



UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS
FACULDADE DE DIREITO

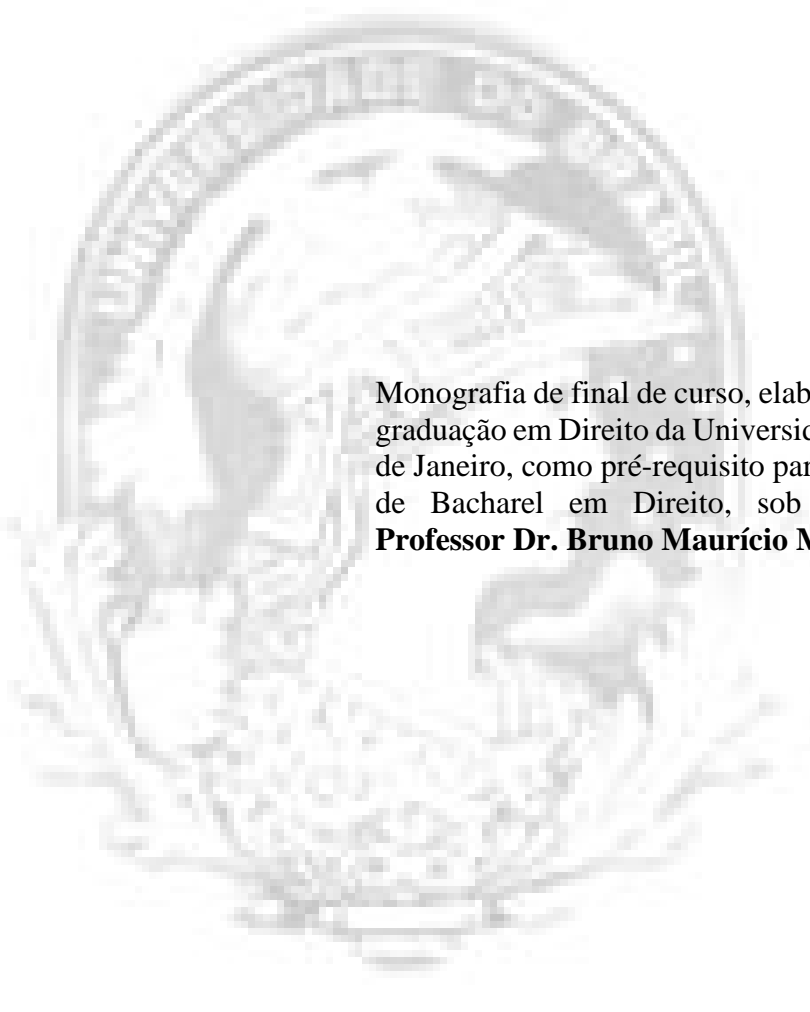
ABRANGÊNCIA DE APLICAÇÃO E NATUREZA JURÍDICA DA
COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS E DA TRAVA DE 30% PREVISTA NAS
LEIS 8.981/95 E 9.065/1995

BRUNO HEINE PEIXOTO

Rio de Janeiro
2023

BRUNO HEINE PEIXOTO

**ABRANGÊNCIA DE APLICAÇÃO E NATUREZA JURÍDICA DA
COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS E DA TRAVA DE 30% PREVISTA NAS
LEIS 8.981/95 E 9.065/1995**



Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de Bacharel em Direito, sob a orientação do **Professor Dr. Bruno Maurício Macedo Curi**

**Rio de Janeiro
2023**

CATALOGAÇÃO NA FONTE
UFJ

CIP - Catalogação na Publicação

P379a Peixoto, Bruno Heine
ABRANGÊNCIA DE APLICAÇÃO E NATUREZA JURÍDICA DA
COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS E DA TRAVA DE 30%
PREVISTA NAS LEIS 8.981/95 E 9.065/1995 / Bruno
Heine Peixoto. -- Rio de Janeiro, 2023.
105 f.

Orientador: Bruno Mauricio Macedo Curi.
Trabalho de conclusão de curso (graduação) -
Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade
Nacional de Direito, Bacharel em Direito, 2023.

1. Compensação de Prejuízos Fiscais. 2. Trava dos
30%. 3. Limitação Percentual de abatimento dos
prejuízos fiscais. 4. Postulados ou princípios
contábeis. 5. Imposto de Renda Pessoa Jurídica
(IRPJ). I. Curi, Bruno Mauricio Macedo, orient. II.
Titulo.

Elaborado pelo Sistema de Geração Automática da UFRJ com os dados fornecidos
pelo(a) autor(a), sob a responsabilidade de Miguel Romeu Amorim Neto - CRB-7/6283.

Autorizo, apenas para fins acadêmicos e científicos, a reprodução total ou parcial desta monografia, desde
que citada a fonte.

Assinatura

Data

Bruno Heine Peixoto

BRUNO HEINE PEIXOTO

**ABRANGÊNCIA DE APLICAÇÃO E NATUREZA JURÍDICA DA
COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS E DA TRAVA DE 30% PREVISTA NAS
LEIS 8.981/95 E 9.065/1995**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de Bacharel em Direito, sob a orientação do **Professor Dr. Bruno Maurício Macedo Curi**

Data de aprovação: 27/11/2023

Banca examinadora:

Prof.: Dr. Bruno Maurício Macedo Curi (Orientador)
Universidade Federal do Rio de Janeiro - UFRJ

Prof.: Dr. Vanessa Huckleberry Portella Siqueira
Universidade do Estado do Rio de Janeiro - UFRJ

**Rio de Janeiro
2023**

RESUMO

PEIXOTO, Bruno Heine. **Abrangência de aplicação e natureza jurídica da compensação de prejuízos fiscais e da trava de 30% prevista nas leis 8.981/95 e 9.065/1995**. Rio de Janeiro, 2023. 106 f. Projeto de graduação (Gradu) Faculdade Nacional de Direito, Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2023.

O presente trabalho tem como objeto de pesquisa a limitação percentual de abatimento de prejuízos fiscais presente nas Leis 8.981/95 e 9.065/95. O escopo do estudo é estudar a abrangência de aplicação e a natureza jurídica do direito de compensação de prejuízos fiscais e de sua limitação de 30% no ordenamento jurídico brasileiro. Para isso, foi realizada uma pesquisa bibliográfica e jurisprudencial, além de análise histórica da evolução legislativa sobre o tema, e das principais características do instituto em outros ordenamentos. Após os levantamentos ao longo do trabalho da exposição e descrição das divergências doutrinárias e jurisprudenciais sobre o assunto, conclui-se no último tópico que: (i) o abatimento de prejuízos fiscais é um direito subjetivo do contribuinte que está diretamente relacionado ao conceito de renda, e é parte integrante da base de cálculo, e a limitação percentual é técnica de arrecadação fiscal, (ii) não há um direito de abatimento integral desse prejuízo, pois para tal é necessário que haja geração de lucro futuro, e para isso a sociedade precisa estar em funcionamento contínuo, (iii) o ordenamento contendo os dispositivos relacionados à temática tem como pressupostos os postulados da entidade e da continuidade, que quando violados, impactam na aferição do critério material do IRPJ, (iv) os casos de cisão, fusão, incorporação, extinção e quaisquer outros que violem os postulados acima acarretam na perda do direito de abatimento de prejuízos fiscais que porventura ainda existirem na data dos eventos, (v) para que o direito de abatimento não se perca nas situações em que forem violados os pressupostos, é necessário que a lei expressamente o permita, (vi) as exceções à limitação nos casos em que não sejam violados os postulados possuem natureza de benefício fiscal, pois criam situações de desigualdade para finalidades extrafiscais, e precisam ser expressamente previstas e justificadas.

Palavras-chave: Compensação de Prejuízos Fiscais. Limitação Percentual de abatimento. Trava dos 30%. Postulado ou Princípios. Continuidade. Entidade. Competência. Custo como Valor Base. Natureza Jurídica. Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ). Extinção de Pessoa Jurídica. Transformações societárias. Fusão. Cisão. Incorporação. Lei 8.981/95. Lei 9.065/95.

ABSTRACT

The research object of this work was the percentage limitation on the reduction of tax losses present in laws 8.981/95 and 9.065/95. It will be discussed in this work the scope of application and the legal nature of the right to offset tax losses and its limitation of 30% in the Brazilian legal system. To this end, a bibliographical and jurisprudential research was carried out, in addition to a historical analysis of the legislative evolution on the topic, and the main characteristics of the institute in other legal systems. After the exposure and description of doctrinal and jurisprudential divergences on the subject, the author took a position in the last topic to conclude that: (i) the deduction of tax losses is a subjective right of the taxpayer that is directly related to the concept of income, and is an integral part of the calculation basis, and the percentage limitation is a tax collection technique, (ii) there is no right to full deduction of this loss because to do so it is necessary to generate future profit, and for this the company needs to be in continuous operation, (iii) the legislation has as its assumptions the postulates of the entity and continuity, which when violated, impact the measurement of the IRPJ's material criteria, (iv) cases of split, merger, incorporation, extinction and any others that violate the above postulates result in the loss of the right to deduction of tax losses that may still exist on the date of the events, (v) for the right to deduction not get lost in situations in which they would if the assumptions were violated, the law must expressly allow it to do so, (vi) exceptions to the limitation in cases where the postulates are not violated have the nature of tax benefits as they create situations of inequality for extra-fiscal purposes, and need to be expressly provided for and justified..

Key-words: Compensation of Tax Losses. Reduction percentage limitation. 30% lock. Postulate or Principles. Continuity. Entity. Competence. Cost as Base Value. Legal Nature. Corporate Income Tax (IRPJ). Termination of a Legal Entity. Corporate transformations. Merger. Split. Incorporation. Law 8.981/95. Law 9.065/95.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CTN	Código Tributário Nacional
ADIMC	Ação Direta de Inconstitucionalidade – Medida Cautelar
BEFIEEX	Benefícios Fiscais e Programas Especiais de Exportação
CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CC	Código Civil
CF	Constituição Federal
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CMN	Conselho Monetário Nacional
CNPJ	Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica
CONFAZ	Conselho Nacional de Política Fazendária
CPC	Comitê de Pronunciamento Contábil
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
DGT	Demonstrativo de Gastos Tributários
DIRPF	Declaração de Imposto de Renda de Pessoa Física
DL	Decreto-Lei
DRE	Demonstração de Resultados do Exercício
EC	Emenda Constitucional
ECF	Escrituração Contábil Fiscal
EPP	Empresa de Pequeno Porte
HC	Habeas Corpus
IAC	Incidente de Assunção de Competência
ICMS	Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
IN	Instrução Normativa
IR	Imposto de Renda
IRPF	Imposto de Renda Pessoa Física
IRPJ	Imposto de Renda Pessoa Jurídica
LALUR	Livro Fiscal de Apuração do Lucro Real
LC	Lei Complementar
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias

LOA	Lei Orçamentária Anual
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
LRJ	Lei de Recuperação Judicial
LSA	Lei das Sociedades Anônimas
M&A	<i>Merger and Acquisiton</i>
ME	Micro Empresa
MEI	Microempreendedor Individual
MP	Medida Provisória
MS	Mandado de Segurança
OCDE	Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico
PJ	Pessoa Jurídica
PL	Patrimônio Líquido
PPA	Plano Plurianual
RE	Recurso Extraordinário
REsp	Recurso Especial
RFB	Receita Federal do Brasil
RGF	Relatório de Gestão Fiscal
RIR	Regulamento do Imposto de Renda
RREO	Relatório Resumido de Execução Orçamentária
SA	Sociedade Anônima
SPC	Sociedade em Conta e Participação
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal De Justiça
UFIR	Unidade Fiscal de Referência
UPI	Unidade Produtiva Isolada

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	11
Contexto e Relevância da Pesquisa	11
Delimitação e Objeto de pesquisa.....	13
Objetivos Gerais e Específicos	14
Marco Teórico e Metodologia	15
Estrutura do Trabalho	17
2. PRINCÍPIOS APLICÁVEIS AO TEMA	19
2.1 Direito Tributário	19
2.1.1 Princípios relacionados à segurança jurídica	19
2.1.1.1 Princípio da legalidade	19
2.1.1.2 Princípio da irretroatividade, da anterioridade anual e nonagesimal	20
2.1.2 Princípios relacionados à justiça tributária	22
2.1.2.1 Isonomia ou igualdade.....	22
2.1.2.2 Capacidade contributiva, mínimo existencial, vedação ao confisco.....	23
2.1.3 Princípios informadores do IR	25
2.2 Princípios Contábeis e Empresariais	26
2.2.1 Princípio da entidade	26
2.2.2 Princípio da continuidade empresarial.....	26
2.2.2.1 Princípio do custo como valor base ou Registro como valor original	27
2.2.2.2 Princípio da competência.....	28
2.2.2.2.1 Funcionamento do regime de competência.....	29
2.3 Princípios Financeiros	31
2.3.1 Princípio do orçamento equilibrado.....	31
2.3.2 Princípio da transparência orçamentária.....	32
2.3.3 Princípio da especialidade dos incentivos fiscais.....	32
3. REGRA MATRIZ DO IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA (IRPJ)	34
3.1 Critério Pessoal.....	34
3.2 Critério Material e Espacial	37
3.2.1 Renda e proventos de qualquer natureza	38
3.3 Temporal e Quantitativo	40
3.3.1 Lucro arbitrado	41
3.3.2 Lucro presumido.....	42

3.3.3 Lucro real	43
3.3.3.1 Saldo negativo e prejuízo fiscal	45
4. PREJUÍZOS FISCAIS E A TRAVA DOS 30%	47
4.1 Histórico Legislativo da Compensação dos Prejuízos Fiscais	47
4.1.1 <i>Mens legis</i>	49
4.1.2 Direito comparado	50
4.1.3 Conclusões parciais	51
4.2 Escopo de aplicação da trava.....	52
4.2.1 Regime de aplicação da limitação	53
4.2.1.1 Contribuintes aptos à compensar os prejuízos fiscais acumulados.....	53
4.2.1.2 Regras de aplicação da limitação	54
4.2.1.2.1 Prejuízos não operacionais	54
4.2.1.2.2 Sociedade em conta de participação	55
4.2.1.2.3 Regras do Decreto-Lei 2.341/87	56
4.2.1.2.4.1 Posicionamento doutrinário.....	57
4.2.2 Regime de não aplicação da limitação	59
4.2.2.1 Atividade rural (Lei 8.023/90)	59
4.2.2.2 Recuperação Judicial.....	61
4.2.2.3 BEFIEEX (exportação)	62
4.3 Natureza Jurídica	63
4.3.1 STF	63
4.3.2 STJ	70
4.3.3 Doutrina	75
4.3.3.1 Trava dos 30%	75
4.3.3.2 Benefício Fiscal.....	78
4.4 Conclusão – análise global dos posicionamentos	79
4.4.1 Não violação aos princípios da segurança jurídica.....	79
4.4.2 Natureza jurídica	80
4.4.3 Análise do escopo de aplicação da trava.....	84
4.4.4 Não violação dos princípios relacionadas à justiça tributária.....	86
CONCLUSÃO	88
REFERÊNCIAS.....	89

INTRODUÇÃO

Contexto e Relevância da Pesquisa

Através da análise do Boletim de Arrecadação dos Tributos Estaduais expedido pela Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ, 2022), do Relatório de Arrecadação das Receitas Federais (RECEITA FEDERAL, 2022) e do sítio do Impostômetro (IBPT, 2022), é possível visualizar o peso da carga tributária brasileira, com arrecadação de 2,6 trilhões de reais em 2021, dos quais as maiores arrecadações advêm do Imposto de Renda (IR) cobrado pela União no valor de R\$597 Bilhões, e do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), cobrado pelos Estados, no valor de R\$627 Bilhões.

A alta carga tributária do Brasil, aliada ao cenário macroeconômico desafiador vivido nos últimos anos, por conta da COVID e das variações nos juros reais, afetaram a situação financeira das empresas, ocasionando prejuízos que impactam seus balanços e seus caixas operacionais. Ao final do ano de 2021, havia 20,5 milhões de empresas ativas, das quais 12 milhões são Microempreendedores individuais (MEI), os mais impactados e com maiores riscos de negócio. Além disso, para se chegar a esse total de empresas, 4 milhões foram abertas em 2021, e 1,4 milhões foram extintas (GOV.BR, 2022). Diante desse cenário, o número de operações de M&A (*Merger and Acquisiton*) foi expressivo, resultando em aproximadamente 2 mil transações no ano, que movimentaram algo em torno de R\$ 600 Bilhões (FUSOES&AQUISIÇÕES, 2022; MONITOR MERCANTIL, 2022).

Diante dos fatos elencados, um assunto que vem sendo debatido há vários anos, tanto na esfera administrativa, no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), quanto no Judiciário, na primeira e segunda instâncias, no Superior Tribunal de Justiça (STJ) e no Supremo Tribunal Federal (STF), é o relacionado à compensação de prejuízos fiscais e ao instituto da trava de 30% imposta pela legislação tributária federal (Lei 8.981/1995 e Lei 9.065/1995), que limita o uso dos prejuízos fiscais acumulados para abatimento do recolhimento de IR.

Com as alterações legislativas ocorridas em 1995, foram editadas as Leis 8.981/1995 e 9.065/1995, que introduziram dispositivos que limitavam a 30% o uso de prejuízos fiscais acumulados de IR para abatimento dos tributos devidos no ano corrente a partir de 1995. Segundo a exposição de motivos das leis, tal instituto da trava foi criado com intuito de estabilizar a arrecadação do IR, que possui o maior percentual de participação no Orçamento

da União. Com o início da vigência desses dispositivos e sua aplicação nos casos reais, os litígios acerca de sua constitucionalidade, legalidade e campo de aplicação foram surgindo.

O debate acerca da constitucionalidade dos dispositivos referentes à trava chegou pela primeira vez ao STF em 2008, através do RE nº 344.994, que julgou constitucional os dispositivos da Lei nº 8.981/95 à luz do conceito constitucional de renda e da ofensa ao princípio da anterioridade. Com novas causas de pedir não debatidas anteriormente e inserido no debate os dispositivos da Lei 9.065/1995, em 2019, foi julgado o RE 591340/SP em sede de repercussão geral, cuja tese firmada no Tema 117 - Limitação do direito de compensação de prejuízos fiscais do IRPJ e da base de cálculo negativa da CSLL foi a seguinte “É constitucional a limitação do direito de compensação de prejuízos fiscais do IRPJ e da base de cálculo negativa da CSLL” (BRASIL, 2019). Concluiu-se também que a natureza jurídica da trava e da compensação de prejuízos era a de benefício fiscal. Entretanto, nos julgados mencionados anteriormente, focou-se apenas na constitucionalidade dos dispositivos, de modo que, quanto à abrangência da aplicação da trava, não foram debatidos os casos específicos de sua aplicação, pois seria necessário adentrar matéria de fato e análise legal dos dispositivos.

Um desses casos que gera divergência entre doutrina e jurisprudência é o do momento anterior à extinção da PJ. Em dois julgados recentes, as duas turmas de Direito Público no STJ analisaram os dispositivos, e se manifestaram desfavoravelmente ao contribuinte, negando a possibilidade de não aplicação da trava dos 30% nos casos de extinção, fusão e incorporação, sob o argumento de que se tratava de um benefício fiscal. O resultado favorável à Fazenda Nacional ocorreu na primeira turma em 2019 no REsp 1.805.925, no placar de 3x2, e na segunda turma em 2021, no REsp 1.925.025, por unanimidade. Apesar de a tese desfavorável ao fisco ter sido firmada em ambas as turmas nos REsp, não houve ainda nenhuma decisão por parte da 1ª Seção em sede de Incidente de Assunção de Competência (IAC) ou Recursos Especiais Repetitivos, nem foi gerado um enunciado de Súmula, de modo que não há precedentes qualificados sobre o assunto que deva ser observado de forma estrita pelos juízes e tribunais.

Em paralelo ao contencioso judiciário, durante os anos iniciais, o julgamento na esfera administrativa do CARF sobre a aplicação ou não nesses casos era favorável ao contribuinte, permitindo a não incidência da trava de 30% nos casos de extinção da empresa. Em 2009, o entendimento foi alterado, tornando-se desfavorável ao contribuinte, sendo que, em diversos julgados, a decisão ocorria por voto de qualidade, dispositivo inserido no ano de 2009, através do Art. 25, §9º do Decreto 70.235/72, segundo o qual: “Os cargos de Presidente das Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, das câmaras, das suas turmas e das turmas especiais serão

ocupados por conselheiros representantes da Fazenda Nacional, que, em caso de empate, terão o voto de qualidade (...)”(BRASIL, 1972).

Entretanto, em 2020, foi inserido o Art. 19-E, na Lei 10.522/02, que impediu a aplicação do voto de qualidade nos casos de empate no julgamento de processo administrativo que versasse sobre exigência de crédito tributário. A partir de 2021, os julgados mais recentes do CARF foram favoráveis à não aplicação do uso da trava nos casos de extinção, fusão, incorporação. Entretanto, novamente, em 2023, foram realizadas novas alterações administrativas já que, através da aprovação da Lei 14.689, em setembro, dentre os diversos temas tratados por ela, foi reestabelecido o voto de desempate do presidente nas votações do CARF.

Além disso, houve alterações recentes na Lei de Recuperação Judicial (LRJ), em 2020, dentre as quais, dois importantes dispositivos relacionados ao campo de aplicação do instituto jurídico da trava de 30% foram inclusos. Os Arts.6-B e 50-A, que haviam sido vetados inicialmente, mas tendo o Congresso Nacional posteriormente derrubado os vetos em 2021, explicitaram a não necessidade de aplicação da trava para as empresas em Recuperação Judicial relacionados aos ganhos de capital auferidos com o perdão da dívida, e com a venda das Unidades Produtivas Isoladas (UPIs).

Há uma evidente divergência quanto à natureza jurídica da compensação de prejuízos e da trava de 30%, e conseqüentemente quanto ao campo de aplicação em casos específicos. Tal divergência é visível na mudança de entendimento recente, primeiro em 2022, a favor do contribuinte e, depois em 2023, desfavorável no CARF nos casos de extinção empresarial, de diversos casos recentes no STJ e no julgamento no STF que decidiu pela constitucionalidade da trava. Além disso, com as alterações na Lei de Recuperação Judicial no ano de 2021, trata-se de um assunto que merece a devida atenção por conta de seus impactos práticos no planejamento tributário das empresas, e de suas respectivas sustentabilidades operacionais.

Delimitação e Objeto de pesquisa

Sob essa perspectiva, dentro do Direito Tributário, delimitou-se o tema de modo que a presente pesquisa tem como objetos de estudo a compensação de prejuízos fiscais e o instituto jurídico tributário conhecido como trava dos 30%, presente nos Arts. 42 da Leis 8.981/1995 e Arts. 15 da Lei 9.065/1995, que regulam a situação tributária na qual só seria permitido o abatimento de IR devido no exercício atual, com o uso de 30% do prejuízo líquido acumulado no exercício anterior.

As divergências expostas anteriormente entre as instâncias e a importância do tema qualificam-no como de interesse acadêmico e de relevância prática para as empresas brasileiras, necessário para construção de seu planejamento tributário.

O presente trabalho, dentro da temática do direito tributário, visa examinar e analisar a legislação do IR, a Constituição Federal (CF), o Código Tributário Nacional (CTN) e os dispositivos de leis esparsas relacionadas à temática, para identificar a natureza da compensação de prejuízos fiscais, entender sobre o funcionamento da trava de 30% e o seu real alcance de incidência dentro do ordenamento jurídico brasileiro, através da identificação de sua natureza jurídica, das limitações, de seus fundamentos, de sua constitucionalidade e de sua legalidade.

Para atingir essas metas, a pesquisa também se valerá da leitura e análise da doutrina, livros, teses, dissertações, e artigos e do exame dos julgados sobre o assunto no STJ e no STF, para identificação das correntes divergentes e compreensão da hermenêutica usada por elas.

Com isso, pretende-se responder à seguinte pergunta central relacionada ao objeto de pesquisa: “Qual a natureza jurídica da compensação de prejuízos fiscais e da sua limitação, e qual o alcance de incidência da aplicação da trava de 30% prevista nas Leis 8.981/1995 e 9.065/1995 para compensação dos prejuízos nos de IR?”.

Portanto, este estudo pretende, ao prosseguir nas etapas posteriores, atingir os objetivos gerais e específicos listados a seguir.

Objetivos Gerais e Específicos

Este Projeto de Graduação se propõe a atingir três objetivos específicos:

1. Identificar a natureza jurídica e os fundamentos de existência do instituto das compensações fiscais com objetivo de situar e caracterizar melhor o objeto a ser analisado;
2. Identificar a natureza jurídica e os fundamentos de existência da trava à compensação de prejuízos fiscais com objetivo de situar e caracterizar melhor o objeto a ser analisado;
3. Determinar o escopo de aplicação da trava de 30% prevista nas Leis 8.981/1995 e 9.065/1995 para compensação dos prejuízos de IR de forma a delimitar os casos em que ela se aplicaria.

Este Projeto de Graduação se propõe a atingir dois objetivos gerais:

1. Realizar uma revisão bibliográfica, através da leitura de dispositivos legais, da doutrina, livros, teses, dissertações e artigos sobre os assuntos pertinentes ao tema (legislação

tributária do IR, regras e princípios constitucionais aplicáveis ao tema, legislação societária e formas de reorganização societária);

2. Realizar análise jurisprudencial sobre o assunto na esfera judicial com a leitura dos julgados e o entendimento do histórico das alterações para compreender e descrever os posicionamentos dos órgãos e de seus integrantes sobre a natureza da compensação e sua limitação, seu fundamento e campo de aplicação para analisar a unicidade do sistema e identificação das divergências existentes.

Marco Teórico e Metodologia

O objetivo deste capítulo é elencar e explicar os procedimentos metodológicos que serão utilizados para a produção de todo este trabalho. Abaixo há uma descrição destas etapas que serão seguidas durante a realização deste estudo, que compreende uma parte exploratória através de pesquisa bibliográfica e documental e uma segunda parte explicativa através do estudo *Ex-post-facto*.

Na etapa inicial do trabalho há a delimitação do escopo do estudo que será feito nas etapas seguintes. Após a escolha de um tema específico pelo autor, é necessário realizar a definição de seu escopo. Isto é importante para explicitar sobre qual assunto dentro do tema o autor espera estudar e focar suas atenções. Para defini-lo, é necessário escolher os objetivos que tornarão o estudo relevante, explicitados anteriormente, decidindo como alcançá-los, para modelar como o estudo será desenvolvido e entender suas limitações.

Após a definição da temática envolvendo o Direito Tributário, o autor, diante das possíveis alterações da reforma tributária envolvendo diversos tributos, optou por escolher um assunto sobre o imposto de renda, já que este não seria muito afetado pela reforma. Através do contato com o orientador e uma pesquisa inicial sobre assuntos relacionados ao IRPJ que impactam as empresas brasileiras, se deparou com o presente debate que será estudado ao longo dos capítulos seguintes.

Trata-se da aplicação de artigos específicos das Leis 8.981/1995 e 9.065/1995, que vem sendo discutido em várias instâncias administrativas e judiciárias, com divergência em diversos pontos, cuja importância da temática foi demonstrada no tópico “Contexto e Relevância da Pesquisa”.

A etapa seguinte, de caráter teórica exploratória, compreende a pesquisa bibliográfica, através da leitura de livros e publicações periódicas, como doutrinas, teses, dissertações e artigos sobre os assuntos relacionados ao tema. Serão escolhidos autores renomados sobre: (i) o tema de Constitucional Tributário, para entendimento dos princípios constitucionais, (ii) o

tema de Legislação Tributária, tanto os dispositivos do Código Tributário Nacional (CTN) pertinentes ao assunto, quanto da legislação específica do IR e CSLL; (iii) Direito Comercial, nos assuntos ligados à temática, como as formas de reorganização societária, extinção da Pessoa Jurídica (PJ), e Recuperação Judicial; (iv) assuntos de contabilidade envolvidos para o conceito de renda e cálculo dos prejuízos fiscais, além de (iv) foco específico do instituo jurídico analisado.

Essa revisão e leitura legislativa e doutrinária tem como objetivo principal o entendimento dos assuntos qualitativos, que permitem a construção da base teórica e conceitual necessária à leitura crítica jurisprudencial, respondendo às perguntas: (i) “qual a natureza jurídica da compensação de prejuízos fiscais e de sua limitação?”; (ii) “o que vem sendo estudado e construído em termos epistemológicos sobre ambos tanto doutrinária quanto jurisprudencialmente?”; (iii) “há institutos semelhantes em outros dispositivos fora da legislação tributária federal do IR no ramo do direito tributário?”.

De forma paralela, realizar-se-ão pesquisas jurisprudenciais e legais, pesquisa do tipo documental, para identificação da população de julgados sobre os dispositivos relevantes, como os RE nº 344.994, RE 591340/SP, REsp 1.805.925, Resp 1.925.025, para posterior análise. Serão levantados no processo de pesquisa, julgados do STJ, STF, que se relacionem com o tema da trava de 30%, para compreensão da amplitude de seu campo de aplicação.

Na etapa posterior, procura-se realizar a leitura crítica dos julgados existentes, para compreender a evolução histórica da hermenêutica utilizada neles, os conceitos envolvidos, suas particularidades, além da divergência de posicionamentos atual dos órgãos e seus integrantes sobre o assunto.

Isso permitirá o confronto dos julgados e da legislação com a interpretação doutrinária e do autor, para responder às seguintes perguntas: (i) “quais os posicionamentos dos órgãos judiciais sobre o escopo de aplicação da trava dos 30% de IRPJ?”; (ii) “quais os fundamentos de existência do instituto?” (iii) “qual o alcance de incidência da trava de 30% prevista nas Leis 8.981/1995 e 9.065/1995 para compensação dos prejuízos de IR?”.

Para compreender o alcance dos dispositivos é necessário identificar: (i) “a quais contribuintes se aplica?”; (ii) “É possível a não aplicação da trava de 30% nos casos de extinção empresarial?”; (iii) “Como funcionam e quais as peculiaridades dos novos dispositivos da LRJ?”.

Por fim, como todo o trabalho é construído pelo acesso de dados que são públicos, há uma limitação em relação à qualidade de alguns dados e a falta de informações dos que não são públicos, aos quais não se tem acesso. Isso deve ser levado em consideração quando

acompanhado também dos limites naturais impostos pelo tempo de pesquisa que o autor terá dentro do curso de graduação de Direito. A coleta tenderá a ser feita diretamente da fonte primária (doutrina original, base de dados do governo, processos eletrônicos, dentre outros), mas quando não for possível, serão coletadas também de fontes secundárias que estejam disponíveis nos sítios eletrônicos para atingir os objetivos do trabalho.

Estrutura do Trabalho

Esse projeto de graduação será organizado em cinco capítulos, dos quais o primeiro composto pela introdução, abordará também os objetivos, o marco teórico e os procedimentos metodológicos, principais etapas do projeto e suas limitações para o desenvolvimento do tema que será abordado nos capítulos seguintes.

O capítulo 2 é reservado para os princípios pertinentes à temática, no ramo do direito tributário, financeiro, comercial e na área contábil.

O capítulo 3 apresenta uma Revisão da Literatura referente à legislação tributária do IR analisando os principais aspectos de sua regra matriz de incidência: critérios pessoal, material, espacial, temporal e quantitativo. Através dos dispositivos da CF, do CTN, do RIR, doutrina e jurisprudência, serão apresentados: os sujeitos ativo e passivo do tributo; as responsabilidades ligadas à reorganização societária; o fato gerador do tributo; periodização; base de cálculo de cada um dos regimes de tributação; o conceito de lucro e prejuízo fiscal e o funcionamento da trava dos 30%. Esta revisão é necessária para que se discorra no capítulo seguinte sobre os conceitos de compensação fiscal e o dispositivo da trava dos 30%.

Os objetos de estudo do capítulo 4 serão a compensação de prejuízos fiscais e a trava de 30% e será dividido em duas partes. O capítulo se inicia com uma breve apresentação histórica das mudanças legislativas das regras de compensação dos prejuízos fiscais, e o *mens legis* apresentado pelo legislador como justificativa das alterações. A partir disso, discorrer-se-á sobre a jurisprudência no STJ e no STF, com o objetivo de expor quais os posicionamentos e argumentos levantados nos tribunais judiciais sobre a constitucionalidade, a legalidade e sobre a natureza jurídica da compensação dos prejuízos fiscais e de sua limitação. Após o levantamento, será possível realizar uma síntese e análise que responderá sobre o que o autor entende que seja a natureza jurídica em ambos os institutos, antes que se prossiga ao tópico seguinte, sobre o escopo de aplicação da trava.

Na segunda parte do capítulo 4, o foco será no escopo de aplicação da trava, tendo como base, primeiramente, as regras de aplicação da trava. Em seguida, será feito o levantamento dos dispositivos legais relacionados ao assunto que excluem a limitação de compensação, e cuja

aplicação é mais pacífica no ordenamento, para depois comentar os casos em que há divergência doutrinária e jurisprudencial sobre o tema, como na extinção da pessoa jurídica. Levantados os posicionamentos dos tribunais administrativos e judiciais sobre casos selecionados relacionados ao escopo, será feita uma síntese e análise sistêmica, tomando como base as conclusões da primeira parte e os conceitos dos capítulos anteriores, para o autor se posicionar sobre o alcance de incidência da trava de 30% para abatimento do recolhimento de IR.

O capítulo final é destinado às conclusões do trabalho, onde se discorrerá sobre a importância do presente estudo, as suas justificativas, a sua metodologia, abordando os resultados para cada um dos objetivos elencados na seção “Objetivos Gerais e Específicos”, que foram alcançados ao longo dos capítulos anteriores. A conclusão irá traçar o quadro normativo da compensação de prejuízos fiscais e suas limitações, de modo a identificar sua natureza, sua constitucionalidade, seu funcionamento e seu escopo de aplicação que permitam analisar a unicidade do ordenamento jurídico e os pontos de divergência jurisprudenciais e doutrinários. Além disso, o autor deverá sugerir recomendações para trabalhos futuros sobre o tema em questão.

2. PRINCÍPIOS APLICÁVEIS AO TEMA

2.1 Direito Tributário

2.1.1 Princípios relacionados à segurança jurídica

A certeza do direito, enquanto parte integrante da segurança jurídica, permite que a sociedade possa orientar suas condutas tendo como base a legislação vigente, sabendo quais serão os possíveis efeitos jurídicos de suas ações, de modo a perseguir o fim almejado e evitar consequências indesejadas. Na seara tributária, as garantias dos Art. 150, I (legalidade estrita), 150, III, a (irretroatividade), b (anterioridade de exercício) e c (anterioridade nonagesimal mínima), são base essencial do sistema para assegurar e otimizar a certeza do direito quanto à instituição e majoração dos tributos, delineando o alcance da proteção às garantias gerais da legalidade relativa (Art. 5º, II, da CF), do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada (Art. 5º, XXXVIII, da CF) (PAULSEN, 2020).

2.1.1.1 Princípio da legalidade

O exercício do poder de tributar pelo Estado, através da lei, é expressão da representatividade popular, pois a participação do poder legislativo no processo de tributação é indispensável, e suas diretrizes advêm do lema clássico inglês: *no taxation without representation* (CAVALCANTI, 2023).

O princípio da legalidade, direito fundamental do Art. 5º, II, CF, que dispõe que ninguém pode ser obrigado a fazer ou deixar de fazer algo senão em virtude de lei, também encontra-se presente no Art. 150, I, CF, que veda aos entes federados exigirem ou aumentarem tributo sem lei que o estabeleça.

Dessa forma, para introduzir um tributo no ordenamento jurídico e estabelecer uma relação jurídico-tributária com o sujeito passivo, para futura cobrança da obrigação, a lei deve dispor sobre todos os elementos essenciais da hipótese de incidência (material, espacial, temporal, pessoal e quantitativos), não necessariamente de maneira expressa, mas deve ser possível ao menos identificá-lo implicitamente, desde que seja desnecessário recorrer a atos normativos infralegais (SABBAG, 2020).

Ou seja, através do critério da suficiência, a lei “(...) deve conter as referências necessárias, em quantidade e densidade, para garantir a certeza do direito, (...)”

independentemente de complementação de cunho normativo por parte do Executivo, ainda que a título de regulamentos *intra legem*” (PAULSEN, 2020).

Além dos elementos essenciais da hipótese de incidência, cabe também à lei estabelecer: a extinção do tributo (Art. 97, I, CTN); a majoração ou redução do tributo (Art. 97, II, CTN); a cominação de penalidades para ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para suas infrações (Art. 97, V, CTN); as hipóteses de extinção, suspensão e exclusão do crédito, ou dispensa ou redução de penalidades (Art. 97, VI, CTN). A modificação da base de cálculo que trona o tributo mais oneroso é equiparada à majoração de tributo, não se incluindo nesse conceito a atualização monetária (Art. 97, §§1º e 2º, CTN).

Também depende de lei específica que regule exclusivamente a matéria ou o correspondente tributo, segundo o Art. 150, § 6º, CF, a concessão de benefícios fiscais, tais como isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão.

Entretanto, tal princípio não é absoluto, de tal forma que a CF, em rol taxativo, mitiga-o, no Art. 153, §1º, CF. Segundo tal dispositivo, o Imposto de Importação; Imposto de Exportação; Imposto sobre Produtos Industrializados e Imposto sobre operações financeiras, poderão ter suas alíquotas majoradas, ou reduzidas, por ato do Poder Executivo, o que se dá por decreto presidencial ou portaria do Ministro da Fazenda. Tal mitigação, portanto, não inclui o IR.

2.1.1.2 Princípio da irretroatividade, da anterioridade anual e nonagesimal

Outros três importantes princípios, relacionados ao critério temporal, são os de irretroatividade (Art. 153, III, a, CF), anterioridade anual (Art. 153, III, b, CF) e anterioridade nonagesimal (Art. 153, III, c, CF).

O primeiro veda cobrança de tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes da vigência da lei que os instituiu ou que majorou. Dessa forma, nessas situações, a lei tributária deve anteceder ao fato da realidade escolhido como fato gerador (*nullum tributum sine lege proevia*). Entretanto, leis benéficas ao contribuinte, tal como as previsões do Art. 106, CTN, não são inconstitucionais (RODRIGUES, 2015).

A irretroatividade opera desde a data da publicação da lei, de tal forma que o lançamento do crédito tributário sempre leva em consideração a lei vigente à época do fato gerador, não podendo ser aplicada a lei vigente à data do lançamento, conforme o Art. 144, *caput*, CTN, com exceções presentes no §1º, deste artigo, como instituição de novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliação dos poderes de investigação das autoridades

administrativas ou outorga maiores privilégios ou garantias ao crédito, salvo no caso de atribuição de responsabilidade tributária a terceiros.

Ela impede justamente que uma lei nova possa atribuir uma consequência tributária a atos e fatos já ocorridos, reforçando a garantia da legalidade que resulta na exigência de lei prévia. Desta forma, a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada, protegidos pelo Art. 5º, inciso XXXVI, CF. Além disso, a Constituição reforçou o princípio da irretroatividade com outros dois, relacionados aos períodos mínimos entre a publicação da lei tributária impositiva mais onerosa e o início da sua incidência, a anterioridade de exercício e a nonagesimal (PAULSEN, 2020).

Dessa forma, ambos os princípios impedem o início da vigência, dando mais tempo ao contribuinte para ele se adaptar às alterações legislativas, garantindo previsibilidade e evitando surpresas no seu planejamento tributário.

A anterioridade anual está consagrada no Art. 150, III, b, da CF e garante que as leis só terão eficácia no ano seguinte, se forem publicadas até 31 de dezembro do ano anterior. Esta regra está ligada ao princípio da legalidade, visto que os contribuintes tinham que aceitar que a mudança via lei iria ocorrer, com o objetivo de satisfazer a necessidade do orçamento do ente público nos anos seguintes, respeitando a não-surpresa (SCHOUERI, 2019).

Entretanto, o governo acabava por esvaziar o princípio inúmeras vezes publicando leis no último dia do ano, que passavam a ser eficazes no dia seguinte. Por conta disso, foi instituído o princípio da noventena, no final de 2003, através da Emenda Constitucional nº 42, que acrescentou a alínea “c” no Art. 150, III, CF, estendendo o do intervalo de 90 dias previsto no Art. 195, §6º, CF à generalidade dos tributos, em geral, cumulado com a observância da anterioridade em relação ao exercício financeiro (SCHOUERI, 2019).

Ambas as anterioridades são aplicáveis a todos os tributos, com as exceções previstas constitucionalmente nos Arts. 150, § 1º, 177, § 4º, e 195, § 6º, CF, dentre os quais cabe ressaltar que o IR é exceção à anterioridade nonagesimal, mas precisa respeitar a anterioridade anual.

Em relação ao princípio da anterioridade, cabe ressaltar que o STF entende que o termo inicial para que não se viole o princípio é a data da edição da medida provisória, inclusive considerando a primeira medida provisória da série no caso de reedições até 2001. Isto porque a partir da EC 32/01, com a inclusão do § 2º ao Art. 62 da CF, a MP que instituir ou majorar impostos só produzirá efeitos no exercício seguinte se for convertida em lei até o último dia do ano da edição (PAULSEN, 2020).

Por fim, a jurisprudência mais atual do STF dispõe que a redução ou a revogação do benefício fiscal deve observar à anterioridade aplicável ao tributo, já que gera aumento indireto

da carga tributária (PAULSEN, 2020), enquanto nas medidas de redução do tributo não se aplica o princípio, pois ela é benéfica ao sujeito passivo (CAVALCANTI, 2023).

2.1.2 Princípios relacionados à justiça tributária

2.1.2.1 Isonomia ou igualdade

O princípio da isonomia ou igualdade permite verificar, quando analisado pelo Judiciário, em conjunto com os postulados da razoabilidade e proporcionalidade, se determinada lei está de acordo com ele, de modo que o valor da justiça tributária esteja sendo respeitado e concretizado (SABBAG, 2020). Cabe lembrar da importância da justiça social, que é um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, presente no Art. 3º, CF.

O princípio da isonomia é um direito fundamental disposto no Art. 5º, *caput*, da CF que dispõe que todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza. Daí se extrai a igualdade formal, uma garantia constitucional de que todas as pessoas que se enquadrarem na mesma situação jurídica ou fática disposta na norma receberão o mesmo tratamento da lei (CAVALCANTI, 2023).

Quando aplicado no âmbito tributário, conforme disposto no Art. 150, II, CF, o princípio da isonomia veda o tratamento desigual entre os contribuintes que se encontrem na mesma situação jurídica ou fática, proibindo privilégios desarrozoados (SABBAG, 2020). Proíbe-se, dessa forma, qualquer distinção em virtude de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos. Tem-se como seu precedente o artigo 1º da “Declaração de Direitos do Homem e do Cidadão”, de 26 de agosto de 1789 (RODRIGUES, 2015).

Dessa forma, não pode haver diferenciação arbitrária, de tal forma que, quando alguma discriminação estiver presente, as razões e critérios que orientaram-na devem guardar razoabilidade e proporcionalidade que justifiquem sua existência (PAULSEN, 2020). Tal diferenciação faz parte da outra vertente do princípio da isonomia, conhecido como igualdade material, que exige que se trate de maneira desigual os que se encontram em situações desiguais.

A igualdade material é uma relativização da igualdade formal e está inserida no conceito de justiça distributiva (CAVALCANTI, 2023). Deste modo, “justifica-se a diferenciação tributária quando, presente uma finalidade constitucionalmente amparada, o tratamento diferenciado seja estabelecido em função de critério que com ela guarde relação e que efetivamente seja apto a levar ao fim colimado” (PAULSEN, 2020).

A primeira razão que dá sustento às normas de tratamento diferenciado é extrafiscalidade, que tem amparo constitucional para:

“(…) a utilização extrafiscal do IPTU e do ITR para induzir o cumprimento da função social da propriedade (Arts. 170, III, e 182, § 4º, II, da CF), a concessão de benefícios fiscais de incentivo regional (Art. 151, I, da CF), o estabelecimento de tratamento tributário voltado a estimular o cooperativismo (Art. 146, III, c, c/c o Art. 174, § 2º, da CF), a concessão de tratamento favorecido para as microempresas e empresas de pequeno porte (Art. 146, III, d, da CF), o tratamento diferenciado em função da atividade econômica ou da utilização intensiva de mão de obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho (Art. 195, § 9º, da CF, com a redação da EC 47/05)” (PAULSEN, 2020, p.115)

A segunda razão é a capacidade contributiva, que, segundo SABBAG, 2020, é subprincípio decorrente do princípio da isonomia tributária.

Portanto, quando da análise das normas, a busca pela igualdade ou isonomia depende da finalidade a ser alcançada para distinção dos sujeitos. Para normas com finalidade fiscal, o critério diferenciador da norma deverá ser a capacidade contributiva, e um instrumento adequado seria a progressividade. Para as de caráter extrafiscal, o critério será a proporcionalidade, tendo como contraponto de ponderação a capacidade contributiva, onde a extrafiscalidade só se justifica quando o tratamento desigual atingir casos excepcionais ou muito casos com intensidade mínima. Entre os extremos do confisco e mínimo existencial (dignidade da pessoa humana), ocorre a tributação com razoabilidade, obedecendo ao princípio da isonomia (ÁVILA, 2011).

2.1.2.2 Capacidade contributiva, mínimo existencial, vedação ao confisco

Como subprincípio da isonomia tributária, a capacidade contributiva também exerce papel instrumental como mecanismo para consecução do ideal de justiça, intimamente ligado aos princípios do mínimo existencial e o da vedação ao confisco.

O presente princípio está disposto no Art. 145, §1º, CF, que dispõe que, sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte. Segundo Rodrigues, 2015, para a Ciência do Direito, capacidade econômica é uma potencialidade abstrata a suportar a tributação, uma aptidão em obter riquezas, enquanto a capacidade contributiva ocorreria no caso concreto, uma capacidade econômica específica.

Para realizar tal mandamento e conferir efetividade a ele, o dispositivo mencionado permite que a atividade tributária identifique o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte, respeitados os direitos individuais, facilitando assim que a igualdade material seja alcançada.

Dessa forma, o princípio permite que o poder de tributar observe a capacidade de pagar tributo da pessoa, através de um critério razoável de avaliação mais individualizada das condições do contribuinte ou do objeto de tributação (CAVALCANTI, 2023). Feita essa individualização, é possível que quem tenha mais riqueza contribua com uma parcela maior para a coletividade, do que quem menos possui, fazendo com que o Estado exija progressivamente das pessoas segundo sua capacidade econômica (PAULSEN, 2020).

Portanto, além dos aplicadores da norma, também a atividade legislativa deve se utilizar do princípio na *ratio legis* para construir um sistema tributário que promova uma redistribuição de renda e igualdade material, sem inibir a liberdade econômica e o desenvolvimento dos investimentos no setor produtivo, para geração de emprego e renda para a sociedade (CAVALCANTI, 2023).

Para que a capacidade econômica se concretize na legislação e na aplicação, ela pode se utilizar de meios tais como as técnicas de progressividade, proporcionalidade, seletividade (SABBAGG, 2020), imunidade e isenção (PAULSEN, 2020).

Definido o conceito de capacidade contributiva, há uma certa dificuldade na prática em definir limites de atuação mínimo e máximo para atuação do poder estatal na cobrança dos tributos. Para ajudar nessa definição, utiliza-se de dois outros princípios existentes no ordenamento jurídico, quais sejam, o princípio do mínimo vital para o limite inferior e o da vedação ao confisco para o limite superior.

Ambos os princípios permitem que a capacidade contributiva evite a exigência contributiva de pessoas em situação de pobreza, pois só possuem recursos para subsistência própria, e também evita que o ente federado tribute em patamares extremamente altos e confiscatórios, aquele que possui muito riqueza, com o único objetivo de contribuir para as despesas públicas, mas desestimulando a geração de riquezas e expropriando o contribuinte (PAULSEN, 2020).

Sabe-se que a tributação foca na renda das pessoas em diversos momentos, tanto na obtenção (renda ou proventos), quanto na imobilização (patrimônio), quanto no gasto. Portanto o princípio de não confisco, previsto no Art. 150, IV, CF, impede que o Estado se aproprie de parte da propriedade privada causando ruína financeira ou econômica ao contribuinte, de maneira confiscatória (RODRIGUES, 2015), através de tributação excessivamente onerosa que absorve a própria fonte da tributação, comprometendo o direito de propriedade e o próprio exercício da atividade econômica (PAULSEN, 2020).

O entendimento do STF, dado na ADIMC nº 2.010-DF-1999 é o de que se configura efeito confiscatório quando a análise é feita em função da carga tributária suportada pela

capacidade econômica do contribuinte relativo somente aos tributos do respectivo ente, ou seja, à mesma pessoa política no período, levando-se em conta as ações que este ente realiza para neutralizar excessos fiscais (CAVALCANTI, 2023).

Por fim, o mínimo existencial está disciplinado no Art. 7º, IV, CF, que dispõe sobre o salário-mínimo para atendimento das atividades vitais básicas da pessoa e de sua família, através de parâmetros de riqueza mínima necessária à diversas atividades (SABBAG, 2020), impedindo que as pessoas comecem a contribuir sem que antes satisfaçam suas necessidades básicas (CAVALCANTI, 2023).

2.1.3 Princípios informadores do IR

Adentrando na temática do IR, é importante ressaltar alguns princípios informadores deste tributo. De acordo com o Art. 153, § 2º, I, CF, o IR será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei.

Pode-se resumir que o princípio da generalidade permite que a tributação alcance todas as pessoas, enquanto o da universalidade permite o alcance de todas as espécies de rendimentos, de modo que o imposto seja igual para os iguais e desigual para determinados contribuintes na medida de sua desigualdade (COELHO, 2020). Dessa forma, a generalidade não inibe a instituição de critérios distintos entre pessoas físicas e pessoas jurídicas, desde que o tratamento para elas previsto também seja de caráter geral.

Da exposição de motivos da MP 627, que foi convertida na Lei 12973, extrai-se que

O sistema de tributação em bases universais - TBU foi introduzido no ordenamento jurídico brasileiro com a promulgação da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995. A mudança do até então vigente princípio da territorialidade para o da universalidade da renda acompanhou movimento mundial, tendo sido adotado por diversos países no final do século passado.

A progressividade é instrumento de adoção obrigatória, ao qual deve ser dada eficácia pelo legislador ordinário de modo a elevar a alíquota à medida que cresce o montante tributável, viabilizando essa tributação diferenciada, permitindo que se dê efetividade ao princípio da capacidade contributiva (COELHO, 2020). O imposto de renda é um dos tributos que melhor permitem a aferição autêntica da capacidade contributiva por conta dos seus princípios informadores (CARVALHO, 2018).

Assim, a capacidade contributiva torna possível a concretização do postulado da isonomia, cuja aplicação prática pode ser visualizada nas tabelas progressivas do IRPF, com a isenção nas rendas mais baixas com o objetivo de não intervenção no mínimo vital. No caso das Pessoas jurídicas, o princípio da isonomia ocorre quando há uma tributação com alíquota

adicional de IRPJ, a depender de seus lucros. O fato do IR ser um imposto pessoal, conforme Art. 145, §1º, CF, subsidia a aplicação do princípio da isonomia.

2.2 Princípios Contábeis e Empresariais

2.2.1 Princípio da entidade

Segundo o Art. 4º da Resolução CFC 750/93, o princípio da entidade é aquele que demonstra que o objeto de estudo da Contabilidade é o Patrimônio, de modo que, para ser identificado, é necessário identificar a entidade a qual será analisada. Isto porque a entidade e seu patrimônio não se confundem com o patrimônio da pessoa jurídica, ou com o patrimônio dos sócios ou proprietários dessa possível entidade. Além do mais, a soma de patrimônios autônomos não resulta em uma entidade, mas apenas numa unidade de natureza econômico-contábil.

A consequência do princípio da entidade é a segregação de patrimônios entre entidade e sócios, já que os ativos e passivos, receitas e despesas de cada um são distintos e independentes (Niyama e Silva, 2013, *apud* SANTOS, 2016).

Para identificação da entidade contábil, é necessário avaliar qual a unidade econômica que possui o controle e é responsável sobre seus recursos e atividade econômica. Não há uma correlação direta entre a entidade contábil e o ente juridicamente delimitado. Portanto, a entidade contábil pode ser menor que a PJ, tal como um departamento, ou maior que a PJ, tal como um grupo de empresas. A identificação da entidade é importante para o stakeholder e justifica a criação de um relatório separado e individualizado. Portanto, o princípio permite que haja consolidação contábil de empresas ou avaliação de participação através do PL de outra entidade (IUDÍCIBUS, 2010).

2.2.2 Princípio da continuidade empresarial

Junto com o princípio da entidade, o princípio da continuidade empresarial, presente tanto na Resolução do CFC 750/93 (1.282/10) quanto no CPC-00, é considerado princípio chave de onde se extraem diversos outros princípios. Trata-se de uma premissa tão importante que alguns autores, como o Iudícibus, Hendriksen e a escola americana o consideram como postulado.

O postulado é definido “como uma proposição ou observação de certa realidade que pode ser considerada não sujeita à verificação, ou axiomática. Normalmente, a categoria de postulado, em contabilidade, abarca uma área de atração mais ampliada que a própria disciplina

e relaciona-se com certos aspectos ‘ambientais’ ou que cercam o campo e as condições em que a contabilidade deve atuar” (IUDÍCIBUS, 2010, p. 44).

Segundo o CPC 00, as bases de elaboração das demonstrações contábeis, ou seja, as bases para mensuração e apresentação dos componentes do patrimônio, devem ter como premissa que a entidade está em atividade (*going concern assumption*), e que assim continuará no futuro. O pressuposto básico é o de que a entidade não tem a intenção, nem tampouco a necessidade, de encerrar atividade, através do processo de liquidação ou de reduzir materialmente a escala de suas operações. Caso contrário, as demonstrações contábeis terão de ser elaboradas em bases diferentes, que deve ser divulgada nos relatórios (SANTOS, 2016).

Tal informação de descontinuidade deveria ser informada ao auditor, e poderia ser evidenciada por exemplo, quando existirem grandes prejuízos, histórico e persistentes, ou, teoricamente, também seria detectada no ponto em que o valor presente dos fluxos de caixa futuros da entidade for menor que seu valor de realização, de modo que os ativos seriam avaliados por seu valor provável de realização. (IUDÍCIBUS, 2010).

A ausência da premissa de continuidade e, conseqüentemente, o uso das bases diferentes tem bastante impacto na contabilidade da entidade. Como exemplo, segundo Niyama e Silva, 2013, *apud* Santos, 2016, sem o pressuposto da continuidade, não faria sentido o processo de depreciação pelo prazo de vida útil, tampouco o de ativação de um gasto com desenvolvimento para amortização em exercícios futuros, estando por isso intrinsecamente relacionado com o princípio da competência.

Com base na continuidade, os ativos deverão ser avaliados segundo a sua potencialidade de geração futura de benefícios para a entidade, já que ela é que controla e manipula os fatores de produção, para que se tenha sucesso na geração de valor, mensurado pelas vendas, menos os custos dos recursos utilizados no esforço de produzir receita. Portanto, os ativos não devem ser avaliados pelo possível valor de venda que poderia ser obtido do ativo no estado em que se encontra, a não ser que estejam especificamente destinados à venda. (IUDÍCIBUS, 2010).

2.2.2.1 Princípio do custo como valor base ou Registro como valor original

Segundo o Art. 7º do CFC 750/93 (1.282/10), este princípio impõe que os componentes do patrimônio devem ser registrados inicialmente pelos valores originais das transações, podendo ser posteriormente utilizados o custo histórico ou variação do custo histórico segundo os critérios de custo corrente, valor realizável, valor presente, valor justo e atualização monetária.

Segundo o CPC 27 e CPC 4, a contabilização do ativo imobilizado e intangível se dá através do custo, que leva em conta o preço para adquiri-los ou fabricá-los, mais todos os gastos necessários para colocá-los em condições de gerar benefícios para a empresa. Posteriormente, com o uso destes ao longo do tempo, terá seu valor diminuído através da amortização, depreciação e exaustão.

Por conta do princípio da continuidade, os recursos, em sua maioria, são adquiridos para utilização no empreendimento, e valorados pelos valores de entrada, ou valores de custo, tais como custo original/ histórico, custo corrente de reposição, custo futuro de reposição, custo original corrigido monetariamente, e não pelo possível valor de venda, que são valores de saída. Devido às incertezas, a contabilidade tem uma maior dificuldade para avaliar os últimos em relação aos primeiros, de modo que, ao avaliar os ativos a valor de saída, o lucro iria se realizando continuamente ao longo do processo produtivo, com a consequência de que na hora da troca do produto por dinheiro, não haveria lucro, mas apenas troca de ativos (estoque por caixa) (IUDÍCIBUS, 2010).

O CPC 00 não possui o termo exato de valor original, mas a sua essência pode ser extraída através do conceito de representação fidedigna que, para ser atendida, necessita que as demonstrações sejam avaliadas pelo valor justo. O pronunciamento reconhece que os elementos do patrimônio podem ser reconhecidos pelo reconhecidos pelo custo corrente (reposição), valor realizável ou valor presente dos futuros benefícios econômicos, sendo o custo histórico a base comumente adotada.

O valor justo, segundo o CPC 46, é “o preço que seria recebido pela venda de um ativo ou que seria pago pela transferência de um passivo em uma transação não forçada entre participantes do mercado na data de mensuração”, e pode ser calculado através do Valor de Mercado (Abordagem de mercado), da Abordagem de custo, da Abordagem de receita (Fluxo de Caixa Descontado) e de Técnicas de valor presente (SANTOS, 2016).

A introdução do valor justo pela Lei 11.638/07 na realidade brasileira foi a maior inovação para as sociedades anônimas, que vinham adotando por determinação legal a regra: custo ou mercado, dos dois o menor (NIYAMA E SILVA, 2013, *apud* SANTOS, 2016).

2.2.2.2 Princípio da competência

O segundo princípio que está intrinsecamente ligado ao princípio da continuidade é o princípio da competência, de onde se extrai o regime contábil de competência, que se diferencia do outro regime existente, o de caixa. Segundo Art. 9º, CFC 750/93 (1.282/10), os efeitos das transações e outros eventos serão reconhecidos, segundo o regime de competência, nos períodos

a que se referem, independentemente do recebimento ou pagamento, pressupondo, portanto, a confrontação de receitas e despesas correlatas.

O regime de competência (*Accruals Method*) também é definido no CPC 00 como aquele onde são confrontadas despesas e receitas, através do reconhecimento simultâneo de ambas quando são resultados direta ou conjuntamente das mesmas transações, ou seja, as despesas são sempre associadas aos correspondentes itens de receita. Importa então o momento em que os efeitos de transações são produzidos, e não quando houver o recebimento e pagamento em caixa derivado das transações em períodos distintos.

O regime de competência é de aplicação obrigatória segundo o Art. 177, Lei 6.404/76, que dispõe que: “A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência” (BRASIL, 1976). Dessa forma, fica explícito que o regime de competência e os princípios contábeis expostos até o momento, são a base para as escriturações contábeis das sociedades anônimas.

Necessário realçar também sua importância para as empresas que participam do regime de apuração de lucro real, destacando alguns dispositivos do RIR. O cálculo do lucro real parte do lucro líquido e, segundo o Art. 6º, §1º, ele deverá ser determinado com observância aos preceitos da lei comercial. Assim, ao fim de cada período-base de incidência, com base na escrituração do balanço patrimonial, da demonstração do resultado do exercício e da demonstração de lucros ou prejuízos acumulados, que seguirão os preceitos da legislação comercial, serão calculados o lucro líquido e posteriormente, o lucro real. Portanto, a legislação do IR obriga aos participantes do lucro real a seguirem a legislação comercial, qual seja, a Lei 6.404/76, que por sua vez, determina a adoção do regime de competência.

2.2.2.2.1 Funcionamento do regime de competência

A escolha do momento de reconhecimento de receitas e despesas é muito importante para avaliar quando elas devem ser consideradas para fins de registro contábil. O regime de competência busca representar a realidade econômica da entidade independentemente da entrada e saída de caixa, focando no evento econômico que gera um incremento nos benefícios. Dessa forma, é possível que haja reconhecimento de receita antes, ao mesmo tempo, ou depois do recebimento de caixa, assim como há despesas que são desembolsadas antes, durante ou depois de seu reconhecimento (SALOTTI, 2019).

Receitas recebidas antecipadamente são consideradas dívidas, pois o fato gerador ainda não ocorreu, sendo lançadas como receitas a apropriar (a ganhar), enquanto uma despesa paga antecipadamente é um direito que deve ser registrado no ativo da companhia, como despesa antecipada (MONTOTO, 2018). Em ambos os casos, o ativo e o passivo serão reconhecidos como receita ou despesa, apropriados ao longo do período em que forem sendo baixadas do patrimônio as dívidas e ativos.

Há uma associação intrínseca entre receita e despesa, já que, frequentemente, não se deve reconhecer aquela sem que esta esteja associada e seja delineável, mesmo que apenas como estimativa. A DRE está estruturada de modo que as despesas relacionadas à receita operacional estão em ordem decrescente de ligação. A dedução de receita, como devolução de vendas e comissões depende totalmente e tem relação imediata com a existência da receita, não envolvendo no período decisão do montante de recursos sacrificados. Logo em seguida, tem-se o custo de mercadoria ou serviço vendido, relacionados à ativos consumidos diretamente na produção da receita no período. Por fim, as despesas operacionais não se associam diretamente com a receita, mas presume-se e o consumo destes favoreceram indiretamente o esforço de produzir a receita do período (IUDÍCIBUS, 2010).

Por padrão, a determinação do reconhecimento geral da receita ocorre quando “(1) produtos, mercadorias ou serviços são entregues, (2) há evidência suficiente de que o cliente irá pagar suas obrigações, (3) o preço da venda é fixado ou determinado, ou (4) o recebimento do valor é razoavelmente certo” (SALOTTI, 2019, p. 147).

Portanto, a receita pode ser reconhecida no momento do pedido, no da entrega ou no do pagamento. Entretanto, há casos em que eles são muito distintos, o que pode provocar um impacto no reconhecimento e no resultado do período, o que é agravado principalmente para algumas atividades de segmento civil, e na fabricação de ativos com longo período de produção ou prestação de serviços em período superior ao período contábil (SALOTTI, 2019).

Em 2018, o CPC emitiu o pronunciamento contábil CPC 47 com o objetivo de auxiliar o processo de reconhecimento contábil de receitas decorrentes de contrato de compra e venda. Em relação à aplicação no ramo imobiliário, a orientação do CPC é a de que alguns contratos podem ter suas receitas reconhecidas ao longo do período de construção pelo método “Percentual de completude” e outras somente ao final do imóvel.

Segundo o CPC 47, o reconhecimento e a mensuração das receitas devem ser realizados com base em cinco etapas: 1) identificação do contrato, 2) identificação das obrigações de desempenho (promessas de entrega de bens ou serviços a um cliente), 3) determinação do preço de transação, 4) Alocação do preço de transação, e 5) reconhecimento da receita sempre que for

satisfeita uma obrigação de desempenho por meio da transferência de controle de um bem ou de um serviço prometido.

2.3 Princípios Financeiros

2.3.1 Princípio do orçamento equilibrado

Antigamente, esse princípio era regra de ouro das finanças públicas, estampado como princípio constitucional até a EC 1/69. Entretanto, foi retirado posteriormente por conta de alterações na sistemática de atuação do Estado na economia que, após a crise de 1929, precisou ser mais interventivo, investindo em infraestrutura em momentos de recessão para o desenvolvimento econômico da nação (HARADA, 2018).

Dessa forma, “hoje, prevalece o pensamento de que não cabe à economia equilibrar o orçamento, mas ao orçamento equilibrar a economia, isto é, o equilíbrio orçamentário não pode ser entendido como um fim em si mesmo, mas como um instrumento a serviço do desenvolvimento da nação” (CARNEIRO, 2020).

Partiu-se de uma visão puramente contábil, onde o objetivo principal era controlar gastos para que não houvesse déficit, para uma visão de orçamento-programa, na qual o foco estava na eficiência e efetividade dos gastos públicos para funcionamento dos programas governamentais, tendo como foco subsidiário o equilíbrio do orçamento.

Por conta disso, tal princípio hoje encontra-se no Art. 4º, I, a, Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que dispõe que, além dos mandamentos constitucionais, a Lei de diretrizes orçamentárias (LDO) disporá sobre o equilíbrio de despesas e receitas.

O dispositivo continua tendo grande importância, estando sempre presente quando são instituídos limites ao endividamento e fixação de despesas, e mecanismos de controle dos créditos orçamentários (HARADA, 2018).

Entretanto, no entendimento de ambos os autores, foi correta a desconstitucionalização do princípio, pois a questão orçamentária é delicada, e por muitas vezes, há um desequilíbrio não por culpa do gestor, mas sim por questões conjunturais macroeconômicas. Dessa forma, tal mandamento constitucional poderia acabar sendo descumprido várias vezes por inviabilidade técnica, conduzindo a um desprestígio da CF, que não teria força vinculativa obrigatória para os legisladores ordinários (CARNEIRO, 2020; HARADA, 2018).

2.3.2 Princípio da transparência orçamentária

A LRF, lei complementar com fundamento no Art. 163, I, CF, tem como seus eixos, o planejamento, a transparência, o controle e a responsabilização. É através do planejamento e controle que se busca atingir o equilíbrio orçamentário e a eficiência dos programas governamentais. E, se descumprido os diversos mandamentos da LRF, tanto o ente federado sofrerá sanções institucionais, quanto o gestor poderá ser responsabilizado pessoalmente, tanto no âmbito penal, quanto no civil e administrativo.

O quarto pilar da transparência, de grande importância para um Estado Democrático de Direito, aparece no Art. 150, §5º, CF, que dispõe que os consumidores serão esclarecidos dos impostos incidentes sobre mercadorias e serviços. Além disso, a LRF, nos Arts. 48 e seguintes, declara diversos instrumentos de transparência relacionados à gestão fiscal que deverão ser utilizados pelos entes federados, e aos quais serão dada ampla divulgação: PPA, LDO, LOA, prestações de contas, RREO, RGF. Também será assegurada a participação popular em audiências públicas, informações em tempo real, e sistema integrado de administração financeira e controle (Art. 48, I a III, LRF).

Diante disso, fica clara “(...) a importância desse princípio como instrumento do exercício de cidadania no controle e fiscalização de gasto público” (HARADA, 2018)

2.3.3 Princípio da especialidade dos incentivos fiscais

Como decorrência do princípio da transparência, previsto constitucionalmente no Art. 150, §5º, CF, está o princípio da especialidade dos incentivos fiscais, ou da reserva legal de concessão de benefícios fiscais.

No dispositivo consta que:

Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só pode ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no Art. 155, §2º, XII, g

Ele foi inserido através da EC nº 3 por conta dos abusos perpetrados pelos entes, que inseriam um incentivo fiscal estranho à matéria da lei em questão. Essa obrigação de lei específica facilita o cumprimento do princípio da transparência, e deve ser lida em conjunto com a outra obrigação presente no Art. 165, §6º, CF, segundo o qual o projeto de LOA deverá ser acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito sobre receitas e despesas, decorrentes de benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia, além dos requisitos do Art. 14, LRF, relacionados à concessão de benefícios ou incentivos de natureza tributária. Dessa

forma, facilita-se o controle posterior da fiscalização e controle interno e externo da execução orçamentária, previsto no Art. 70, CF, que inclui as subvenções e renúncias de receita (HARADA, 2018).

Junto ao demonstrativo, é necessário estabelecer medidas de compensação relacionadas às renúncias, e aos casos de aumento de despesas obrigatória continuada. Tais restrições e comandos obrigam o ente a apresentar as consequências da opção pela renúncia de receita em face do orçamento, de modo a cumprir o princípio do orçamento equilibrado, já que medidas de compensação ajudam a repor as receitas renunciadas e estabilizar despesas (PISCITELLI, 2018).

Além da obrigação de lei específica, os incentivos fiscais da União só podem ser destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do país, conforme o Art. 151, I, CF, para eliminar desigualdades socioeconômicas.

Deste modo, excetuando os casos de imunidade tributária, não são permitidos incentivos setoriais que visem favorecer determinado ramo de atividade com intuito de estimular o desenvolvimento dela independentemente do local que ela se situe, pois violaria também o princípio da responsabilidade na gestão fiscal. É possível apenas a concessão de incentivos regionais quando da congregação de Estados e Município com características geofísicas, sociais e econômicas semelhantes (HARADA, 2018).

3. REGRA MATRIZ DO IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

O objetivo desse capítulo é, através da utilização da Regra Matriz de incidência proposta por Paulo de Barros Carvalho, discorrer sobre os seus elementos e aplicação no Imposto de Renda Pessoa Jurídica, tributo instituído pela primeira vez no ordenamento brasileiro através do artigo 31 da Lei nº 4.625 de 31 de dezembro de 1922. Isto permitirá que posteriormente, seja possível se aprofundar nos objetos de estudo escolhidos para esta monografia, a compensação de prejuízos fiscais e sua limitação, que irão dialogar com os conceitos do presente capítulo e do anterior.

Como o objetivo é realizar um estudo descritivo dos principais pontos na CF, CTN e RIR, sobre o Imposto de Renda, que não é o foco nuclear do projeto, optou-se por realizar uma descrição geral, que permitisse entender os conceitos, para que se aprofundasse somente nos pontos necessários à argumentação nos temas de divergência dos capítulos seguintes relacionados aos prejuízos fiscais e à trava dos 30%.

A regra-matriz de incidência é um instrumento metódico que organiza o texto bruto do direito positivo para melhor compreensão da mensagem do legislador. Descrever um fato social “equivale a consignar o critério material (verbo + complemento), o critério espacial e o critério temporal, isto é, o núcleo do acontecimento fático e seus condicionantes de espaço e de tempo.” (CARVALHO, 2018, p. 195).

No critério material, núcleo do conceito, há referência a um comportamento de pessoas, condicionado por circunstâncias de espaço e tempo, que antecede a abstração das condições de lugar e de momento estipuladas para realização do evento. Dessa forma, o prescritor da regra-matriz contém os critérios pessoal (sujeito ativo e passivo) e quantitativo (base de cálculo e alíquota). As condições de lugar em que a ação há de acontecer são indicadas pelo critério espacial, e o instante para ocorrência do fato é indicado pelo critério temporal (CARVALHO, 2018).

3.1 Critério Pessoal

A CF outorga competência ao ente para instituição do tributo (Arts. 145, 148, 149, 153, 154, 155, 156, 195, CF), enquanto a LC estabelece normas gerais em matéria de legislação tributária sobre definição dos tributos e suas espécies, fato geradores, base de cálculos e contribuintes (Art. 146, III, a, CF). Após isso, ao ente competente, é permitido instituir o tributo através de lei específica, já que, segundo o princípio da legalidade, é vedado aos entes federados

exigir ou aumentar tributos sem lei que o estabeleça (Art. 150, I, CF), e o IR não constitui exceção a esse princípio.

O critério pessoal pode ser entendido como conjunto de elementos que permitem delimitar os sujeitos, ativo e passivo, da relação tributária. Desse modo, cumpre inicialmente expor a seguir o principal dispositivo da CF e do CTN sobre o assunto:

Art. 145, CF. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios **poderão instituir os seguintes tributos:**

I – impostos;

(...)

Art. 153, CF. Compete à União instituir impostos sobre:

I – importação de produtos estrangeiros;

II – exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;

III – renda e proventos de qualquer natureza;

IV – produtos industrializados;

V – operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

VI – propriedade territorial rural;

VII – grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

Art. 43, CTN. O imposto, de competência da União, sobre a **renda e proventos** de qualquer natureza (...)

Art. 45, CTN. Contribuinte do imposto é o **titular da disponibilidade** a que se refere o artigo 43 (disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza), 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 (BRASIL, 1966, grifos meus)

Segundo o Art. 153, III, CF e Art. 43, CTN, o imposto de renda é um tributo de competência da União, portanto, ela é considerada **sujeito ativo** da relação (Art. 119, CTN).

Além do mais, há duas possíveis figuras no polo passivo de uma obrigação tributária e que serão obrigados ao pagamento do tributo, conforme Art. 121, I e II, CTN. O primeiro deles é o contribuinte, aquele que tem relação pessoal direta com o fato gerador e o outro é o responsável, aquele cuja obrigação decorra de disposição expressa de lei, sem revestir a condição de contribuinte.

Segundo o Art. 45, CTN, o contribuinte do IR é o titular da disponibilidade econômica ou jurídica de renda e proventos de qualquer natureza, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título (aquele que não é proprietário, mas possui alguns dos poderes inerentes à propriedade, segundo o Art. 1196, CC), dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis. Além disso, conforme parágrafo único do mesmo artigo, 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.

Aprofundando um pouco mais o conceito, com foco no IRPJ, segundo o Art. 158 RIR/18, são contribuintes do IRPJ as Pessoas Jurídicas e as empresas individuais, que são equiparadas à PJ (Art. 162, *caput*, RIR/18).

Consideram-se **PJ**, as pessoas jurídicas de direito privado domiciliadas no País, as filiais, sucursais, agências ou representações no País das pessoas jurídicas com sede no exterior, os comitentes domiciliados no exterior, quanto aos resultados das operações realizadas por seus mandatários ou comissários no País (Art. 159, RIR/18). As empresas públicas e as sociedades de economia mista, bem como suas subsidiárias, são contribuintes nas mesmas condições das demais pessoas jurídicas (Art. 158, §3º, RIR/18). Já as pessoas jurídicas de direito público não constam no conceito de contribuintes do IRPJ, já que, por natureza, seu patrimônio e sua renda gozam de imunidade. Além disso, o STF já reconheceu imunidade a empresas públicas e sociedades de economia mista que sejam prestadoras de serviço público de prestação obrigatória e exclusiva de Estado, não sendo portanto, contribuintes do IRPJ nesse caso.

São consideradas empresas individuais, portanto, contribuintes, segundo Art. 162, §1º, I a III, as firmas individuais/ empresário individual; as pessoas físicas que, em nome individual, explorem, habitual e profissionalmente, qualquer atividade econômica de natureza civil ou comercial, com o fim especulativo de lucro, mediante venda a terceiros de bens ou serviços; as pessoas físicas que promoverem a incorporação de prédios em condomínio ou loteamento de terrenos. Ademais, a sociedade prestadora de serviços intelectuais é inegavelmente pessoa jurídica (Art. 129, Lei 11.196/05).

São também equiparadas à PJ (Art. 160, RIR/18), as sociedades em conta de participação (SCP), prevista no Art. 992, CC, que embora não tenham personalidade jurídica, estão obrigadas a se inscrever no CNPJ, a partir da publicação da IN RFB 1.470/2014. Na apuração dos resultados dessas sociedades, assim como na tributação dos lucros apurados e dos distribuídos, serão observadas as normas aplicáveis às pessoas jurídicas em geral (Art. 161, RIR/18)

Importante também ressaltar que, segundo parágrafos do Art. 158, RIR/18, sujeitam-se às normas de incidência do imposto aplicáveis às pessoas jurídicas: (i) as entidades submetidas aos regimes de liquidação extrajudicial e de falência, em relação às operações praticadas durante o período em que perdurarem os procedimentos para a realização de seu ativo e o pagamento do passivo; (ii) as sociedades cooperativas de consumo, que tenham por objeto a compra e fornecimento de bens aos consumidores, e (iii) o Fundo de Investimento Imobiliário que aplicar recursos em empreendimento imobiliário que tenha como incorporador, construtor

ou sócio, quotista que possua, isoladamente ou em conjunto com pessoa a ele ligada, mais de 25% das quotas do fundo.

Em relação aos responsáveis, far-se-á um recorte com foco na responsabilidade por sucessão, nas hipóteses de extinção, fusão, incorporação, cisão. Para fins de contextualização as operações societárias anteriores podem ser definidas como se segue. A fusão é operação em que duas empresas se unem para formar uma só, donde as empresas fusionadas deixam de existir, surgindo uma nova, que será a sucessora. A Incorporação é a operação em que uma (ou mais de uma) sociedade é absorvida por outra, de modo que a empresa incorporada deixa de existir. A transformação é a operação em que a sociedade apenas muda de forma jurídica (i.e de Limitada. Para S.A). Por fim, na cisão, uma empresa transfere todo o seu patrimônio para outra (ou mais de uma), deixando de existir, enquanto na cisão parcial, a empresa transfere parcela do seu patrimônio para uma (ou mais de uma) empresas, continuando a existir.

Diante disso, a **responsabilidade dos sucessores** ou por sucessão, é a transferência de responsabilidade a um sucessor (o responsável), em decorrência de um ato ou fato ocorrido após o momento do fato gerador. No geral, se a entidade passa por alguma das reorganizações societárias expostas anteriormente, a responsabilidade pelo IRPJ por ela devido é transferida ao sucessor (Art. 196, RIR/18).

No caso específico da cisão, no caso de cisão total, ocorre responsabilidade solidária entre as sociedades (quando houver mais de uma) que receberem parcelas do patrimônio da pessoa jurídica extinta por cisão, enquanto na Cisão Parcial, ocorre responsabilidade solidária entre a sociedade cindida e a sociedade (ou mais de uma) que absorver a parcela do seu patrimônio.

Na hipótese da extinção de PJ, respondem pelo imposto devido a pessoa física sócia da pessoa jurídica extinta mediante liquidação, ou seu espólio, que continuar a exploração da atividade social, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual (Art. 196, IV, RIR/18 e Art. 132, §único, CTN). A dissolução regular da sociedade se dá nas seguintes etapas: liquidação, com a venda dos ativos e pagamentos dos passivos; partilha do acervo líquido entre os sócios; prestação de contas antes da extinção da sociedade, PJ.

3.2 Critério Material e Espacial

O critério material é a definição da hipótese de incidência, que ao ocorrer no mundo dos fatos, tornar-se-á o Fato Gerador do tributo. O IR tem como **fato gerador** a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda, entendida como o produto do capital (i.e aluguéis, juros e lucros), do trabalho (i.e salários e honorários) ou da combinação de ambos (i.e

pró-labore), e de proventos de qualquer natureza, entendidos como os acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda (i.e aposentadoria, pensão, prêmio de jogos), conforme se depreende da leitura do dispositivo a seguir:

Art. 43, CTN. 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.**

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, 2 neste artigo. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (BRASIL, 1966)

Como consequência do princípio da universalidade, a **incidência do imposto** independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

Aplica-se o brocardo do *pecúnia non olet*, um subprincípio do princípio da isonomia, consagrado pelo STF, no HC 77.530/RS, nos termos do Art. 118, I, do CTN, que impõe que a hipótese de incidência tributária independe da licitude ou ilicitude relativas à atividade exercida. Desse modo, o princípio da cláusula *non olet* dispõe que o fato gerador deve ser interpretado de maneira objetiva, independentemente dos aspectos subjetivos do destinatário da cobrança do tributo. Ou seja, independe para a ocorrência do fato gerador se houve nulidade/anulabilidade do ato jurídico, ou se o sujeito passivo era incapaz, ou se houve ilicitude no ato que gera o fato presuntivo de riqueza tributável (SABBAG, 2020).

Além disso, também se conclui do princípio da universalidade, a partir da leitura do Art. 43, §2º, CTN que, em relação à localização ou nacionalidade da fonte, permite-se a **tributação sobre rendas ou rendimentos advindos do exterior**, segundo as condições e o momento da disponibilidade prevista em lei, excetuando os casos previstos nos tratados de bitributação. Nada impede que as leis ordinárias utilizem de maneira reduzida ou limitadas tais regras, prevendo por exemplo isenção a determinadas receitas ou rendimentos.

3.2.1 Renda e proventos de qualquer natureza

O critério material do imposto de renda possui diversos conceitos que geram debates doutrinários e jurisprudenciais, principalmente sobre a definição de rendas e proventos, e disponibilidade econômica ou jurídica. Como o objetivo não é esgotar o assunto, adentrar-se-á nas definições levantadas pelos doutrinadores que serão debatidas no capítulo 4.

A teoria adotada no direito brasileiro, presente no Art. 43, CTN, é a de renda como acréscimo patrimonial, ou seja, renda como “(...) ingresso líquido, em bens materiais, imateriais ou serviços avaliáveis em dinheiro, periódico, transitório ou acidental, de caráter oneroso ou gratuito, que importe um incremento líquido do patrimônio de determinado indivíduo, em certo período de tempo” (CARVALHO, 2018, p.734).

Da mesma forma, outros autores definem renda de maneira semelhantes. Segundo Paulo Ayres Barreto, *apud* Souza et al, 2011, “ (...) a expressão renda e proventos de qualquer natureza deve ser interpretada como um acréscimo a um dado conjunto de bens e direitos (patrimônio), pertencentes a uma pessoa (física ou jurídica), observado um lapso temporal necessário para que se realize o cotejo entre certos ingresso, de um lado, e determinados desembolso, de outro.”

Ainda, rendas e proventos são entendidos como disponibilidades de riqueza nova, ou seja, acréscimo patrimoniais do contribuinte num dado período de tempo, resultado da subtração dos rendimentos tributáveis em um dado período de tempo, fixado por lei, pelas despesas dedutíveis no mesmo espaço temporal. Deve haver aumento de riqueza entre dois lapsos de tempo, permitindo que seja atendido o princípio da capacidade contributiva (CARRAZZA, 2013).

Renda exige um caráter dinâmico, que justamente o diferencia do capital/patrimônio, que é estático, de modo que a fixação dos intervalos para aferição do acréscimo patrimonial, o aspecto temporal, é indissociável do conceito de renda (CARVALHO, 2018).

Desse modo, renda tem como elemento subjetivo a finalidade de auferi-la, pressupondo uma fonte produtiva, que gerará um acréscimo patrimonial, ou seja, tudo aquilo que for acrescido ao conjunto de direitos e obrigações do sujeito avaliáveis economicamente. Tal resultado positivo entre receitas e despesas necessita de um parâmetro de tempo para averiguação do saldo, de modo que um período muito curto contribuiria para tributação isolada de determinados rendimentos mesmo sem haver aquisição de riqueza nova em determinado período, quando confrontados com outros elementos. (ÁVILA, 2011).

De um modo geral, disponibilidade é a qualidade de algo estar disponível, isto é, a disposição do contribuinte titular do patrimônio aumentado.

Dize-se que há disponibilidade econômica quando alguém pode, efetivamente, tomar, usar e alienar bem ou direito. Jurídica é a disponibilidade quando o seu titular pode, embora não haja recebido fisicamente a coisa ou o direito, deles fazer uso ou tirar os proveitos resultantes do domínio porque a lei ou o contrato lho permitem, mesmo sem que seja preciso ter a sua detenção material (CANTO, 2011, p. 5)

Da mesma forma, Humberto Ávila, 2011, define disponibilidade econômica como sendo a efetiva percepção em dinheiro ou em outros valores, e a jurídica se relaciona a um direito

incondicional, atual e efetivo de aferir renda e dela dispor livremente, embora não a tenha recebido. Não há disponibilidade jurídica se houver alguma condição ou obstáculo para o efetivo ingresso no patrimônio do contribuinte.

De acordo com os conceitos contábeis, o patrimônio é composto do conjunto de bens, direitos e obrigações, e seu acréscimo representaria a variação positiva da situação patrimonial de uma pessoa em um determinado período de tempo. Em linhas gerais, não há incidência de imposto de renda nas indenizações, pois estas não acrescem o patrimônio do contribuinte, mas quando tal acréscimo ficar configurado, como nos lucros cessantes, incidirá IR. Assim, quando a indenização visa reparar o patrimônio material, não há qualquer acréscimo patrimonial, salvo quando o valor reparado ultrapassar o valor do dano material verificado. Assim como não há quaisquer acréscimos na reparação de patrimônio imaterial (i.e Súmula STJ 498).

3.3 Temporal e Quantitativo

Enquanto o critério temporal de incidência refere-se ao momento de ocorrência do fato gerador, o critério quantitativo determina o objeto da prestação devida pelo sujeito passivo, sendo composto pela base de cálculo e pela alíquota., que variarão de acordo com os diferentes regimes de tributação do IR.

O **fato gerador do IR** é denominado periódico, ou fato gerador período composto (ou complexo), tendo em vista que se prolonga durante um período estabelecido em lei, composto, portanto, de diversos eventos, sendo considerado ocorrido no final deste período. No IRPF, por exemplo, o fato gerador considera-se ocorrido no dia 31 de dezembro, embora seja constituído de conjunto isolados durante o ano.

O fato gerador do IRPJ considera-se ocorrido no final do período de apuração do imposto, que, como regra, é trimestral (Art. 217, RIR/18). Entretanto, no regime de lucro real, o contribuinte pode optar pelo período de apuração anual. Além disso, há situações que impactam os períodos de apuração, sejam os iniciais, sejam os finais. São os casos de início do negócio, incorporação, fusão ou cisão, extinção pela liquidação, transformação e continuação.

O primeiro período de apuração do IRPJ terá duração variável a depender do início do negócio, enquanto nos casos de incorporação, fusão ou cisão da PJ, a data da apuração se encerrará na data do evento da deliberação que aprovar tal evento (Art. 232, §2º, RIR/18). Além disso, há a obrigação da PJ sucedida de levantar balanço específico na data do evento, ou em até 30 dias antes do evento, conforme o Art. 21, § 1º, da Lei 9.249/95. Nos casos de encerramento da liquidação, o período de apuração se encerrará na data do evento.

Há outros eventos societários que não impactam no período de apuração. Quando uma sociedade altera a sua forma jurídica, o IRPJ continuará a ser pago pela sociedade transformada como se não houvesse qualquer alteração. O mesmo raciocínio se aplica quando há a continuação da exploração de sociedade ou firma extinta, por qualquer sócio remanescente ou pelo espólio, sob a mesma ou até mesmo por nova razão social, ou firma individual

Adentrando os critérios quantitativos, tem-se que a **base de cálculo do IRPJ**, segundo o Art. 44 CTN, é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis, de acordo com a regime de apuração escolhida, quais sejam: lucro real, presumido ou arbitrado. A base de cálculo do IRPJ deve ser apurada segundo a lei vigente na data da ocorrência do fato gerador.

Há ainda o Regime Especial unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições das Micro e Pequenas empresas optantes pelo SIMPLES (LC 123). Neste último caso, o imposto é devido mensalmente, e calculado pela aplicação da alíquota correspondente (determinada de acordo com a receita bruta acumulada nos 12 meses anteriores ao do período de apuração) sobre a receita bruta mensal auferida (regime de competência) ou recebida (regime de caixa), à opção do contribuinte.

Segundo o Art. 623, RIR/18, a alíquota padrão aplicada para os regimes de lucro real, presumido ou arbitrado é de 15%, valor este também aplicado para a PJ que explore a atividade rural, nos termos da Lei 8.023/90. Como aplicação direta do princípio da progressividade, permite-se que haja majoração da alíquota de IR, tanto para PF, quanto para PJ, onerando o contribuinte de maneira proporcional ao aumento da base de cálculo, de acordo com sua capacidade contributiva.

Deste modo, segundo o Art. 624, RIR/18, se a base de cálculo do IRPJ (em qualquer regime de tributação) superar R\$ 20.000,00 x número de meses do período de apuração, sobre o valor excedente aplicar-se-á a alíquota adicional de 10%. Ela se aplica inclusive nos casos de incorporação, fusão ou cisão e de extinção da PJ por liquidação, na exploração de atividade rural; e nas estimativas mensais de recolhimento do lucro real anual (Art. 219, RIR/18) sendo este valor adicional do IR recolhido integralmente como receita da União, não sendo permitidas quaisquer deduções.

3.3.1 Lucro arbitrado

Trata-se de um regime excepcional, com períodos de apuração obrigatoriamente trimestrais. O arbitramento normalmente ocorre de ofício pela fiscalização da Receita Federal,

quando esta se vê impossibilitada de aceitar ou de apurar o lucro correto da pessoa jurídica. No entanto, em algumas situações, o arbitramento pode também ser efetuado pelo sujeito passivo.

As hipóteses de arbitramento são aquelas constantes do Art. 226, IN RFB 1.700/17, e resumidamente ocorrem quando houver infrações aos dispositivos da legislação tributária, que impeçam a Receita Federal de alguma forma a conseguir obter o valor correto do Lucro real ou da receita bruta. Além disso, ele é utilizado também quando a pessoa estiver no regime errado (i.e quando for obrigatório o regime de lucro real, e esta estiver usando o regime de lucro presumido), ou quando houver fraudes contábeis, ausência de escrituração, de apresentação à autoridade tributária da ECF (Escrituração Contábil Fiscal), além de quaisquer um dos incisos do Art. 149, CTN, que permitem o lançamento de ofício pela autoridade fiscal.

3.3.2 Lucro presumido

Trata-se de um lucro que se presume a partir do parâmetro da receita bruta auferida pela PJ. A opção pelo lucro presumido será manifestada com o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano calendário, sendo irrevogável para todo o ano-calendário.

Trata-se de uma opção aos contribuintes PJ com receita bruta total igual ou menos a R\$78 milhões, que não estejam incluídos no rol de contribuintes obrigados a calcular pelo lucro real. A Base Cálculo do lucro presumido se dá através da seguinte fórmula: (Receita Bruta Trimestral x % Atividade) + Acréscimos. A receita bruta trimestral. O conceito de receita bruta é aquele presente no Art. 208 RIR/18, idêntico ao utilizado para o SIMPLES (LC 123), devendo ser sempre deduzida das: devoluções; vendas canceladas; e descontos incondicionais.

Os % por atividade, também denominado percentual de estimativa, estão previstos nos Arts. 591 e seguintes do RIR/18, e correspondem ao fator definido pelo legislador para ser multiplicado pela receita bruta, podendo assumir os seguintes valores: 1,6%, 8%, 16%, 32%.

Os acréscimos, tais como ganhos de capital, aplicações financeiras, juros sobre capital próprio, preços de transferência e outros valores não considerados como receita bruta, estão dispostos nos Arts. 595, e seguintes, de modo que não serão detalhados por fugir ao escopo da presente pesquisa. Como obrigações acessórias (Art. 600, RIR/18) estão a de manter escrituração contábil e livro de registro de inventário ou manter só o livro caixa.

Além disso, a pessoa jurídica que, até o ano-calendário anterior, houver sido tributada com base no lucro real deverá adicionar à base de cálculo do imposto de renda, correspondente ao primeiro período de apuração no qual houver optado pela tributação com base no lucro presumido, os saldos dos valores cuja tributação havia diferido (Art. 594, RIR/18).

As PJs optantes pelo lucro presumido são as únicas que podem reconhecer suas receitas com base no regime de competência ou no de caixa (Art. 587, §2, RIR/18). No regime de competência, os reconhecimentos da receita e da despesa devem ser feitos quando ocorrer o fato gerador delas, e no regime de caixa se dá na data do efetivo recebimento ou pagamento.

3.3.3 Lucro real

Os contribuintes do regime de lucro real só podem utilizar em sua contabilidade, o regime de competência, pois, segundo o Art. 258, §1º, RIR/18, “a determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das disposições das leis comerciais”, que exigem o regime de competência como regra da escrituração contábil.

As exceções que permitem a utilização do regime caixa são as seguintes: contratos de longo prazo com entidades governamentais (Art. 480, RIR/18), vendas a prazo na atividade imobiliária (Art. 484, RIR/18), vendas de longo prazo de bens do ativo não circulante classificados como investimentos, imobilizados ou intangível (Art. 503, RIR/18), contratos de concessão de serviços públicos (Art. 499, RIR/18), variações cambiais (Art. 407, RIR/18), e lucro presumido (Art. 587, §2º, RIR/18).

Além disso, é possível optar entre dois períodos de apuração, o anual e o trimestral. A escolha pelo período anual de apuração do IRPJ obriga o contribuinte ao recolhimento mensal por estimativa, cujo papel é o de antecipar o IRPJ, que só é apurado ao final do ano. Encerrado o ano-calendário, o contribuinte deve apurar o IRPJ com base no lucro real anual, e verificar se as antecipações mensais (estimativas) foram inferiores ou superiores ao imposto anual, semelhante ao DIRPF realizado pelos contribuintes PF.

Neste caso, a base de cálculo mensal é muito semelhante a do lucro presumido, mas com base mensal, e se baseia também em estimativa da seguinte forma: (Receita Bruta Mensal x %Atividade) + Acréscimos mensais. Da mesma forma, os percentuais e acréscimos são os mesmos.

Ao final do ano, será então apurado o lucro real, que é a base de cálculo do regime do lucro real, o que ocorre trimestralmente para os que optarem por esse período de apuração. Ele é definido como sendo o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas (Art. 258, RIR/18).

Pela legislação contábil, o lucro líquido do exercício é o resultado do exercício que remanescer depois de deduzidas as participações estatutárias sobre o lucro (Art. 191, Lei 6.404/76). De modo distinto, o Art. 259 do RIR/18 determina como lucro líquido a soma

algébrica do lucro operacional, das demais receitas e despesas (conhecidas anteriormente como resultados não operacionais) e das participações (debentures, empregados, administradores, partes beneficiárias).

As adições representam despesas que reduziram o lucro contábil, mas que por determinação legal, não podem reduzir a base de cálculo do lucro real (Art. 260, I e II, RIR/18), as chamadas despesas indedutíveis, sendo, portanto, adicionadas quando de seu cálculo. São eles os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com o RIR/18, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real, tais como depreciação, amortização, exaustão, provisão, dentre outras. Além disso, as adições podem também representar os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores positivos no DRE não incluídos na apuração do lucro líquido contábil que, de acordo com o RIR/18, devam ser computados na determinação do lucro real.

As adições podem decorrer também de valores que, por competirem a outro período de apuração, foram, para efeito de determinação do lucro real, excluídos daquele período de apuração, para posteriormente serem adicionados. É isso o que prevê parte da redação do Art. 258, § 2º, do RIR/18. É o caso das exceções ao regime de competência, que permitem o diferimento da tributação para o período em que ocorrer o efetivo recebimento (Art. 260, § único, RIR/18 e Art. 527, RIR/18). São exemplos, despesas e provisões indedutíveis, CSLL, participações não dedutíveis; perdas em operações de day trade no período de apuração, despesas com brindes, dentre outras.

Em relação às deduções do cálculo, poderão ser excluídos do lucro líquido contábil do período de apuração (Arts. 261, I e II, RIR/18): os valores cuja dedução seja autorizada pelo RIR/18 e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do período de apuração; os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com o RIR/18, não sejam computados no lucro real, tais como, Art. 261, § único: receitas não tributáveis, reversão de provisões não dedutíveis; rendimentos e os ganhos de capital nas transferências de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária, quando auferidos pelo desapropriado.

Em resumo, as adições e deduções podem ocorrer de maneira temporária, uma adição em um período será deduzida em outro, ou de maneira definitiva. Tais decisões que estão estabelecidas legalmente tem como racional o entendimento de que despesas tem que ser necessárias para a atividade empresarial. Em termos contábeis, as adições e exclusões definitivas modificam o IR a pagar e a despesa de IR, enquanto as adições e exclusões temporária modificam apenas o IR a pagar, mas não altera as despesas de IR (PÊGAS, 2017).

3.3.3.1 Saldo negativo e prejuízo fiscal

O último ajuste do lucro líquido, de maior relevância para o presente estudo, é a compensação de prejuízos fiscais de períodos anteriores (Art. 261, III, RIR/18). O prejuízo fiscal apurado em períodos de apuração anteriores, limitada a compensação a 30% do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões expostas anteriormente, desde que a pessoa jurídica mantenha os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do prejuízo fiscal utilizado para compensação.

Portanto, é possível haver prejuízo fiscal, ainda que a pessoa jurídica apure lucro contábil, assim como é possível haver lucro real, mesmo que a PJ apure prejuízo contábil. Prejuízo contábil significa que o total de despesas foi maior que o total de receitas. Como para o cálculo do lucro real, existem adições, deduções e abatimento dos prejuízos fiscais, é possível que o valor difira do prejuízo contábil (PÊGAS, 2017).

Assim como os ajustes temporários, para melhor refletir o aspecto patrimonial, sobre os prejuízos fiscais é calculado a alíquota de IR, e lançado um crédito tributário diferido sobre os prejuízos no ativo. Desse modo, cria-se um ativo contábil, que pode ser entendido como um adiantamento de IR, representando o direito de reduzir o IR a pagar, caso haja lucros futuros, o que aumenta o PL da companhia. Entretanto, o lançamento é puramente contábil, pois a única exigência para abatimento futuro desses prejuízos é o controle do LALUR (PÊGAS, 2017).

Devido a importância do dispositivo, ele será transcrito em sua literalidade:

Art. 15. O prejuízo fiscal apurado a partir do encerramento do ano-calendário de 1995, poderá ser compensado, cumulativamente com os prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação do imposto de renda, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro líquido ajustado.

Parágrafo único. O disposto neste artigo somente se aplica às pessoas jurídicas que mantiverem os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do montante do prejuízo fiscal utilizado para a compensação.

Por fim, antes de adentrar no debate sobre seu funcionamento e natureza, ressalta-se as diversas obrigações acessórias que devem ser cumpridas pelo contribuinte no regime de lucro real, dispostas no Art. 260, RIR/18, tais como o registro de inventário, de entradas, o LALUR (Apuração do Lucro real), o registro permanente de estoques, dentre outras.

O Livro Fiscal de Apuração do Lucro Real – LALUR – é um livro fiscal obrigatório digital, dividido em duas partes (A e B). Conforme o Art. 8º, Decreto-Lei 1.598/77, com redação dada pela Lei nº 12.973/14, é nesse livro que a pessoa jurídica irá lançar os ajustes do lucro líquido do período de apuração (adições, exclusões e compensações), irá transcrever a demonstração do lucro real e a apuração do IRPJ; irá manter os registros de controle de

prejuízos fiscais a compensar em períodos de apuração subsequentes, da depreciação acelerada incentivada, de exaustão mineral com base na receita bruta, e dos demais valores que devam influenciar a determinação do lucro real de períodos de apuração futuros e que não constem da escrituração comercial; irá manter os registros de controle dos valores excedentes a serem utilizados no cálculo das deduções nos períodos de apuração subsequentes, dos dispêndios com programa de alimentação ao trabalhador e outros previstos no RIR/18.

A Parte A do LALUR se destina à apuração do lucro real, demonstrando os ajustes (adições e exclusões) do lucro líquido e na Parte B, o contribuinte controla os valores que interferem na apuração do lucro real de períodos subsequentes, ajustes temporários, como é o caso dos prejuízos fiscais a compensar (PÊGAS, 2017).

4. PREJUÍZOS FISCAIS E A TRAVA DOS 30%

4.1 Histórico Legislativo da Compensação dos Prejuízos Fiscais

O Imposto sobre a Renda foi instituído, primeiramente, pela Lei nº 4.625 de 31 de dezembro de 1922, em seu artigo 41 e seguintes. Em 25 de novembro de 1947, o primeiro dispositivo legal relacionado à compensação de prejuízos fiscais surgiu com o Art. 10 da **Lei 154/47**, que dispunha sobre a possibilidade de compensação total ou parcial dos lucros reais (entendido na época como sendo o lucro bruto menos algumas deduções legais do Art. 37 do Decreto-Lei nº 5.844/43), no caso da inexistência de fundos de reserva ou lucros suspensos dos lucros reais, dentro dos 3 exercícios anteriores, não sendo permitida a dedução após o período.

A partir de 1976, já sob a égide do CTN, mas anterior à LSA, conforme disposto no Art. 12 do **Decreto-Lei 1.493/76**, o prazo para a compensação aumentou então para 4 exercícios, também não sendo permitida a dedução após o período. Além do mais, segundo a norma, para os fins de IR, o prejuízo era entendido como aquele verificado na apuração contábil da pessoa jurídica no período-base, diminuído dos custos, despesas operacionais e encargos não dedutíveis (Art. 12 §1º, Decreto-Lei 1.493/76).

A partir de então, o prazo foi mantido, mas algumas alterações foram sendo feitas. No ano seguinte, 1977, após a aprovação da LSA, o **Decreto-Lei 1.598/77** manteve o prazo (Art. 64), e disciplinou outros aspectos relativos à matéria. Ele disciplinou pela primeira vez o conceito de lucro real usado atualmente, como sendo o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação (Art. 6º *caput*). O prejuízo de exercício anterior é considerado uma das formas de exclusão do lucro líquido do exercício junto com as deduções autorizadas que não tenham sido computadas e de receitas que foram incluídas no lucro líquido, mas que não serão computadas para o lucro real (Art. 6º, §3º).

Além da conceituação atual do lucro real, na redação original do §5º do Art. 64, que foi revogado pelo Decreto-Lei nº 1.870/81, a sociedade resultante de fusão ou incorporação sucederia as sociedades extintas no direito a compensar os prejuízos. Além disso, a regra que também se aplicaria às cisões, disposta no Art. 6º, vigorou até 1979, quando foi revogada pelo Decreto-Lei 1.730/79. Havia também a possibilidade de compensação do prejuízo de um PJ com o lucro real de outra PJ do mesmo grupo ou controle comum, quando a medida atendesse a interesse de segurança e fortalecimento da empresa nacional, desde que houvesse autorização do CMN (Art. 8º), que foi revogado expressamente em 1981 pelo Decreto-Lei 1.870/81. Por fim, também no Art. 64, mas §6º, antigo §7º, consta que o prazo para compensação de prejuízos não se aplica no caso de massa falida, e tal dispositivo nunca foi revogado expressamente.

No ano de 1985, a **Lei 7.450/85**, no Art. 26, não alterou a sistemática anterior, mas adaptou o sistema para compensações em 8 períodos-base semestrais que foram instituídos nos Arts. 16 e 17. Este período base semestral foi revogado pelo **Decreto-Lei 2.354/87** em 1987, também para quatro períodos-base anuais, conforme Arts. 10 e 12 do decreto.

Em 1991, a **Lei 8.383/91** que instituiu a Ufir, em seu Art. 38, implantou o sistema de apuração mensal da base de cálculo e do imposto devido convertido em Ufir, diminuído dos incentivos fiscais e do IRPJ retido na fonte, para posterior compensação do lucro real com prejuízos também de modo mensal, não havendo mais nem limite de prazo nem limite percentual para utilização desses prejuízos. Além do mais, o prejuízo também era corrigido monetariamente com base na variação acumulada da Ufir diária.

Em 1992, a apuração do imposto continuou sendo mensal, mas o Art. 12 da **Lei 8.541/92** restabeleceu que os prejuízos fiscais apurados poderiam ser compensados com o lucro real apurado, limitando tal compensação à quatro períodos-base. Tal dispositivo foi expressamente revogado pela Lei 8.981/94.

Em 1995, diversas alterações foram realizadas sobre o tema. A **Medida Provisória 812**, publicada em 30 de dezembro de 1994, foi convertida em 20 de janeiro de 1995 na **Lei 8.981/95**, e dispôs em seu Art. 42 que o lucro real seria determinado da seguinte forma: tomar-se-ia como base o lucro líquido contábil, que seria ajustado pelas adições e exclusões previstas ou autorizadas pela legislação, e que por fim poderia ser reduzido com valor do prejuízo fiscal acumulado em no máximo 30%. O restante do prejuízo fiscal apurado até 31 de dezembro de 1994 poderia ser usado nos períodos posteriores, sem limitação temporal.

Em junho de 1995, a **Lei 9.065/95** alterou a Lei 8.981/95, e em seu Art. 12, instituiu que as disposições anteriores só vigorariam até o final do ano de 1995, e que, conforme Art. 15, o prejuízo fiscal apurado no encerramento de 1995 poderia ser compensado cumulativamente com os prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões, mantido o percentual máximo de 30% do referido lucro líquido ajustado. Haveria a obrigação de manter os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do montante do prejuízo fiscal utilizado para a compensação (Art. 12 §único, Lei 9.065/95).

Por fim, em dezembro de 1995, foi criada a **Lei 9.249/95**, que em seu Art. 31, que distinguiu em duas categorias os prejuízos fiscais, os prejuízos operacionais dos não operacionais. Os últimos só poderiam ser compensados com lucros de mesma natureza, observados o limite de 30% do Art. 15 da Lei nº 9.065/95. A regra se manteve no Art. 43 c/c Art. 70, da Lei 12.973/14, permitindo que os prejuízos não operacionais, ou seja, aqueles

decorrentes de alienação de bens e direitos do ativo imobilizado, investimento e intangível, ainda que reclassificados para o ativo circulante com intenção de venda somente poderiam ser compensados com lucros da mesma natureza.

Importante também ressaltar o projeto de lei de autoria do Senador Luiz Pastore do MDB/ES, que, em 2020, propôs revogar as restrições quantitativas ao aproveitamento dos prejuízos fiscais e bases negativas de IRPJ e CSLL, de modo escalonada dos atuais 30% para 0% em 3 anos.

4.1.1 *Mens legis*

A primeira exposição de motivos a ser analisada é relativa à Lei 8.541, pois o site da Câmara dos Deputados que continham as exposições de motivos das legislações anteriores encontrava-se com acesso indisponível.

A Exposição de Motivos nº 447 de 1992 explicitou que as alterações propostas tinham o objetivo de viabilizar o ajuste fiscal de contas públicas, que estaria sendo degradada ao longo dos anos por conta da diminuição da arrecadação de IRPJ ligado à inflação, estagnação econômica, engenharia contábil e sonegação e legislação imprópria. O projeto então tinha como objetivo principal restabelecer e ampliar a base tributável para ampliar a arrecadação.

O governo focou na indução pela escolha do lucro presumido para o maior número de empresas, através da simplificação do processo de apuração do imposto, o que facilitaria às 500 mil empresas uma manutenção de escrituração restrita a apenas um livro caixa e um inventário, e redução das obrigações acessórias, além do aumento dos valores limites obrigatórios do lucro real, para que este ficasse restrito às grandes empresas. Além disso, com a finalidade de justiça fiscal no tratamento tributário, as PJ receberam tratamento assemelhados às PF na apuração mensal do imposto.

No que tange ao ponto dos prejuízos fiscais, entendeu o Ministro da Fazenda que uma das razões dos incentivos fiscais seria reduzir a base de cálculo do imposto. E dessa forma, considerou os prejuízos fiscais como sendo benefício fiscal e, portanto, uma liberdade existente na legislação vigente do IRPJ, assim como outras deduções que reduziram a base de cálculo, e por isso, propôs a limitação da compensação para 3 anos-calendários. Constatou na legislação final aprovada o período de 4 anos.

A Exposição de motivos nº 443 relativa a MP 812 de 1994 indicou que as diversas proposições da MP estavam ajustadas aos objetivos do Plano de Estabilização Econômica para desindexação gradual da economia brasileira, simplificação do procedimento do imposto, e incremento da arrecadação. Como alterações, elevaram-se os coeficientes de presunção do lucro

tributável e alíquota adicional do IRPJ. O pagamento mensal do imposto mediante utilização de regras de presunção de lucros, estaria relacionado ao princípio da tributação em bases correntes, assegurada a possibilidade de suspensão ou redução do pagamento caso o balancete demonstrasse que o valor acumulado excedesse o do imposto calculado com base no lucro real.

Para as PJ tributadas pelo lucro real, os rendimentos das operações financeiras integrariam o lucro real e o imposto retido na fonte ou pago mensalmente seria deduzido do apurado na declaração, unificando os rendimentos financeiros com os operacionais, mas com dispositivos que limitariam a compensação das perdas incorridas em operações financeiras com o lucro operacional, de modo a atingir uma perda que não seria uma despesa necessária às atividades operacionais da PJ. Em face do restabelecimento desse tratamento tributário, que existia até 1992, decidiu o governo por introduzir o dispositivo de limitação de prejuízos de 30%, de tal forma que, com essa regra gradual de compensação de prejuízos, permitir-se-ia ao Estado um fluxo estável no ingresso de receitas provenientes do IRPJ.

4.1.2 Direito comparado

Quando analisados as estruturas legais dos países, em geral, é possível visualizar três tipos diferentes de mecanismo relacionados ao tratamento dos prejuízos fiscais: o reembolso, a transferência e a compensação dos prejuízos (NUSSIM *apud* RIBEIRO, 2023).

A primeira modalidade consiste no reembolso direto por parte do ente estatal do prejuízo fiscal apurado no período. Tal mecanismo exige grande capacidade econômica do Estado, que teria que prever em seu orçamento uma grande quantidade de desembolsos. No segundo mecanismo, é possível que o sujeito passivo transfira seus prejuízos fiscais através de uma venda para outros compradores que tenham interesses de adquirir o direito a deduzir para fins fiscais, determinado valor de prejuízos (NUSSIM *apud* RIBEIRO, 2023).

O último mecanismo, o de compensação de prejuízos fiscais permite o uso destes para abatimento de lucros passados ou futuros, criando uma interdependência dos períodos. Caso o uso dos prejuízos fique adiado para um momento futuro, tem-se o *carry-forward method* e se seu uso estiver predeterminado aos lucros passados, tem-se o *carry-back method* (LANG *apud* RIBEIRO, 2023), que permite um reembolso de um imposto já pago. O *carry-back method* tem como principal objetivo a neutralidade fiscal e apoio aos investimentos mais arriscados, como instrumento de política econômica (OCDE *apud* RIBEIRO, 2023).

No estudo realizado pela OCDE em 2011 mostrou que todos os 17 países participantes da pesquisa utilizavam da metodologia do *Carry-over of losses*, distribuídos da seguinte forma, com as respectivas restrições na sistemática de apuração para frente: Austrália (sem restrição

temporal), Áustria (sem restrição temporal, e apenas 75% da renda do período), Canadá (restrição de 20 anos), Dinamarca (sem restrição temporal), França (sem restrição temporal), Alemanha (sem restrição temporal, e restrição percentual de 60% da renda), Irlanda (sem restrição temporal), Itália (5 anos, mas os prejuízos dos 3 primeiros anos de vida da companhia não possuem limitação temporal), México (10 anos), Holanda (9 anos), Nova Zelândia (sem restrição temporal), Noruega (sem restrição temporal), Espanha (15 anos), Suécia (sem restrição temporal), Suíça (7 anos), UK (sem restrição temporal), EUA (20 anos). Dos 17 países anteriores, 7 também possuem a sistemática de compensação com lucros passados: Canadá (3 anos), França (3 anos), Alemanha (1 ano), Irlanda (1 ano), Holanda (1 ano), UK (1 ano), EUA (2 anos). Por fim, o estudo também mostra que o país pode ter ou não outras restrições em situações específicas como: (i) na troca de controle acionário, (ii) nas operações societárias de fusão e aquisição, (iii) nos prejuízos em controladas, coligadas, subsidiária estrangeiras e (iv) liquidação/ extinção da sociedade (OCDE, 2011).

Também é possível citar o caso da Argentina, que no Art. 19 da sua legislação tributária do IR, dispõe sobre a possibilidade de uso dos prejuízos fiscais acumulados no período de 5 anos seguintes (SOUZA *et al*, 2011) e o caso de Portugal, que o nº 1, Art. 52, do Código do IR, dispõe que os prejuízos acumulados podem ser usados nos 5 anos seguintes ao prejuízo auferido.

4.1.3 Conclusões parciais

Através do exposto nos tópicos anteriores, é possível extrair algumas conclusões iniciais e levantar alguns pontos acerca dos prejuízos fiscais. Segundo a doutrina, os países tendem a adotar 3 mecanismos para abarcar os prejuízos fiscais das sociedades presentes em seus países: o reembolso, a transferência e a compensação dos prejuízos.

A compensação é a alternativa escolhida para a grande maioria dos países, com pelo menos 20 grandes países na lista, incluso aí o Brasil, como importante sistemática de cálculo para pagamento do IRPJ. Alguns deles utilizam para calcular o imposto devido nos períodos posteriores, alguns para abater do imposto pago nos períodos anteriores, e alguns com ambas as sistemáticas. Além do mais, há diferenças também quanto à aplicação da compensação em situações específicas como (i) na troca de controle acionário, (ii) nas operações societárias de fusão e aquisição, (iii) nos prejuízos em controladas, coligadas, subsidiária estrangeiras e (iv) liquidação/extinção da sociedade.

No caso do Brasil, a primeira lei de instituição do IRPJ em 1922, bem anterior ao CTN e à LSA, não continha qualquer dispositivo relacionado aos prejuízos fiscais. Estes só

apareceram pela primeira vez em 1947 através da compensação dos prejuízos que seriam abatidos do lucro real, entendido como o lucro bruto menos algumas deduções legais no ordenamento vigente à época. Com a aprovação da LSA em 1976, e já sob a égide do CTN/66, o lucro real passou a ser entendido como o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação, sendo a compensação dos prejuízos fiscais considerada uma das exclusões, passando a compor diretamente a base de cálculo do IRPJ no regime de apuração do lucro real.

Ao longo do tempo, diversas alterações relativas à sistemática da compensação foram sendo feitas, uma hora limitando temporalmente o seu uso a uma certa quantidade de períodos, outra hora sem qualquer limitação temporal ou quantitativa, e por fim, apenas com limitações quantitativas percentuais. Também é possível notar que durante os anos o legislador optou por em alguns momentos expressamente dispor sobre exceções à aplicação das restrições temporais ou quantitativas do prejuízo fiscal e, em outros momentos (i.e massa falida), optou por dispor expressamente da possibilidade da compensação de prejuízos em casos específicos como a extinção, fusão, cisão e incorporação da PJ. Entretanto, diversos dispositivos foram expressamente revogados, enquanto outros, em teoria, foram revogados apenas tacitamente.

Além do mais, fica claro pela exposição de motivos das leis, que tanto a limitação temporal, quanto a quantitativa percentual possuem como objetivo principal o equilíbrio fiscal, permitindo o aumento de arrecadação do IRPJ e um fluxo estável de receitas no caso da trava dos 30%.

Entretanto, por trás do consenso de seu uso eminentemente fiscal, há uma divergência sobre sua natureza jurídica. O Ministro da Fazenda, em 1992, entendeu que o prejuízo fiscal seria um benefício fiscal, uma mera liberalidade existente na legislação, e, sendo um exemplo de vários incentivos fiscais existentes, tinha como finalidade reduzir a base de cálculo do IRPJ. Enquanto que, em 1995, o governo introduziu a trava dos 30% não com o objetivo de impedir que o contribuinte usufrísse dos valores acumulados do prejuízo ao longo da vida da empresa, mas apenas que o exercício de seu direito de compensação ocorresse de maneira gradual, permitindo um fluxo estável de ingresso de receitas para o orçamento da União, não fazendo qualquer menção expressa ou implícita de ser um suposto benefício fiscal.

4.2 Escopo de aplicação da trava

Conforme exposto no item anterior, o estudo da OCDE mostrou que os países possuem regras distintas relacionadas aos tópicos (i) na troca de controle acionário, (ii) nas operações societárias de fusão e aquisição, (iii) nos prejuízos em controladas, coligadas, subsidiária

estrangeiras e (iv) liquidação/ extinção da sociedade. Esse tratamento diferenciado aos casos existe para evitar o planejamento tributário agressivo e abusivo com o único intuito de pagar menos tributos. No presente tópico, serão abordadas as regras para utilização do direito de abatimento dos prejuízos fiscais, e demonstrada a abrangência da limitação percentual do direito.

4.2.1 Regime de aplicação da limitação

4.2.1.1 Contribuintes aptos à compensar os prejuízos fiscais acumulados

A compensação dos prejuízos é um direito de todos os contribuintes PJ que, para tal, precisarão seguir as diversas regras do regime de apuração do lucro real, que possui maior controle e detalhamento do que o regime de lucro presumido ou o regime do SIMPLES. Esse maior controle dará maior segurança à União quanto ao cálculo do lucro real, pois como usuária das demonstrações contábeis da companhia, essa terá certeza que as optantes do lucro real seguindo a legislação comercial, as normas contábeis e conseqüentemente o regime de competência.

O maior controle exige das entidades um maior gasto com sistemas de apuração contábeis e fiscais, para cumprimentos das obrigações principais e acessórias estipuladas pela legislação societária e pela tributária. Por isso que tal regime é opcional a todos os contribuintes, entretanto, optou o legislador por tornar obrigatória para alguns o regime de apuração. A escolha por tais entidades estão relacionadas principalmente devido à sua grande capacidade econômica (receita total superior a R\$ 79 milhões), sua importância para bom funcionamento da economia, como nos setores de crédito (bancos, *factoring*, crédito para ME e EPP, dentre outros), e nos de exportação, ou por conta da fruição de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do IRPJ. A lista completa está descrita no Art. 257, RIR/18:

Pessoas jurídicas obrigadas à apuração do lucro real

Art. 257. Ficam obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas (Lei nº 9.718, de 1998, art. 14, caput):

I - cuja receita total no ano-calendário anterior seja superior ao limite de R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a doze meses (Lei nº 9.718, de 1998, Art. 14, caput, inciso I);

II - cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, agências de fomento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, sociedades de crédito ao microempreendedor e à empresa de pequeno porte, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades abertas de previdência complementar (Lei nº 9.718, de 1998, Art. 14, caput, inciso II; Lei nº 10.194, de 2001,

Art. 1º, caput, inciso I ; Lei Complementar nº 109, de 2001, Art. 4º ; e Lei nº 12.715, de 2012, Art. 70) ;

III - que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior (Lei nº 9.718, de 1998, Art. 14, caput, inciso III) ;

IV - que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou à redução do imposto sobre a renda (Lei nº 9.718, de 1998, Art. 14, caput, inciso IV) ;

V - que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, na forma estabelecida no Art. 219 (Lei nº 9.718, de 1998, Art. 14, caput, inciso V) ;

VI - que explorem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultante de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring) (Lei nº 9.718, de 1998, Art. 14, caput, inciso VI) ;

VII - que explorem as atividades de securitização de créditos imobiliários, financeiros e do agronegócio (Lei nº 9.718, de 1998, Art. 14, caput, inciso VII) ;

VIII - que tenham sido constituídas como sociedades de propósito específico, formadas por microempresas e empresas de pequeno porte, observado o disposto no art. 56 da Lei Complementar nº 123, de 2006 (Lei Complementar nº 123, de 2006, Art. 56, § 2º, inciso IV) ; e

IX - que emitam ações nos termos estabelecidos no Art. 16 da nº Lei 13.043, de 2014 (Lei nº 13.043, de 2014, Art. 16, § 2º)

§ 1º As pessoas jurídicas não enquadradas no disposto no caput poderão apurar os seus resultados tributáveis com base nas disposições deste Título.

§ 2º As pessoas jurídicas de que tratam os incisos I, III, IV e V do caput poderão optar, durante o período em que submetidas ao Programa de Recuperação Fiscal - Refis, pelo regime de tributação com base no lucro presumido, observado o disposto no Art. 523 (Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000, Art. 4º)

Todos os sujeitos passivos expostos anteriormente podem usufruir do direito à compensação de prejuízos fiscais. Como a base de cálculo dos contribuintes dos regimes de lucro arbitrado e lucro presumido seguem cálculos próprios, estes, apesar de poderem auferir prejuízo contábil, não podem ter prejuízo fiscal nem lucro real.

4.2.1.2 Regras de aplicação da limitação

4.2.1.2.1 Prejuízos não operacionais

Conforme exposto nos itens anteriores, o prejuízo fiscal compensável deve ser apurado na demonstração do lucro real e registrado no Lalur, permitindo que sua compensação total ou parcial ocorra em um ou mais períodos de apuração do lucro real, respeitado o limite de 30% (Art. 579, *caput* e §1º, *c/c* Art. 580, *caput* RIR/18).

A absorção dos prejuízos apurados por meio de débito na conta de lucros acumulados, de reserva de lucros ou capital, ao capital social ou à conta de sócios, matriz ou titular de empresa individual não prejudica o direito à compensação (Art. 579, §2º, RIR/18).

Apesar do lucro líquido contábil ser uno, a legislação fiscal separou os prejuízos fiscais em dois: o primeiro é aquele advindo do lucro operacional da empresa, e o segundo é aquele

advindo do **lucro não operacional**. Em relação a este, segundo o Art. 581, *caput* e §único, tem-se que:

Os prejuízos decorrentes da alienação de bens e direitos do ativo imobilizado, investimento e intangível, ainda que reclassificados para o ativo circulante com intenção de venda, poderão ser compensados, nos períodos de apuração subsequentes ao de sua apuração, somente com lucros de mesma natureza, observado o limite de 30% (Lei nº 12.973, de 2014, Art. 43, *caput*)

Parágrafo único. O disposto no *caput* não se aplica em relação às perdas provenientes de baixa de bens ou direitos em decorrência de terem se tornado imprestáveis ou obsoletos ou terem caído em desuso, ainda que posteriormente venham a ser alienados como sucata (Lei nº 12.973, de 2014, Art. 43, parágrafo único)

A diferenciação foi criada em dezembro de 1995, através do Art. 31 da **Lei 9.249/95**. Com as alterações contábeis promovidas pela Lei 11.638/07 e Lei 11.941/09, o Art. 43 §único, da Lei 12.973/14 dispôs que os saldos de prejuízos não operacionais formados durante a vigência da Lei 9.249/95, e não utilizados até 1º de janeiro de 2015, somente poderiam ser compensados com os lucros relativos à alienação de bens e direitos do ativo imobilizado, investimento e intangível, ainda que reclassificados para o ativo circulante com intenção de venda.

Se a empresa apurar resultado tributável positivo, o resultado não operacional negativo não precisa ser separado. Caso o resultado operacional positivo não seja suficiente para abater o prejuízo não operacional, a empresa deve realizar a separação desses valores, considerando que todo o prejuízo será não operacional, para correta compensação posterior. Havendo prejuízo operacional e não operacional, cada qual terá sua ficha própria (PÊGAS, 2017).

Por fim, é importante ressaltar que um dos ajustes necessários de adições e deduções do lucro real, que devem ser registradas no Lalur são relativas às vendas a longo prazo de bens do ativo não circulante classificados como investimentos, imobilizados ou intangível. Segundo o Art. 503, *caput* e §único, do RIR/18, na venda destes bens à prazo superior ao ano-calendário, o contribuinte poderá reconhecer o lucro na proporção da parcela recebida em cada período. Dessa forma, contabilmente, ele reconhecerá pelo regime de competência, mas realizará os ajustes no lucro real através do Lalur, pois a legislação permite que ele reconheça pelo regime de caixa.

4.2.1.2.2 Sociedade em conta de participação

As sociedades em conta de participação são uma sociedade não personificada, cuja atividade do objeto social é exercida unicamente pelo sócio ostensivo, em seu nome individual sob sua própria e exclusiva responsabilidade, participando os demais, os sócios participantes, dos resultados correspondentes (Art. 991, CC/02).

O contrato social só produz efeitos entre os sócios, e ainda que seja inscrito nos registros comerciais, tal inscrição não confere personalidade jurídica (Art. 993, *caput*, CC/02). Ainda assim, conforme exposto no item 3.1, as sociedades em conta de participação são equiparadas para fins tributários, às PJs, e devem dessa forma realizar o cadastro na Receita Federal, para adquirir CNPJ, e observar as normas aplicáveis às demais PJs.

Dessa forma, a sociedade em conta de participação optante pelo lucro real pode compensar prejuízos fiscais, mas somente com o lucro real decorrente da mesma sociedade, sendo vedada a compensação entre duas ou mais sociedades em conta de participação ou entre estas e o sócio ostensivo (Art. 586, *caput* e §único, RIR/18). Tal determinação exemplifica bem o princípio da entidade, no qual as sociedades entre si e o sócio ostensivo perante ela não se confundem na relação jurídico-tributária com a União.

4.2.1.2.3 Regras do Decreto-Lei 2.341/87

Conforme anteriormente detalhado no item 4.1, o Decreto-Lei 1.598 foi o primeiro a expressamente dispor sobre a aplicação da limitação nos casos de mudança de controle societário e eventos societários tais como cisão, fusão, incorporação e massa falida. Em nenhum momento foi mencionada a extinção por liquidação.

No Art. 64, havia dispositivos dispondo sobre a possibilidade da sociedade resultante de fusão ou incorporação suceder a sociedade extinta no direito a compensar dos prejuízos (§5º), e suceder também nos casos de empresas cindidas (§6º). Tais eventos são exceção ao princípio da continuidade, pois, de fato, a empresa anterior é extinta, deixando de existir no ordenamento, e por isso foram previstos na legislação como exceção.

Dentro do mesmo grupo ou controle comum, também poderia ser compensado o prejuízo de uma PJ com o de outra PJ, somente nos casos em que a medida atendesse a interesse de segurança e fortalecimento da empresa nacional mediante autorização do CMN (§8º). Tal caso seria uma exceção ao princípio da entidade, desse modo, teve que ser expressamente previsto.

Por fim, também no Art. 64, mas §6º, antigo §7º, consta que o prazo para compensação de prejuízos não se aplica no caso de massa falida. Todos os dispositivos foram expressamente revogados, alguns nos anos 1979 e outros em 1981, exceto o dispositivo referente à massa falida.

Durante um período, nenhuma lei dispunha sobre o assunto, podendo-se inferir que para que fosse possível usufruir das possibilidades anteriormente expostas, seria necessário uma lei autorizando, de tal forma que, na sua ausência não seriam permitidas tais possibilidades.

Entretanto, em 1987, optou o legislador por reforçar essa impossibilidade quando editou o Decreto-Lei 2.341/87, e expressamente dispôs sobre duas regras de impedimento de compensação nos artigos 32 e 33.

Segundo o Art. 32, a PJ não poderia compensar seus próprios prejuízos fiscais se entre a data de apuração e da compensação houvesse ocorrido, simultaneamente, modificação no controle societário e do ramo de atividade. Desse dispositivo, infere-se que o legislador entendeu que uma alteração no controle e no ramo de atividade geraria uma alteração substancial na própria entidade que passou a ser controlada por outra e também houve uma descontinuidade das próprias operações, como se outra empresa tivesse iniciado as operações naquele momento, restando a anterior extinta.

Além disso, segundo o Art. 33 do Decreto-Lei, a PJ sucessora por incorporação, fusão ou cisão total não poderia compensar prejuízos fiscais da sucedida. Na hipótese de cisão parcial, a PJ cindida poderá compensar, seus próprios prejuízos, proporcionalmente à parcela remanescente do PL, ou seja, com a cisão parcial, ela perdia parte do seu prejuízo fiscal acumulado. Em todos os casos, houve descontinuidade operacional da entidade ou parte dela, que foi extinta.

Em contraponto, incentivos e benefícios fiscais concedidos por prazo certo e em função de determinadas condições à PJ que for incorporada podem ser transferidas por sucessão à incorporadora, por meio de requerimento desde que observados os limites e as condições estabelecidos na legislação que institui o incentivo ou o benefício. E a incorporadora fica obrigada a manter os estabelecimentos da empresa incorporada na mesma unidade da concessão e os níveis de produção e emprego no ano anterior à incorporação (Art. 670, *caput* e §3º, RIR/18).

4.2.1.2.4.1 Posicionamento doutrinário

Um dos primeiros artigos sobre o tema, de Maurício Dantas Bezerra, de 2003, entendia que o prazo decadencial existente nos modelos anteriores à trava de 30% tinha como premissa que o prazo era suficiente para que as empresas recuperassem sua capacidade econômica e o patrimônio reduzido pelos prejuízos, assegurando a tributação apenas da renda. Com a instituição da trava, teria havido ofensa à constituição por ter modificado o método de apuração do acréscimo patrimonial ou da renda. Ele concluiu que, segundo os julgados da época, como o fundamento de validade à manutenção do direito do contribuinte de compensar o estoque com os prejuízos com os resultados seguintes seria o postulado contábil da continuidade das entidades, que tenderiam a reverter os resultados negativos futuramente, e uma negativa da

possibilidade de compensação resultaria na tributação do patrimônio, a trava não poderia ser aplicada nos casos de extinção das entidades, como na fusão, incorporação ou cisão na última apuração de lucro tributável (BEZERRA, 2003).

Corroborando com esse entendimento de que o regime da trava não implicava a perda do direito à compensação de prejuízos, mas sim transferência indefinida para períodos posteriores, admitindo comunicação dos prejuízos fiscais com os lucros presentes (interdependência dos períodos-base), como as empresas nos processo de incorporação, fusão, ou cisão estariam impossibilitadas do uso futuro, não poderia a elas ser aplicada a limitação percentual, pois violaria o espírito da lei, através de uma interpretação teleológica. Havia uma outra posição contrária a essa, na qual se entendia que não poderia ser feita uma interpretação extensiva, pois o Art. 111 do CTN exigia restrição interpretativa às normas que concedem benefício fiscal, e essa interpretação seria uma forma disfarçada de violação aos Arts. 32 e 33 do Decreto-Lei 2.341/87. Mas, para Tércio Sampaio Ferraz Junior, a vedação de compensar mais de 30% possui uma dimensão ilocutiva que exige a possibilidade e que seja factível (propósito do legislador), de modo que da simples postergação do direito, infere-se que não pode haver perda do direito, e dessa forma, deveria ser possível a não aplicação da trava nos casos de incorporação, fusão ou cisão (FERRAZ JUNIOR, 2012).

Por fim, para Ricardo Mariz de Oliveira, ao se utilizar da redução teleológica, chega-se à mesma conclusão acima, através do seguinte raciocínio: o Art. 15 não exprime norma de exceção, mas estatui regra geral relativa à compensação de prejuízos fiscais, regra essa concedente e limitadora, com transferência de saldo para períodos posteriores até se esgotar. Esta norma, através da compreensão teleológica finalística, precisa ser vista na perspectiva da PJ em continuidade, pois a PJ em extinção não mais terá como compensar saldo de prejuízos. Ao argumentar que PJ em extinção não deveria estar exposta à limitação, não ocorreria uma nova exceção à regra geral, por via de interpretação ampliativa, mas, na verdade, seria necessário perceber que a extinção não cabe no antecedente da norma. Portanto, através da redução teleológica, que pressupõe que há norma que não exclui expressamente fato incompatível com a teleologia dela mesma, não se deveria aplicar a limitação nos casos de extinção de PJ, para tratar desiguais de maneira desigual, pois o espírito da lei não foi vedar a compensação integral, mas apenas protraí-la no tempo (OLIVEIRA, 2014).

4.2.2 Regime de não aplicação da limitação

4.2.2.1 Atividade rural (Lei 8.023/90)

Apesar das PJ jurídicas que exploram atividade rural pagarem o IRPJ e o adicional de acordo com as normas aplicáveis às demais PJ (Art. 3º, §3º, Lei 9.249/95), houve época em que ela possuía alíquotas diferenciadas e não pagava o adicional de IRPJ. Atualmente, o tratamento diferenciado pode ser visto em alguns dispositivos, que serão expostos à seguir.

Primeiramente, segundo o Art. 325, RIR/18, a depreciação poderá ocorrer de modo integral no ano da aquisição, pelas PJ exploradoras de atividade rural, de bens de ativo não circulante, com exceção da terra nua. Trata-se de uma situação em que a despesa contábil (taxa normal de depreciação) se distingue da dedução permitida pela legislação tributária (depreciação total no ano de aquisição). Tal distinção é efetivada por meio de exclusões ao lucro líquido contábil, que será lançada no Lalur.

Além disso, a Lei 8.023/90, promulgada em 1990, a partir da conversão da MP nº 167 de 1990, alterou a legislação do IR sobre o resultado da atividade rural para Pessoa Física e Jurídica. Considera-se atividade rural para fins de aplicação desta lei, segundo o seu Art. 2º:

- I – a agricultura;
- II - a pecuária;
- III - a extração e a exploração vegetal e animal;
- IV - a exploração da apicultura, avicultura, cunicultura, suinocultura, piscicultura e outras cultura animais
- V- transformação de produtos decorrentes da atividade rural, sem que sejam alteradas a composição e as características do produto in natura, feito pelo próprio agricultor ou criador, com equipamentos usualmente empregados nas atividades rurais, utilizando exclusivamente matéria-prima produzida na área rural explorada, tais como a pasteurização e o acondicionamento de leite, assim como o mel e o suco de laranja, acondicionados em embalagem de apresentação.

Para as pessoas que realizam as atividades rurais citadas anteriormente, foi dispensado um tratamento especial pelo legislador referente ao IR. Primeiramente, o resultado da atividade rural será calculado pela diferença entre as receitas recebidas menos as despesas pagas, durante o ano-base (Art. 4º, *caput*), de modo que se consideram despesas de investimento na atividade rural, aquelas ocorridas na data do pagamento efetivo na aplicação de recursos financeiros com vistas ao desenvolvimento da atividade para expansão da produção ou melhoria da produtividade agrícola, excetuada a parcela que corresponder ao valor da terra nua. (Art. 4º, §2º c/c Art. 6º).

Como o legislador optou por dar tratamento com tributação mais favorecida, o contribuinte deve separar os resultados da exploração da atividade rural (Art. 3º) daqueles que não o são, sendo considerado fraude a inclusão destes naqueles (Art. 18).

O tratamento de maior relevância para o debate da trava está disposto no Art. 14, que dispõe que: “O prejuízo apurado pela pessoa física e pela pessoa jurídica poderá ser compensado com o resultado positivo obtido nos anos-base posteriores”.

Desde 1996, com a edição da Instrução Normativa SRF N° 11, a Receita Federal entende que a compensação dos prejuízos fiscais decorrentes da atividade rural, com lucro real da mesma atividade, não se aplica o limite de trinta por cento (Art. 35, §4º, IN 11) (Art. 2º, IN n° 39). Entendimento este que foi mantido ao longo dos anos nas INs 39/96 (Art. 2º), 257/2002 (Art. 17), 1700/2017 e suas alterações (Art. 263), tendo também sido sumulado da seguinte forma em 2010 pelo CARF:

Não se aplica ao resultado decorrente da exploração de atividade rural o limite de 30% do lucro líquido ajustado, relativamente à compensação da base de cálculo negativa de CSLL, mesmo para os fatos ocorridos antes da vigência do Art. 42 da Medida Provisória n° 1991-15, de 10 de março de 2000.

Todas as INs mencionadas anteriormente também dispõe que o benefício da não aplicação da trava de 30% só se aplica às atividades operacionais rurais, e não às atividades não operacionais, entendidas como sendo aquelas relacionadas à venda de ativos imobilizados, investimentos e intangível. Para esses casos, os prejuízos acumulados nas atividades não operacionais só podem ser abatidos com lucros da mesma atividade.

Além disso, a partir da IN 257, dispõe-se expressamente que é vedada a compensação do prejuízo fiscal da atividade rural apurado no exterior com o lucro real obtido no Brasil, seja esse oriundo da atividade rural ou não (Art. 24, IN 257 e 270, IN 1700).

O entendimento da não aplicação da trava na atividade rural encontra-se totalmente consolidado e pacificado em todas as esferas, de modo que nunca chegou qualquer ação no STF versando sobre a constitucionalidade do Art. 14 Lei 8.023/90, e a única ação no STJ sobre o dispositivo, no AgRg no REsp 725703/MA, questionava apenas o enquadramento do contribuinte como empresa de natureza rural, mas que foi desprovido por unanimidade.

Dessa forma, todas as discussões sobre o Art. 14 da Lei 8.023/90 quase sempre se encerram na esfera administrativa, e alguns outros vão para a primeira ou segunda instância. Na análise desses julgados¹, o que se depreende é que não se debate qualquer legalidade ou constitucionalidade do dispositivo, mas meras questões de produção de provas para enquadramento da atividade do contribuinte como uma daquelas presentes no Art. 2º.

¹ Após realização de busca em um banco de dados com julgados nas instâncias judiciais sobre o tema, foi encontrado apenas um acórdão do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, 4ª Turma, de 19-10-2022. Através do conhecimento dos embargos de declaração opostos pela Apelante, a Turma, citando o precedente TRF 3ª Região, SEXTA TURMA, Ap -APELAÇÃO CÍVEL - 1525987 - 0025451-32.2010.4.03.9999, Rel. JUIZ CONVOCADO RAPHAEL DE OLIVEIRA, julgado em 15/01/2015, e-DJF3 Judicial 1 DATA:23/01/2015) e os dispositivos citados anteriormente, concluiu pela não limitação de 30% para fins de base de cálculo do IRPJ

4.2.2.2 Recuperação Judicial

A lei 11.101/05 regula a recuperação judicial, a extrajudicial e a falência do empresário e da sociedade empresária. Em seu Art. 4º, a lei expõe que o objetivo da recuperação judicial e a viabilização da superação da situação de crise econômico-financeira do devedor, de modo a preservar a empresa, sua função social o estímulo à atividade econômica.

Em 2020, foram inseridos diversos importantes dispositivos na LRJ, dentre os quais, alguns têm especial relevância para o tema da compensação de prejuízos fiscais.

Primeiramente, com a inclusão do Art. 6º-B, ficou dispensada a limitação quantitativa de 30% sobre a parcela do lucro líquido que decorresse do ganho de capital resultante da alienação judicial de bens ou direitos relativos às filiais ou UPIs do devedor prevista no plano de Recuperação judicial aprovado, ou aos ativos não circulantes que não foram autorizados no plano de recuperação judicial, mas que posteriormente o são pelo juiz após ouvido o Comitê de Credores (Art. 6º, *caput*, Lei 11.101/05).

Além disso, houve a inclusão do Art. 50-A, que permitiu que nas hipóteses de renegociação de dívidas de PJ em recuperação judicial, tais ganhos obtidos pelo devedor com a redução da dívida não se sujeitariam à limitação de 30% na apuração do IRPJ, e que as despesas correspondentes às obrigações assumidas no plano de recuperação judicial seriam consideradas dedutíveis na determinação do lucro real, desde que não tenham sido objeto de dedução anterior (Art. 50-A, II e III, Lei 11.101/05).

Tais exceções não se aplicam nos casos em que o ganho de capital na transação e renegociação de dívida seja efetuado com a PJ controladora, controlada, coligada ou interligada, ou PF que seja acionista controlador, sócio, titular ou administrador da PJ (Art. 6º-B, I e II, c/c Art. 50-A, §único, I e II, da Lei 11.101/05).

Ambos os dispositivos foram inicialmente vetados, e na mensagem de veto nº 752/2020, é possível enxergar mais uma vez o nítido caráter fiscal da trava, já que, segundo o veto:

A propositura legislativa dispõe que não se aplica o limite percentual de que tratam os Arts. 15 e 16 da Lei nº 9.065, de 1995, à apuração do imposto sobre a renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) sobre a parcela do lucro líquido decorrente de ganho de capital resultante da alienação judicial de bens ou direitos, nos casos especificados na Lei nº 11.101, de 2005, pela pessoa jurídica em recuperação judicial ou com falência decretada. Entretanto, embora a boa intenção do legislador, a medida acarreta renúncia de receita, sem o cancelamento equivalente de outra despesa obrigatória e sem que esteja acompanhada de estimativa do seu impacto orçamentário e financeiro, o que viola o disposto no Art. 113 da ADCT, e no Art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Os vetos foram posteriormente derrubados pelo Congresso, e os dispositivos encontram-se em vigor. O legislador, ao optar por mantê-los, enxergou neles uma possibilidade de atuação

indutora da norma para recuperação da empresa, especificamente nas alienações judiciais de bens e direitos, como forma de não desincentivar sua realização. Dessa forma, o benefício estaria em compasso com o princípio da isonomia, pois o produto da alienação é fundamental para a viabilização da recuperação empresarial, sem conferir um tratamento tributário demasiadamente benéfico, não gerando uma posição de vantagem concorrencial. Também não violou o princípio da proporcionalidade, pois não excedeu o razoavelmente necessário para alcançar sua finalidade (RIBAS, PEREIRA, 2022).

4.2.2.3 BEFIEX (exportação)

Em 1972, foi criada junto ao Ministério da Fazenda, a Comissão para Concessão de Benefícios Fiscais e Programas Especiais de Exportação – BEFIEX, que era encarregada da concessão dos benefícios existentes no Decreto-Lei nº 1.219/72 para estimular a exportação de manufaturados das empresas fabricantes destes produtos que tiverem aderido ao Programa Especial de Exportação (Art. 1º c/c Art. 6º Decreto-Lei nº 1.219/72). Segundo o Art. 15 do Decreto-Lei, os benefícios fiscais em vigor para essas empresas não poderiam ser usufruídos cumulativamente com os nele estabelecidos.

Como benefícios instituídos pela legislação, as empresas participantes do programa poderiam abater do lucro tributável a parcela da exportação dos produtos manufaturados, relativa ao percentual destas em relação à receita total da empresa, e o IRPJ recolhido sobre a parcela que não tiver sido abatida, ou que tiver incidido sobre os dividendos dos lucros auferidos na exportação poderiam ser usadas para pagamento de qualquer imposto federal (Art. 10, *caput*, §§1º e 2º c/c Art. 11, *caput* Decreto-Lei nº 1.219/72).

Além do mais, ao contrário da regra geral vigente à época, o prejuízo verificado em um exercício poderia ser reduzido do lucro real apurado dentro de 6 períodos-base, independentemente da existência de lucros em suspenso ou reservas, desde que não sejam distribuídos lucros ou dividendos a seus sócios ou acionistas, enquanto na empresa houver prejuízos a compensar (Art. 13, *caput*, Decreto-Lei nº 1.219/72). Esse regime era diferenciado do existente para os outros contribuintes (Art. 10 da Lei 154/47), já que aumentava o tempo de 3 para 6 anos, e não havia o requisito de depender da inexistência de lucros em suspenso ou reserva de lucros, mas acrescentava o requisito de não poder distribuir lucros ou dividendos a seus sócios ou acionistas, enquanto na empresa houvesse prejuízos a compensar. A regra geral aumentou para 4 em 1976, que foi mantido até 1991.

O Decreto-Lei nº 2.433/88 revogou o a regra acima, mas instituiu regra semelhante em seu Art. 8º, III, dispondo que as empresas industriais titulares de Programas BEFIEX poderiam

receber o benefício de compensação total ou parcial do prejuízo verificado em um período-base, com o lucro real determinado nos seis períodos-base subsequentes, desde que não fossem distribuídos lucros ou dividendos a seus sócios ou acionistas enquanto houvesse prejuízos a compensar, para efeito de apuração do IRPJ (Art. 8º, III, Decreto-Lei nº 2.433/88).

Um fato interessante a ser ressaltado é que em 1991, não havia nem limitação temporal, nem quantitativa. Desta forma, o benefício existente para os aderentes ao BEFIEEX era pior que o regime normal. Entretanto, novamente entre 1992 e 1994, a regra geral voltou a ser com limitação de 4 períodos-base.

Em 2 de junho de 1993, foi instituída a Lei nº 8.661/93, que revogou quase todos os dispositivos do Decreto-Lei nº 2.433/88, incluído o Art. 8º, III, pondo fim a possibilidade de compensação em seis períodos subsequentes, o que faria com que os aderentes ao BEFIEEX voltassem a regra geral com 4 períodos-base de limitação.

Em 1994, a MP 812, que foi convertida na Lei 8.541, dispôs que os titulares do BEFIEEX aprovados até a data de 3 de junho de 1993, poderiam, observado o percentual de limitação de 30%, compensar os prejuízos com o lucro real em 6 períodos-base independentemente da distribuição de lucros ou dividendos aos acionistas (Art. 95 Lei 8.541). Dessa forma, criava-se um regime híbrido entre o direito vigente até 1993, e a nova regra de 1994. Entretanto, a exigência da limitação dos 30% foi afastada um ano depois com a MP 998, convertida na Lei nº 9.065, que reconheceu o direito a compensação em 6 períodos-base subsequentes, existente até 1993, como se direito adquirido fosse.

4.3 Natureza Jurídica

Neste ponto, realizar-se-á um estudo descritivo sobre a natureza da compensação de prejuízos fiscais e da trava de 30% sob a ótica dos doutrinadores e julgadores das esfera judiciais a partir de 1995.

4.3.1 STF

Com a inclusão do dispositivo em 1995, os primeiros processos questionando sua constitucionalidade começaram a chegar no STF nos anos de 1999, através do AI 226502 AgR, versando sobre CSLL, que foi desprovido por falta de prequestionamento dos temas constitucionais e necessidade de exame da legislação infraconstitucional, e posteriormente o RE 244293, levado a julgamento em 04/04/2000, mas suspenso diversas vezes na primeira turma no aguardo do julgamento do RE 344.994/PR.

Este último foi o acórdão paradigmático no STF que envolvia discussão acerca do direito ao abatimento dos prejuízos fiscais do IRPJ acumulados em exercícios anteriores, na forma do Art. 42 da Lei nº 8.981/95, mas que só transitou em julgado em 23/11/2009, e não possui Repercussão Geral.

Recentemente, houve o julgamento do RE 591.340/SP, que foi protocolado em 2008, teve reconhecida a existência de repercussão geral no Tema 117, foi julgado em 2019 e transitou em julgado em 06/03/2020. Neste, fixou-se a seguinte tese: “É constitucional a limitação do direito de compensação de prejuízos fiscais do IRPJ e da base de cálculo negativa da CSLL”.(BRASIL, STF, 2019)

Demorou 25 anos para o plenário do STF se posicionar em sede de repercussão geral (EC 45/04) pela constitucionalidade da instituição da trava de 30%. Nesse meio tempo, outros tribunais também se posicionaram sobre o tema em vários aspectos diferentes, sobre os quais se discorrerá posteriormente. Entretanto, primeiramente, serão expostos a seguir os principais argumentos elencados a favor e contra nos julgados sobre a ótica de classificação da trava.

No **RE 344.994/PR**, foi questionada uma possível ofensa aos dispositivos constitucionais do empréstimo compulsório, do IRPJ, e dos princípios da irretroatividade da lei tributária, da anterioridade e da segurança jurídica através do direito adquirido.

Nelson Jobim, antes da abertura do voto divergente, comentou que, se durante o período de apuração não houver lucro, não há incidência do IRPJ no período. Logo, trata-se de um benefício fiscal que atuaria da seguinte forma: havendo lucro no período de apuração, seria possível um abatimento levando-se em conta o prejuízo dos períodos anteriores, não havendo que se falar em cobrança sobre lucro inexistente, já que o período de cobrança é do dia 1º de janeiro a 31 de dezembro, e no período houve lucro. O ministro concluiu dizendo que tal benefício poderia inclusive ser negado em sua totalidade.

O voto vencedor, aberto em divergência do Ministro Eros Grau, com base em comentário do Nelson Jobim, foi seguido por todos os outros Ministros, exceto o relator Marco Aurelio. Os votos que desproveram o RE do contribuinte concluíram que o direito de compensação de prejuízos fiscais acumulados em exercícios anteriores era um **benefício fiscal** favorável ao contribuinte, com base em valores como o da estimulação da economia e o da necessidade da criação e manutenção de empregos, sendo um dos instrumentos de política tributária que poderia ser revisto pelo Estado.

Ao contrário do que entendia o contribuinte, não haveria que se falar em direito adquirido de abatimento integral na legislação anterior, pois o que na verdade havia era uma

mera expectativa de direito de que na data de ocorrência do fato gerador, em 31/12/94, seria possível abater integralmente os prejuízos acumulados da base de cálculo do IRPJ.

Em relação ao conceito de renda, entenderam que o conceito de lucro é aquele que a lei define, não necessariamente correspondente às perspectivas societárias ou econômicas. O prejuízo é uma contingência do negócio, inexistindo direito líquido e certo à uma “socialização” dos prejuízos para garantir a sobrevivência de empresas ineficientes, que não possuem “crédito” oponível à Fazenda Pública.

Também contrário ao contribuinte, que alegava ofensa ao princípio da irretroatividade pelo fato da Lei 8.981/95 ter incidido sobre prejuízos ocorridos nos períodos anteriores, entenderam os Ministros da corrente vencedora que a lei, ao incidir sobre prejuízos fiscais acumulados dos exercícios anteriores, não incidia em atos geradores, pois aquele não integrava esse. A lei atuava sobre exercícios futuros, e não sobre fatos geradores já ocorridos quando de sua publicação, ou para o mesmo período.

Dessa forma, os prejuízos fiscais não seriam considerados fato geradores, podendo ser definidos como meras deduções cuja projeção para exercícios futuros foi autorizada por lei. Segundo Ministro Menezes Direito, “lei determina que os prejuízos são dedutíveis do lucro, o que significa concretamente que isso ocorre a partir da determinação do lucro. Enquanto não houver a constatação do lucro, não existe a possibilidade de compensação” (BRASIL, 2019, p.23). Em relação à exigência de lei complementar, segundo Ellen Gracie, não houve qualquer alteração de base de cálculo do tributo ou instituição de empréstimo compulsório que demandasse alterações via lei complementar.

O **voto vencido** do relator Ministro Marco Aurélio, **favorável ao contribuinte**, entendia que a possibilidade do abatimento dos prejuízos anteriores não se tratava de um benefício fiscal, pois constituiria elemento essencial para se concluir se houve ou não lucro real, que é o fato gerador do IR.

Segundo o Ministro, a mitigação do instituto da compensação, que está presente desde 1947 (Lei nº 154) para limitação de 30% consagraria um recolhimento do IR sem que houvesse lucro real, no qual se estaria tributando patrimônio. Na visão dele, se no balizamento temporal fosse encontrada renda, mas que essa fosse absorvida por conta dos prejuízos acumulados, não haveria fato gerador do tributo, faltando base de cálculo.

Dessa forma, ao colocar os prejuízos em estado latente na reserva, abstraindo-os do cálculo da renda a ser tributada, estar-se-ia antecipando tributo, e não sua cobrança, o que seria caracterizado como empréstimo compulsório sem existência de Lei complementar prevista no

Art. 148 CF. Restaria então violado o conceito de renda, que pressupõe acréscimo patrimonial disponível conforme o RE nº 172.058 e o 117.887.

O ministro Marco Aurélio também acatou o pedido de que a Lei nº 8.981 feria o princípio da anterioridade, pois ao ser resultante da MP nº 812, de 31 de dezembro de 1994, que foi publicada em um sábado, só poderia valer no dia útil seguinte, iniciando sua vigência no exercício de 1996.

No RE 591.340, o também relator Ministro Marco Aurélio deu prosseguimento a sua argumentação, agora sob o enfoque dos princípios da capacidade contributiva, da vedação ao confisco e da isonomia, concluindo que seria inconstitucional a limitação percentual da compensação de prejuízos fiscais. Frisou que a análise dos dispositivos no recurso tinha como pressuposto a continuidade da atividade empresarial, não abrangendo as situações de extinção de PJ, pois não era este o objeto do MS que deu origem ao RE.

O Ministro argumentou, com base na doutrina de Humberto Ávila, que não poderia ser considerado benesse fiscal pois:

(...) a configuração do próprio processo formador da renda da empresa, do qual a despesa e, conseqüentemente, eventuais prejuízos são partes inerentes, impossíveis de ser ignoradas. Não há como desvincular a despesa de certo ano da renda a ser auferida futuramente. Desconsiderar o investimento efetuado pela sociedade empresária para atingir o lucro posterior é desmembrar elementos indissociáveis. (BRASIL, 2019, p.14)

O acréscimo patrimonial, característica da renda, não ocorreria até que fossem absorvidos os prejuízos dos anos anteriores nos períodos seguintes, já que as despesas são elementos necessários para aferição do lucro. Estancar a apuração da base de cálculo a certo período, ignorando os anteriores geraria distorções na verificação da renda tributável. Há um fluxo de produção de riqueza com tempos distintos que por vezes vão além do período de apuração. Ao ignorar os diferentes períodos, acabam sendo favorecidos aqueles que tiverem retornos do investimento dentro do período com despesas dedutíveis na apuração da base de cálculo, em detrimento às atividades de alto grau de investimento inicial, o que feriria isonomia por discriminação em função da natureza do empreendimento.

Não haveria problema na escolha pelo legislador da periodicidade anual como mecanismo de arrecadação contínua, entretanto, esse não pode tolher o direito do contribuinte já que:

(...) pressupõe-se que a empresa, quando constituída com prazo indeterminado de existência, perpetuarse- á no tempo. Ora, a eventual proibição de, na quantificação do imposto sobre a renda a pagar, considerar-se seu patrimônio desde a data em que foi

fundada ofende esta ideia de continuidade. (...) Tal limitação é inconstitucional, porque acarreta a tributação de valores que não tipificam acréscimos patrimoniais experimentados num dado período de tempo (base de cálculo tanto do IRPJ como da CSLL). Para apurar tais acréscimos de modo adequado é preciso – ao contrário do que determinam os artigos em foco – que a empresa tenha assegurado o direito de abater, dos rendimentos obtidos no exercício financeiro, todas as despesas, aí incluídos os prejuízos fiscais sofridos nos exercícios anteriores. (...) Com a restrição de 30% a legislação está, em última análise, mandando encartar na base de cálculo do IRPJ e da CSLL elemento a ela estranho: parte do patrimônio da empresa. Com isso, distorce a regra-matriz constitucional destas exações, tornando-as híbridas. (...) Em suma, pensamos que é a própria Constituição (e não a eventual boa vontade do legislador ordinário) que confere à empresa o direito de só ser tributada pelo lucro. E este se identifica pelas mutações patrimoniais positivas – circunstância que exige a plena dedutibilidade dos prejuízos fiscais amargados desde o início das atividades empresariais. (CARRAZA, Curso de Direito Constitucional Tributário, 28ª ed., p. 799)

Por conta a limitação de 30%, estaria havendo uma desconsideração dos prejuízos na equação da renda, de modo que a tributação estaria ocorrendo sobre o patrimônio, obrigando o contribuinte a adimplir obrigação tributária sem a existência real de lucro, de fato gerador, restando violado o princípio da capacidade contributiva. Para que se respeite a capacidade econômica, segundo Misabel Derzi, essa somente se iniciaria após dedução de todos os gastos (despesas operacionais e financeiras) à aquisição, produção, exploração e manutenção da renda e do patrimônio, para que se busque o patrimônio líquido (DERZI *apud* BRASIL, 2019). Portanto, a limitação violaria o princípio da vedação ao confisco.

O Ministro Edson Fachin seguiu o voto do relator por considerar que a limitação interperiódica à compensação de prejuízos seria incompatível com o conceito constitucional de renda e que afrontaria os princípios da capacidade contributiva e da vedação de confisco, especialmente nos casos de extinção de PJ, apesar de não ter sido a matéria do RE.

Em síntese, o ministro foi na mesma linha do voto do relator, concluindo que é imprescindível confrontar resultados presentes e passado, conforme determinado pelo regime de competência, de forma que a limitação da compensação dos prejuízos acaba por permitir a tributação do patrimônio, o que é alheio ao poder de tributar da União. Acrescentou-se que não é possível que em prol do equilíbrio orçamentário extrapole-se a regra de competência tributária.

O ministro considerou que a análise do STJ de que teria validade jurídica a trava dos 30% não subsistia ao exame do conceito constitucional de renda, discutido no RE 117.887, pois contemplaria justamente sua mensuração no período de um ano. Além do mais, os prejuízos fiscais revelam uma incapacidade contributiva do contribuinte, violando a igualdade e a capacidade contributiva.

Por fim, em relação à qualificação da compensação como sendo um benefício fiscal, que poderia ser limitado indiscutivelmente e sofrer aplicação restritiva, o ministro entendeu que não procedia tal afirmação, já que a União inclusive jamais fez constar tais benefícios da relação de Demonstrativos de Gastos Tributário (DGT), anexo da LDO. Além disso, a limitação não implica na fuga da regra padrão de incidência tributária, pois a mensuração de acréscimo patrimonial durante período de um ano pressupõe o cômputo das perdas.

O segundo voto que acompanhou o relator foi o do Ministro Lewandowski, que concluiu que a trava feria o conceito de renda, que levava em consideração a capacidade contributiva, já que ela impedia a aferição fidedigna do lucro líquido do contribuinte, ferindo o princípio da capacidade contributiva, da vedação ao confisco, universalidade e isonomia.

No voto de divergência, aberto pelo Ministro Alexandre de Moraes, frisou-se que tal restrição dirige-se à PJ em pleno exercício, que não encerrou suas atividades, por extinção, fusão, cisão parcial ou total, ou por incorporação, pois esta não era matéria prequestionada. Seguiu-se que as alterações dos limites quantitativos (percentual da trava) e temporais (prazo para abatimento nos anos seguintes) dependia das diretrizes da política fiscal do Estado.

Foi rejeitada a alegação de que haveria uma violação aos conceitos de renda e lucro caso não houvesse dedução integral de prejuízos acumulados pretéritos. O patrimônio não seria atingido, pois, segundo o Ministro:

(...) a equação riqueza-tributação, dentro de cada período-base, encontra-se devida e proporcionalmente estabelecida, tendo em vista que se impõem ajustes (adições, exclusões e compensações: lucro líquido) para fins de apuração da aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda/lucro, existindo, portanto, correlação entre o fato gerador e a exação tributária (BRASIL, 2019, p.36)

O Ministro tomou como base os votos do Ministro Franciulli Netto do STJ no Resp 195.346/RN de que o Art. 43 do CTN tinha como fim ontológico e teleológico de contrabalancear o binômio lucro/prejuízo em favor do contribuinte, sendo a compensação um mero benefício fiscal, pois segundo o princípio da autonomia dos exercícios financeiros, não haveria obrigação de uso dos prejuízos, relacionado ao risco inerente do negócio; e o voto do Ministro Nelson Jobim, que dispunha que a lei assegurava um benefício fiscal, já que o período de cobrança era de 1º janeiro a 31 de dezembro, e o prejuízo estaria ligado ao período anterior, podendo o legislador manipular e inclusive negar a existência do benefício. Dessa forma, concluiu que não violado o significado normativo de renda/lucro, também não haveria como se violar o bloco dos princípios da capacidade contributiva, da isonomia e da vedação ao confisco.

Não haveria como alegar que a limitação dos prejuízos feria o princípio da capacidade contributiva e o da isonomia, pois não houve instituição ou majoração tributária, e sim concessão de benefício fiscal ao contribuinte. E não haveria qualquer violação à vedação ao confisco por não haver injusta apropriação estatal dos rendimentos, que comprometesse o exercício do direito a uma existência digna do contribuinte, ou prática de sua atividade profissional lícita por conta dos tributos exigíveis da União, conforme voto do Ministro Celso de Mello, na ADI 2010-MC em 2002.

Concluiu a divergência dispondo que o mecanismo de compensação era uma opção legislativa, não restando infringidos os princípios da anterioridade, irretroatividade, anterioridade mitigada, por não haver direito adquirido de compensação de prejuízos no lucro para análise do lucro e da tributação. O mecanismo, uma técnica fiscal, seria um apoio a empresas, como forma de auxílio ao empreendedorismo, principalmente nos primeiros anos da vida da empresa ou em momento de crise financeira, para manutenção de empresas com geração de emprego e renda. Não haveria obrigatoriedade desse mecanismo em um país de livre concorrência, nem cláusula pétrea para garantir a sobrevivência de empresas ineficientes. Quando previsto em lei, há um auxílio para dedução do lucro, como ocorreria com a PF e suas possibilidades de dedução de despesas específicas para abater a base de cálculo do IRPF. Não é possível considerar isso como um direito adquirido de abatimento integral de prejuízos, nem como uma técnica de taxação de lucros inexistentes. A CF apenas permitiu uma faculdade legal de compensabilidade fiscal, uma benesse ao contribuinte.

O Ministro Barroso, que acompanhou a divergência arguiu que se tratava de uma limitação imposta, por lei, à possibilidade de compensação em caso de prejuízo, e que na visão dele, entendia que a compensação de prejuízos fiscais não era um direito fundamental. O legislador então teria uma maior margem de discricionariedade, de modo que o Supremo deveria ser autocontido em questões administrativas, econômicas e tributárias, quando não há violação a direito fundamental.

O outro Ministro que acompanhou a divergência, Luiz Fux, ressaltou que limitações ao Poder Público de tributar devem obedecer a uma interpretação restrita por conta do princípio da legalidade e por questões do fluxo de caixa do Estado, *ratio essendi* da lei em questão. Segundo o Ministro, a sistemática de limitação temporal foi substituída por uma quantitativa em razão da inflação e da estabilidade econômica. O legislador infraconstitucional tem competência para definir os conceitos legais de renda e lucro, respeitados os limites semânticos da CF e condicionantes do sistema para garantir instrumentalidade e eficiência da tributação, alcançando objetivos constitucionais. Tal conceito não foi violado, e só seria se “se o exercício

desse direito fosse condicionado de modo a tornar sua fruição tecnicamente impossível ou desproporcional ou custosa, o que seria impossível no caso de extinção da pessoa jurídica.” (BRASIL, STJ, 2019) Não há no caso afetação em demasia à liberdade econômica ou propriedade privada.

Por fim, foi levantado pela Ministra Rosa Weber e Ministro Luiz Fux, que deve ser respeitada a segurança jurídica, já que por mais de uma década o STJ vem julgando pela legalidade do dispositivo.

No RE548.909-AgR-Segundo, a Segunda Turma ressaltou que a inexistência das compensações de prejuízos fiscais era uma benesse fiscal não imposta pela CF, que não alterava as bases de cálculo ou as hipóteses de incidência da CSL ou do IR, por não modificarem os conceitos de renda ou de lucro. Dessa forma, por ser benesse, não ofende a capacidade contributiva, empréstimo compulsório ou vedação ao confisco.

4.3.2 STJ

Anteriormente à primeira decisão do STF no RE 344.994/PR, o STJ foi instado a se manifestar algumas vezes sobre a legalidade dos dispositivos referentes à limitação da compensação de prejuízos fiscais.

Os dois primeiros recursos, julgados em 1999, o **REsp 188.855 / GO** e o **Resp 229.086/MG**, tiveram idêntica fundamentação, concluindo que apesar da limitação dos 30%, as parcelas dos prejuízos fiscais não compensados poderiam ser utilizadas nos anos subsequentes, de modo que a compensação passaria a ser integral. Além do mais, a alteração não teria ferido o direito adquirido pois não havia se caracterizado o fato gerador². Também não teria havido ofensa ao conceito de renda, pois os dispositivos não efetuaram alteração nem no fato gerador nem na base de cálculo do IR. A cada período corresponderia a um fato gerador e uma base de cálculo próprios e independentes, sendo que havendo prejuízo, não há obrigação tributária, nem qualquer crédito oponível pela Fazenda. Os prejuízos remanescentes referentes à fato geradores e base de cálculos anteriores não seriam elementos inerentes a base de cálculo do IR em apuração, constituindo benesse tributária visando a minorar a má atuação da empresa em anos anteriores.

² Entendimento este também compartilhado no REsp 411.223/PR: “A vedação do direito à compensação de prejuízos fiscais pela Lei nº 8.981/95 não violou o direito adquirido, vez que o fato gerador do imposto de renda só ocorre após o transcurso do período de apuração que coincide com o término do exercício financeiro” (REsp 411.223/PR, rel. Min. Luiz Fux, 1ª Turma, julgado em 13/8/2002, unânime, DJ 18/11/2002, pág. 162) apud REsp 577113 / CE

Da leitura das ementas de alguns julgados à época, como justificativa para legalidade da trava, extraem-se uma série de entendimentos acerca da visão do STJ sobre o caso.

Em 2002, a 2ª Turma entendeu que não haveria afronta ao conceito de renda do Artigo 43, CTN, pois o IRPJ só incide quando há lucro, e a compensação gradual dos prejuízos seria um benefício dado pelo legislador com o fim ontológico e teleológico de contrabalancear o binômio lucro/prejuízo em favor do contribuinte, já que o prejuízo está relacionado ao risco inerente ao negócio e, pelo princípio da autonomia dos prejuízos financeiros, não haveria obrigação de concessão de tal benesse³ (Resp 577113 / CE).

Em 2003, segundo a corte, a limitação da compensação de prejuízos era legal, pois não houve vedação acerca da dedução, mas sim apenas um escalonamento⁴ ⁵ com o intuito de redução do impacto fiscal por parte da União (Resp 577113 / CE). Não haveria direito adquirido à dedução integral e imediata dos prejuízos apurados em balanço⁶

O entendimento das decisões das turmas sempre foi pela legalidade da trava, conforme exposto no acórdão do Embargos de Divergência em Resp nº **429.730 – RJ** julgado em março de **2005**: “(...) é iterativo o entendimento deste Tribunal de que a limitação da compensação em 30% (trinta por cento) dos prejuízos fiscais acumulados em exercícios anteriores, para fins de determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro (CSSL) e do Imposto de Renda, estabelecida na Lei 8.981/95, não se encontra eivada de ilegalidade.”.

³ Conforme ementa: “A dedução gradual dos prejuízos, como forma de compensação, estabelecida por lei, não afronta os princípios e tampouco distorceu o conceito de renda determinado pelo artigo 43 do CTN, pois, não há perder de vista que o fim ontológico e teleológico do diploma legal é o de contrabalancear o binômio lucro/prejuízo em favor do contribuinte, uma vez que, a rigor, o imposto de renda só deveria incidir sobre o lucro, pois, no ano em que houve prejuízo, obviamente, não houve pagamento do tributo. Não há olvidar, que o prejuízo, dentro de um prisma mais rigoroso de análise, insere-se no risco inerente a todo empreendimento empresarial e, pelo princípio da autonomia dos exercícios financeiros, não estava obrigado o legislador a sequer compensar o prejuízo. Uma vez contemplado o benefício, nada estava a empecer a dedução escalonada”. (REsp 195.346/RN, rel. Min. Franciulli Netto, 2ª Turma, julgado em 12/3/2002, unânime, DJ 24/6/2002, pág. 233)

⁴ Conforme ementa: (...) a limitação de compensação de prejuízos resultantes do balanço das empresas, em face da Lei nº 8.981/95, não é ilegal, porquanto não houve vedação acerca da dedução, tão somente o escalonamento, em atenção ao interesse público, reduzindo o impacto fiscal (AGA 419.578/MG, rel. Min. Francisco Falcão, 1ª Turma, julgado em 18/3/2003, unânime, DJ 19/5/2003, pág. 128)

⁵ Tal entendimento também esteve presente na ementa do seguinte julgado: “A limitação (30%) de compensação dos prejuízos fiscais indicados no balanço das empresas para o exercício de 1995 é legítima porque não impede o abatimento, nos anos seguintes, dos 70% (setenta por cento) restantes, até o limite total.” (Segunda Turma, REsp n. 273.906/PR, relator Ministro Francisco Peçanha Martins, DJ de 6.6.2005.) → REsp 546089 / RS

⁶ Conforme ementa: “Consagrada está a tese de que não há direito adquirido à dedução integral e imediata dos prejuízos apurados em balanço” (AgRg no REsp 499.175/SP, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 04.09.2003, DJ 20.10.2003 p. 260).

Em 2007⁷, frisou-se que o STJ reiteradamente manifestava pela legalidade da limitação, pois esta não alterou os conceitos de renda e lucro, não ofendeu os Arts. 43, 44 e 110 do CTN, já que apenas diferiu a dedução para exercícios futuros⁸, não contrariando o princípio da anterioridade, nem o direito adquirido⁹.

Após o julgamento em 2009 do RE 344.994/PR, o STJ concluiu que a compensação era um benefício fiscal, suprimível¹⁰ a qualquer momento pelo titular da competência tributária, não possuindo natureza de crédito tributário¹¹. A base de cálculo negativa de IRPJ não poderia ser confundida com a compensação do Art. 39 da Lei 9.250/95, quando do pagamento a maior de imposto indevido. Além do mais, a trava dos 30% apenas limitava os valores dedutíveis da base de cálculo do tributo, alcançando dessa forma, apenas acréscimo patrimonial¹².

A partir de 2018, e após o julgamento do STF do RE 591.340, o entendimento do tribunal passou a ser de que havia um direito subjetivo da empresa de se utilizar dos prejuízos fiscais, através da técnica fiscal de compensação gradual de prejuízos fiscais¹³: A compensação

⁷ Conforme ementa: “Esta Corte, em diversas oportunidades, manifestou-se no sentido da legalidade da limitação de trinta por cento (30%) na compensação de prejuízos fiscais, sob o fundamento de que a Lei 8.981/95, que estabeleceu essa limitação quantitativa, não alterou os conceitos de renda e de lucro, tampouco ofendeu os Arts. 43, 44 e 110 do Código Tributário Nacional, porquanto a mencionada lei ordinária diferiu a dedução para exercícios futuros, de maneira escalonada. É legal essa limitação, em relação à compensação de prejuízos fiscais verificados até o dia 31.12.1994, a partir do exercício de 1995, não havendo contrariedade ao princípio da anterioridade”. REsp 640996 / MG e REsp 686162 / SP

⁸ Conforme ementa: “O STJ, em diversas oportunidades, manifestou-se no sentido de que essa limitação quantitativa não alterou os conceitos de renda e de lucro, tampouco ofendeu os Arts. 43, 44 e 110 do Código Tributário Nacional, porquanto a mencionada lei ordinária diferiu a dedução para exercícios futuros, de maneira escalonada” (AgRg no Ag 922.089/SP, Rel. Min. João Otávio de Noronha, julgado em 23.10.2007, DJ 23.11.2007.)

⁹ Conforme ementa: “Ambas as Turmas da Primeira Seção sedimentaram entendimento no sentido de que é legítima a limitação da compensação em 30% (trinta por cento) dos prejuízos fiscais acumulados até 31.12.1994, prevista nos Arts. 42 e 58 da Lei nº 8.981/95, quando da determinação da base de cálculo da CSSL e do IRPJ, afastando, inclusive, a alegação de violação a direito adquirido”. REsp 885.893/RJ, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, julgado em 13.2.2007, DJ 1.3.2007)

¹⁰ Conforme ementa: “ 2. Esta Corte firmou jurisprudência no sentido da legalidade das limitações à compensação de prejuízos fiscais, pois a referida faculdade configura benefício fiscal, livremente suprimível pelo titular da competência tributária.” (REsp 1107518/SC, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 25/08/2009)

¹¹ Conforme ementa: “Quanto ao mérito, o Tribunal de origem, ao manter a sentença proferida, acertou ao negar o pedido da demandante, considerando que os prejuízos fiscais de exercícios anteriores, utilizados posteriormente para o abatimento de impostos, não possuem natureza de crédito tributário, mas verdadeiro benefício fiscal. (...) a incidência de base de cálculo negativo do imposto de renda, denominado prejuízo fiscal, não se confunde com a compensação a que se refere o Art. 39 da Lei 9.250/95, pois o Art. 66 da Lei 8.383/91, com redação dada pelo Art. 58 da Lei 9.069/95, prevê de forma expressa que a norma se aplica apenas nos casos em que houver pagamento a maior ou seja indevido do tributo”. AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.223.443 - PR (2010/0218139-8)

¹² Conforme ementa: “4. Inexiste violação ao Art. 43 do CTN se a norma tributária não pretende alcançar algo diverso do acréscimo patrimonial, mas apenas limita os valores dedutíveis da base de cálculo do tributo.” (REsp 1107518/SC, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 25/08/2009)

¹³ AgInt nos Edcl no RE no AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 993700 – SP (2007/0234310-2) – 2020

é entendida como uma mera dedução da base de cálculo do IRPJ, que não pode ser compreendida como sendo objeto de compensação¹⁴, restituição ou ressarcimento. A compensação só poderia ocorrer excepcionalmente quando lei instituidora de parcelamentos especiais permitisse seu uso para quitar valores correspondentes a multas e juros moratórios, tais como Lei n.º 9.964/2000; 11.941/2009; 12.865/2013; 12.996/2014; e 13.496/2017^{15 16}.

A trava então seria legal, pois é um benefício fiscal, não havendo violação ao conceito de renda do Art. 43 CTN, se a norma não pretende alcançar algo diverso do acréscimo patrimonial, mas apenas limita os valores dedutíveis da base de cálculo do tributo¹⁷. Conforme voto do acórdão:

A base de cálculo negativa exclui o tributo, nulificando o crédito tributário. Demonstra a inexistência de acréscimo patrimonial, tornando inaplicável a regra-matriz do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. É ilegal a incidência de imposto sobre a renda sobre o que não é acréscimo patrimonial, renda nova que evidencia a aquisição de capacidade contributiva. Coisa diversa é a compensação de prejuízos fiscais. As regras do imposto sobre a renda admitiam a compensação de prejuízos fiscais como instrumento de intervenção do Estado na economia para

14 Conforme ementa: “ 3. A compensação de que trata o §7º do Art. 38 da Lei nº. 8.383/91 é a compensação da própria base de cálculo do imposto de renda, compensando-se o lucro real negativo (prejuízo fiscal) de um mês com o lucro real positivo do mês subsequente. Não trata a espécie da compensação referida no artigo 170 do CTN, ou nos artigos Art. 66 da Lei nº. 8.383/91 e Art. 74 da Lei nº. 9.430/96, como quer a recorrente. Estas são compensações envolvendo créditos e indêbitos tributários. Aquela é uma alteração da base de cálculo do imposto de renda (lucro real) mediante o abatimento de base de cálculo negativa encontrada em meses anteriores (prejuízo fiscal).” STJ, Resp 960.937/PE, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, Dje de 06/10/2008)

15 IV. Ao contrário do que sustenta a parte ora agravante, a “compensação” de prejuízo fiscal de que trata atualmente o Art. 15 da Lei 9.065/95 consiste, na verdade, em dedução da base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ, conforme se pode depreender da disciplina legal e infralegal da matéria (Arts. 250, III, do Decreto 3.000/99 e 261, III, do Decreto 9.580/2018). V. Nos termos da jurisprudência do STJ, os créditos que constituem mera dedução da base de cálculo do Imposto de Renda – como o prejuízo fiscal – não podem ser objeto de compensação, nos termos do Art. 74 da Lei 9.430/96. VI. O fato de diversas leis instituidoras de parcelamentos especiais – como a Lei 9.964/2000 (Art. 2º, § 7º, II) – permitirem a utilização de prejuízos fiscais para quitação de valores correspondentes a multas e juros moratórios confirma, justamente, a sua natureza de mera hipótese de dedução da base de cálculo do IRPJ e a excepcionalidade de sua compensação com outros débitos tributários. VII. Não sendo o saldo de prejuízos fiscais crédito passível de restituição ou de ressarcimento, nos termos do caput do Art. 74 da Lei 9.430/93, a compensação a envolvê-lo é considerada não declarada, nos termos do Art. 74, § 12, II, e, da mesma Lei

16 2. A compensação dos prejuízos fiscais de IRPJ e bases de cálculo negativas da CSLL com os demais tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal somente é possível excepcionalmente, nas situações expressamente previstas em lei. Esse fato é de conhecimento da própria recorrente que listou várias dessas leis de parcelamentos especiais que abrem excepcionalmente essa possibilidade, para determinados débitos fiscais e com vigência limitada no tempo. Nunca é demais lembrar que este STJ tem julgado em sede de recurso repetitivo no sentido de que a lei aplicável à compensação é aquela vigente na data do pedido (Resp. n 1.137.738 – SP, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 9.12.2009) e não há qualquer lei em vigor que autorize o pleito. AgInt no AgInt nos Edcl no AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 1758987 – SP (2020/0236824-6)

17 Conforme ementa: “2. Esta Corte firmou jurisprudência no sentido da legalidade das limitações à compensação de prejuízos fiscais, pois a referida faculdade configura benefício fiscal, livremente suprimível pelo titular da competência tributária (...) 4. Inexiste violação ao Art. 43 do CTN se a norma tributária não pretende alcançar algo diverso do acréscimo patrimonial, mas apenas limita os valores dedutíveis da base de cálculo do tributo.” (Resp 1107518/SC, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, Dje 25/08/2009)

minimizar o impacto da carga tributária de empresas que durante certo tempo apresentaram resultados negativos. Daí inexistir violação ao Art. 43 do CTN. (Resp 1107518/SC, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, Dje 25/08/2009)

Além disso, em relação ao debate trazido pela doutrina sobre a não aplicação da trava quando da extinção, fusão, cisão, incorporação de PJ, explicitada no tópico 4.2.1.2.4.1, entendeu o STJ, em um primeiro julgado em 2009, que a limitação à compensação na sucessão de PJ visa evitar a elisão tributária e configura regular exercício de competência tributária, fixadas segundo as balizas do CTN e constitucionais, quando na norma jurídica pertinente (Resp 1107518/SC, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, Dje 25/08/2009).

O entendimento se manteve ao longo dos anos, sempre rejeitando o entendimento de que seria possível a não aplicação da trava no balanço final de encerramento da PJ. Os argumentos para negar o pedido eram semelhantes aos do julgado de 2009.

No REsp 1.805.925, o Ministro Nunes Maia Filho ficou vencido, pois ficou entendido que, como o STF havia decidido que a compensação de prejuízos fiscais tinha natureza jurídica de benefício fiscal, a ampliação de hipóteses de exceção à sua aplicação através de uma interpretação teleológica não era permitida pelo Art. 111 do CTN, já que inexistia permissão legal em caso de extinção de empresa por incorporação, não podendo o Poder Judiciário se substituir ao legislador para ampliar a fruição de um benefício fiscal.

Em 2021 foram julgados os Resps 1.725.911 e 1.925.025. No primeiro, concluiu-se que a não aplicação da trava nos casos de extinção seria uma burla, uma violação indireta, ao Art. 33 do Decreto-Lei nº 2.341/87, pois a incorporadora estaria fazendo uso do prejuízo da incorporada de maneira indireta, para além do limite legal previsto, e a norma antielisisva serve para reduzir os incentivos de que empresas passem a fabricar prejuízos fiscais a fim de serem adquiridas no mercado mediante incorporação, em um planejamento tributário abusivo. No segundo, chegou-se a mesma conclusão, frisando que os mecanismos de fusão e incorporação ensejam uma confusão patrimonial entre a empresa extinta e a sucessora. A impossibilidade de compensação não seria material, pois o patrimônio da empresa extinta permanece e esta tem seguimento na empresa sucessora, sendo tal impossibilidade de compensação puramente jurídica. Além disso, foi ressaltado que a limitação não tem por pressuposto a continuidade da PJ, pois para as normas se trata indiferente se as PJ irão ou não ser extintas, e tal fato não afeta a sua incidência, não havendo nada na letra da lei que leve a esse raciocínio.

Por fim, recentemente, em 2023, a 2ª Turma do STJ teve o seguinte entendimento no AgInt no RECURSO ESPECIAL Nº 1985753 - SP (2022/0040201-9):

A compensação de prejuízo fiscal é um benefício fiscal concedido aos contribuintes, pois a regra é que os prejuízos de período-base anteriores não integrem a universalidade de fatores positivos e negativos do acréscimo patrimonial. Portanto, a atual sistemática da compensação de prejuízo fiscal excepciona, nos termos da legislação tributária, o aspecto temporal para a apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, no qual deve ser verificado o acréscimo patrimonial. (...) indevida a ampliação de uma exceção estabelecida em prol dos contribuintes (aproveitamento de prejuízos em exercícios posteriores), pois concedida sob a perspectiva de que tal benesse contribuirá para a continuação da pessoa jurídica, e não para uma empresa que já se encontra extinta.

4.3.3 Doutrina

4.3.3.1 Trava dos 30%

A norma que dispõe sobre os prejuízos fiscais e a sua limitação, ao ser permissiva (utiliza o verbo poderá), que implica em direito subjetivo do contribuinte. Há um objetivo fiscal da norma, com a exigência de manter o fluxo de arrecadação e, ao mesmo tempo, promover alguma finalidade extrafiscal, econômica ou social, partindo-se do pressuposto que os períodos de apuração se comunicam. Desse modo:

A compensação de prejuízos, mesmo que entendida como um favor fiscal, não é, portanto, um instrumento tópico, que varia de política para política e de momento para momento ao arbítrio do legislador, mas tem uma dimensão pragmática ostensiva: ela recupera a validade da formação de prejuízos fiscais a serem compensados, evitando que eles se tornem imprestáveis num processo contínuo de apuração de receitas (FERRAZ JUNIOR, 2012)

Alguns autores, como Roque Antonio Carrazza, entendem que a limitação é inconstitucional, pois acarreta tributação de valores que não são acréscimos patrimoniais em um dado período de tempo, entrando na base de cálculo elementos patrimoniais que distorcem a regra matriz constitucional do IRPJ. Por isso há a necessidade de os prejuízos necessariamente serem abatidos da base de cálculo para que se chegue a correta renda tributável. O direito de ser tributado pelo lucro advém da CF, fazendo com que as mutações patrimoniais positivas exijam plena dedutibilidade dos prejuízos fiscais desde o início das atividades empresariais (CARRAZZA, 2013).

Segundo Ricardo Mariz de Oliveria, a posição da jurisprudência de classificação da trava como incentivo fiscal é uma colocação imprópria e não técnica que foi feita para afirmar que cabe à lei ordinária em vigor no exercício conceder ou não a compensação, ou conceder sob limites ou condições, sem ferir o conceito de renda quando não a conceda (OLIVEIRA, 2014).

Dois livros escritos em 2011, logo após o julgamento do RE 344.994/PR trazem também diversos pontos relevantes para o debate sobre a trava e servirão de base para a conclusão que se seguirá no último tópico.

Humberto Ávila, expôs o seu raciocínio sobre a compensação de prejuízos fiscais e limitação desses em seu livro “Conceito de Renda e Compensação de Prejuízos Fiscais”. Em breve síntese, a compensação seria uma imposição constitucional das regras de competência para instituição do IRPJ, um direito do contribuinte e a limitação acabaria por violar a proteção da propriedade e da liberdade, pois haveria tributação do patrimônio e não da renda, e os princípios da igualdade e capacidade contributiva. O resultado líquido disponível, as rendas ou proventos, precisa levar em consideração as despesas necessárias ao funcionamento da PJ e a parcela destinada à reposição de capital, para que essas sejam deduzidas da hipótese de incidência do IRPJ (ÁVILA, 2011)

No que tange às limitações, elas podem ser intraperiódicas, quando ocorrem dentro do próprio exercício de apuração por meio da restrição à dedução de despesas da base de cálculo, ou interperiódicas, quando não puderem ser deduzidas por faltas de resultados positivos no respectivo período de formação do prejuízo, que será compensado com resultados futuros. Limitações temporais restringem a compensação a um número de períodos, e as percentuais restringem à um determinado percentual do lucro (ÁVILA, 2011).

A limitação dos 30% é interperiódica percentual com finalidade fiscal, para garantir um fluxo contínuo de arrecadação fiscal. A lei partiu do pressuposto de que os períodos de apuração se comunicam, sem impedir seu aproveitamento nos períodos posteriores, com finalidade de alongar o período de compensação, e não o de anular esse direito. Por isso menciona “prejuízo apurado” e “anos-calendários subsequentes”, pressupondo a continuidade para aplicação da limitação. A limitação definitiva, que pode ocorrer caso os prejuízos não puderem ser aproveitados na compensação de futuros e eventuais lucros viola o princípio da renda líquida e conduz a tributação confiscatória (ÁVILA, 2011).

A interperiodicidade no cômputo dos prejuízos para utilização posterior é decorrência normativa necessária do conceito de renda como acréscimo patrimonial líquido e consequência necessária da diversidade de atividades econômicas, com ciclos e investimento diferentes. O conceito de renda é dinâmico e está ligado às despesas e custos, inclusive aqueles formadores dos prejuízos que os geraram. A periodicidade é configuração legislativa, surgindo apenas por necessidade prática, e por isso se exige interperiodicidade da verificação, pois o período de consideração é vinculado ao sujeito passivo e à atividade econômica por ele desempenhada (ÁVILA, 2011).

O prejuízo é qualificado como uma renda negativa, indicativa de incapacidade contributiva e a não possibilidade de compensação desconsidera eventos que compõem uma cadeia de eventos econômicas que acabaria por conduzir a uma tributação aleatória, que sofre efeitos de causalidades não relacionadas ao acréscimo patrimonial nem capacidade econômica, gerando distorções na tributação. A compensação permite a neutralidade da tributação pois respeita a escolha das atividades sem deixar determinados grupos em situação desfavorável por conta de atividade de alto grau de risco e cíclica em detrimento da de baixo grau de risco e linear (ÁVILA, 2011).

Assim:

Em outras palavras, nem a incomunicabilidade entre os períodos é imposição constitucional, nem a compensação de prejuízos fiscais é cortesia legal. Ao contrário, a comunicabilidade entre os períodos e o direito de compensação de prejuízos fiscais é que são implicações normativas inafastáveis da ordem constitucional (ÁVILA, 2011).

A continuidade empresarial é pressuposta pela hipótese da regra de limitação e está abrangida pela finalidade de garantia do aproveitamento dos prejuízos dentro dos limites percentuais. O direito à compensação faz parte da teleologia da lei.

Posicionamento semelhante foi seguido pelos autores do livro “IRPJ e CSLL, prejuízos fiscais e base de cálculo negativa. A justa tributação da renda e do lucro”. A continuidade empresarial pressuposta pela norma estaria ligada ao postulado da continuidade, reconhecido pelas normas internacionais de contabilidade. A LSA e o CC não preveem qualquer limitação temporal para a entidade, de tal modo que a PJ tem papel de fonte produtiva e de recurso enquanto não entrar em processo de encerramento voluntário ou falimentar. Na ausência desse período de encerramento, as ações da sociedade que geram reflexos contábeis seriam alocadas pressupondo continuidade, no tempo de sua competência, para melhor refletir os resultados (SOUZA *et al*, 2011).

Para solucionar a alocação intertemporal contábil, adotou-se o regime de competência como obrigatório no Art. 177, LSA, para refletir as diferenças intertemporais decorrentes da continuidade das sociedades. O lapso temporal de um ano para o exercício social é uma ficção jurídica que permite a comparabilidade de desempenho e definição de lucro/prejuízo para determinado período. Desse modo, o princípio da continuidade resultou na adoção do regime de competência e na ficção legal do exercício social, que é interligado pelo regime de competência (SOUZA *et al*, 2011).

Para análise das variações patrimoniais que ocorrem em um período, é necessário então levar em consideração os demais exercícios sociais, caso contrário, poderão ocorrer sérias

distorções do entendimento da realidade econômica da empresa por não permitir a verificação de se o lucro apurado é reposição de perda e/ou aumento patrimonial efetivo. Segundo a LSA, o capital inicial da sociedade não pode ser consumido por prejuízos, de tal modo que o lucro contábil só pode ser distribuído aos acionistas após dedução dos prejuízos acumulados. A interperiodicidade é necessária e qualquer limitação em sentido contrário implicaria no consumo do capital inicial da sociedade, seu patrimônio. Renda é considerada o acréscimo patrimonial que possa ser consumido sem reduzir o patrimônio que o gerou (SOUZA *et al*, 2011).

O corte fictício da periodização não pode modificar o conceito de renda, e, por conta disso, junto com a adoção do regime de competência, o Decreto-Lei 1.598/77 introduziu o LALUR, em observância ao princípio da continuidade, para controle extracontábil de efeitos que competem há mais de um exercício fiscal, cujo elo de conexão é o regime de competência. A vedação à utilização dos valores do LALUR na apuração do lucro real interrompe o elo de continuidade e de comunicabilidade, distorcendo a sua apuração (SOUZA *et al*, 2011).

A compensação de prejuízos é um direito subjetivo constitucional e legal ligado à materialidade do IRPJ, aquisição e renda e a sua limitação percentual é ilegal pois há uma majoração de tributação em certo exercício em razão da legislação determinar que despesas e prejuízos só seriam deduzidos em exercícios subsequentes e de forma escalonada, antecipando montante que posteriormente viram crédito compensáveis com valores devidos em períodos futuros e é vedado tributação de lucro fictício, ferindo o princípio da capacidade contributiva (SOUZA *et al*, 2011).

4.3.3.2 Benefício Fiscal

Além do mais, incorreta seria a classificação como benefício fiscal pelo STF, que teria sido usado na acepção de permissão do ente de atuar na sua esfera de competência legal, de modo a exercer a faculdade de tributar ou exonerar determinadas circunstâncias da tributação. Na verdade, no âmbito tributário, benéfico é sinônimo de incentivo fiscal, que é um instrumento de desoneração tributária, aprovado pelo ente política por meio de veículo legislativo, com o propósito de estimular o surgimento de relações de cunho econômico. Benefício tem característica de norma tributária indutora para incentivar determinados comportamentos, corporificados na forma de subvenção, crédito presumido, isenção etc. A compensação consiste na sistemática adotada pelo legislador para apurar IRPJ, sendo um direito do contribuinte e a

trava é uma média exclusivamente fiscal, conforme exposição de motivos, sendo um desincentivo fiscal, logo não possuem característica de extrafiscalidade (SOUZA *et al*, 2011).

4.4 Conclusão – análise global dos posicionamentos

Neste tópico final, utilizar-se-á de todos os conceitos e posicionamentos expostos anteriormente, para que, através de um cotejo analítico e interpretação hermenêutica das normas, proponha-se um entendimento que garanta unicidade ao ordenamento jurídico atualmente em vigor.

4.4.1 Não violação aos princípios da segurança jurídica

Na exposição de julgados, um dos temas analisados disse respeito a uma possível violação pela limitação percentual de 30% aos princípios da segurança jurídica (legalidade estrita, anterioridade anual, irretroatividade, direito adquirido). O entendimento majoritário no RE 344.994/PR foi de que não houve violação à anterioridade anual, à irretroatividade e ao direito adquirido. O autor concorda com a corrente majoritária baseado nos argumentos expostos a seguir.

Apesar da MP nº 812 ter sido publicada em um sábado, de 31 de dezembro de 1994, conforme levantado no tópico 2.1.1.2, a doutrina majoritária do STF sempre entendia que o termo inicial para não violação seria a data da edição da MP, independentemente de ser em uma data não útil. Apenas a partir da EC 32/01 que ficou impedida a produção de efeitos no exercício seguinte de uma MP que instituiu ou majorou tributos, mas que não foi convertida em lei até o último dia do ano da edição. Como a MP nº 812 foi editada em 1995, tal regra não se aplicava, e, portanto, não houve violação da anterioridade anual do IRPJ.

A irretroatividade também não foi violada, pois tal dispositivo serve para impedir cobrança de tributos em relação aos fatos gerados ocorridos antes da vigência da lei que o instituiu ou majorou. De fato, a MP não incidiu sobre fatos geradores passados, mas apenas na limitação do uso dos prejuízos fiscais, que são consequência de fatos geradores passados, nos exercícios futuros, quando da ocorrência de novos fatos geradores. O prejuízo fiscal faz parte da base de cálculo do IRPJ.

A ofensa à legalidade estrita por suposto não atendimento à exigência de lei complementar na instituição de empréstimo compulsório ou alteração da base de cálculo do IRPJ também não foi acolhido, conforme voto da Ministra Ellen Gracie. Não houve qualquer instituição de empréstimo compulsório, mas apenas alteração na regra de compensação de

prejuízos fiscais acumulados, que são e sempre foram, desde a Lei nº 154, parte integrante da base de cálculo do lucro real. Não houve uma instituição de nova base de cálculo.

Por fim, também fica afastada a violação ao direito adquirido, sob os argumentos de que não havia direito adquirido de abatimento integral e imediato na legislação anterior, mas sim mera expectativa de direito de que, na data do fato gerador, seria possível abater integralmente de uma só vez os prejuízos acumulados. Entendimento este presente nos RE 344.994/PR, REsp 188.855/GO, REsp 229.086/MG, REsp 411.223/PR, AgRg no REsp 499.175/SP, REsp 885.893/RJ.

Apesar de não argumentado em nenhum julgado ou doutrina no presente trabalho, é possível complementar essa argumentação com o fato de que, quando o legislador quis que o direito ao modo de abatimento anteriormente vigente, se mantivesse, apesar de um novo modelo ter entrado em vigor, ele editou uma lei específica (MP 998, convertida na Lei nº 9.065) para reconhecer que o regime existente até 1993 para os titulares do programa BEFLEX relativos à compensação de prejuízos nas regras de 6 períodos-base seria mantido após a sua extinção. Além do mais, não por acaso, ao longo de todo o histórico legislativo do tópico 4.1, houve diversas mudanças relativas à regra geral de uso dos prejuízos fiscais na base de cálculo do lucro real.

4.4.2 Natureza jurídica

O critério material do IRPJ (item 3.2) é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda, entendida como produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, e de proventos de qualquer natureza, conforme o Art. 43, CTN.

Da exposição doutrinária (item 3.2.1), tem-se, resumidamente, que a teoria adotada no direito brasileiro, presente no CTN, é a de renda como acréscimo patrimonial. Como características, tem-se que, para haver acréscimo patrimonial, é necessário um ingresso líquido de bens ou serviços, avaliáveis em dinheiro, que gere um incremento líquido do patrimônio do indivíduo em certo período de tempo. Para auferir o incremento líquido, é necessário que se realize o cotejo entre certos ingressos, de um lado, e determinados desembolsos, de outro, em um determinado lapso temporal, permitindo um aumento de riqueza. Dessa forma, enquanto a renda possui um caráter dinâmico, o patrimônio é estático, ficando o aspecto temporal indissociável do conceito de renda.

A importância do aspecto temporal ocorre, pois, um período muito curto contribuiria para tributação isolada de determinados rendimentos, mesmo que não houvesse aquisição de riqueza nova em determinado período, quando confrontados com outros elementos. Conforme

item 3.3, no Brasil, o fato gerador do IRPJ considera-se ocorrido no final do período de apuração do imposto, que, como regra, é trimestral (Art. 217, RIR), entretanto, no regime de lucro real, o contribuinte pode optar pelo período de apuração anual, com recolhimento de estimativas mensais.

O regime de apuração do lucro real (item 3.3.3) pode ser usufruído por todos, e é obrigatório para alguns (item 4.2.1.1). Seguindo racional semelhante ao apresentado por Souza *et al* e Humberto Ávila, mas divergindo quanto ao posicionamento deles de inconstitucionalidade, é possível afirmar que nesse regime, é indispensável seguir a disposição das leis comerciais, dentre elas, a LSA (Art. 177, Lei 6.404/76), que obriga a todos os sujeitos a seguirem o regime de competência e as normas e princípios contábeis internacionalmente aceitos.

As normas contábeis internacionalmente aceitas possuem dois grandes postulados, dos quais se extraem outros princípios (item 2.2).

O primeiro postulado (item 2.2.1), ou princípio fundamental das ciências contábeis é o princípio da entidade, que requer que seja identificada a entidade cujo patrimônio será o objeto das demonstrações. Há, dessa forma, uma segregação entre patrimônio da entidade e dos sócios. A entidade contábil é escolhida pelo stakeholder como sendo aquela que possui o controle e é responsável sobre os recursos e atividade econômica.

O segundo, o postulado ou princípio da continuidade empresarial (item 2.2.2), dispõe que as bases para mensuração e apresentação dos componentes do patrimônio e das demonstrações contábeis, devem ter como premissa que a entidade está em atividade (*going concern assumption*), e que assim continuará no futuro, sem qualquer intenção, nem tampouco a necessidade, de encerrar atividade, através do processo de liquidação ou de reduzir materialmente a escala de suas operações.

A continuidade tem grande impacto nas bases utilizadas nas demonstrações, já que, sem esse pressuposto, dois outros princípios que dele se extraem ficariam comprometidos: o princípio da competência e o princípio do custo como valor base.

O custo como valor base (item 2.2.2.1) requer que os ativos sejam valorados pelos valores de entrada, ou valores de custo, tais como custo original/ histórico, custo corrente de reposição, custo futuro de reposição, custo original corrigido monetariamente, e não pelo possível valor de venda, que são valores de saída. Com base na continuidade, os ativos deverão ser avaliados segundo a sua potencialidade de geração futura de benefícios para a entidade e não pelo possível valor de venda que poderia ser obtido do ativo no estado em que se encontra, a não ser que estejam especificamente destinados à venda.

O regime de competência (item 2.2.2.2) impõe que os efeitos das transações e outros eventos serão reconhecidos nos períodos a que se referem, independentemente do recebimento ou pagamento, pressupondo, portanto, a confrontação de receitas e despesas correlatas. Dessa forma, as despesas são sempre associadas aos correspondentes itens de receita. Importa então o momento em que os efeitos de transações são produzidos, e não quando houver o recebimento e pagamento em caixa derivado das transações em períodos distintos. Invalidado o pressuposto da continuidade, o regime de competência fica comprometido, como por exemplo, não faria sentido o processo de depreciação pelo prazo de vida útil, tampouco o de ativação de um gasto com desenvolvimento para amortização em exercícios futuros, já que não há mais expectativa de geração de fluxo de caixa futuro pela entidade.

O pressuposto da entidade e da continuidade, portanto, são de grande relevância para a aferição do fato gerador e da base de cálculo do IRPJ na sistemática do lucro real. Sem ele, as demonstrações contábeis teriam que se utilizar de bases diferentes, o que impactaria o lucro líquido e os prejuízos fiscais acumulados. Com eles, tem-se a base necessária técnica e teórica para o cálculo do lucro líquido e da correta aferição da renda, no regime de lucro real, tendo como base a interperiodicidade que garantem o direito à compensação de prejuízos fiscais, da seguinte forma.

A periodicidade do aspecto temporal do IRPJ é uma escolha legislativa que impacta o cálculo da renda, já que conforme exposto acima, a renda é aferida quando da confrontação de receitas e despesas necessárias para a sua geração. Apesar de certa forma ser arbitrário, tal periodicidade é necessária para se aferir o fato gerador do IRPJ, que é dinâmico. Um ponto importante é que a mensuração do acréscimo patrimonial, não se dá através da comparação entre o PL do final do período com o PL do início do período, mas sim da aferição da renda nesse período.

Ocorre que, pelo princípio da competência, da análise da DRE, infere-se que há gastos que possuem relação direto com a receita, tais como os custos de mercadoria vendida (vindos do estoque), e outros gastos ocorrem com uma relação mais indireta com a receita, tais como os gastos administrativos e gerais, e os gastos financeiros. Alguns deles possuem periodicidade diferente da geração de receita por conta do regime de competência, já que possuem como fato geradores eventos mensais, tais como o salário e dívida, enquanto a receita indiretamente gerada acaba ocorrendo em outro período. Desse modo, tem-se que, para calcular com maior precisão a renda (confronto entre receitas e despesas), é necessário utilizar despesas de períodos anteriores que não foram totalmente consumidas pela receita do período. Estas despesas nada mais são do que prejuízos ocorridos em períodos anteriores.

Esse entendimento foi exposto por Ávila no item 4.3.3.1, quando ele afirma que a interperiodicidade no cômputo dos prejuízos para utilização posterior é decorrência normativa necessária do conceito de renda como acréscimo patrimonial líquido, e consequência necessária da diversidade de atividades econômicas, com ciclos e investimento diferentes. Portanto, a classificação do STF e do STJ de benefício fiscal não seria a melhor escolha, pois trata-se de **direito subjetivo constitucional e legal ligado à materialidade do IRPJ, aquisição e renda** (vide Ávila e Souza, item 4.3.3.1). A classificação da trava como incentivo fiscal é uma colocação imprópria e não técnica que foi feita para afirmar que cabe à lei ordinária em vigor no exercício conceder ou não a compensação, ou conceder sob limites ou condições, sem ferir o conceito de renda quando não a conceda (vide Oliveira, item 4.3.3.1).

Os prejuízos fiscais integram a base de cálculo do IRPJ (item 3.3), e são importantes para correta mensuração da renda aferida em determinado lapso temporal. O que se propõe no presente texto é a tese de que, **para que o direito de abatimento do prejuízo fiscal ocorra, é necessário que se cumpram os princípios contábeis internacionalmente aceitos**. Havendo violação aos postulados da entidade e da continuidade, tem-se violado por tabela os princípios da competência e do custo como valor base, ficando impossibilitado de calcular o lucro real, tampouco utilizar os prejuízos fiscais acumulados, caso ainda haja reserva.

Ponto chave para construção da narrativa encontra-se justamente nesse ponto. A limitação de 30% é mero acessório da regra geral de abatimento dos prejuízos fiscais, já que sem o direito subjetivo constitucional de abatimento do prejuízo, não há que se falar em limitações a ele. Tal regra é aplicada a todos os contribuintes, exceto as 3 exceções do item 4.2.2. A limitação também não é um benefício fiscal, pois seu principal intuito é manter um fluxo estável de arrecadação conforme Exposição de motivos da norma (item 4.1.1).

O que se propõe aqui é um entendimento divergente dos doutrinadores e convergente com o STF e o STJ de que a trava em si, é legal e constitucional, apesar dessa conclusão pela jurisprudência se dar pela argumentação de que é um benefício fiscal. Para o autor desta pesquisa, o uso dos prejuízos fiscais é um direito subjetivo do contribuinte, não um benefício fiscal, e a trava não impede que os prejuízos fiscais sejam efetivamente usados, apenas prolonga seu uso no tempo, não ferindo o conceito de renda. Não há um direito do contribuinte de abater totalmente os prejuízos gerados pela entidade, já que para isso, ele deve manter a entidade em funcionamento para que ela gere lucros suficientes para tal, e pelo princípio da continuidade, a entidade tem tempo de vida ilimitado. Se a limitação não existisse, a entidade que não conseguisse gerar lucro suficiente para abater os prejuízos ficaria impedida de utilizá-los em sua integralidade de qualquer modo.

Como essa é a regra geral, qualquer exceção à limitação percentual, ou permissão aos casos que violem os princípios contábeis, deve ser expressamente previsto em lei, como pode ser visto a seguir.

4.4.3 Análise do escopo de aplicação da trava

Frisa-se que a regra geral possui como fundamento os princípios contábeis da competência, da entidade e da continuidade, que podem ser extraídos do conjunto de normas vigente (item 4.2) e do histórico legislativo (item 4.1). Deles propõe-se a seguinte afirmativa: não cumpridos quaisquer um dos pressupostos acima (entidade, competência e continuidade), cessa-se o direito de compensação integral de prejuízos, perdendo-se o direito de compensação dos prejuízos acumulados restantes. Apesar de não estar explícito no Art. 15 da Lei 9.065/95, tal entendimento está implícito no ordenamento através da leitura de diversas normas, conforme exposição a seguir.

Primeiramente, pelo princípio da entidade, o legislador delimita qual a entidade que a ele interessa para fins fiscais de compensação de prejuízos fiscais. Isso possui grande relevância, pois será essa a entidade detentora do direito de abatimento para aferição do lucro real. Pelo princípio da continuidade, o direito de compensar os créditos só existe em uma entidade que irá continuar operando continuamente ao longo do tempo. Presume-se que, se a entidade continua operando, é porque ela está auferindo lucros, e tais lucros gerados com as despesas do próprio exercício e dos exercícios anteriores, poderão ser abatidos ao longo do tempo de duração da companhia e serão suficientes para que os prejuízos acumulados sejam inteiramente utilizados.

Apesar da entidade ser separada de seus acionistas, é importante expor que nas operações societárias de incorporação, fusão e cisão, há alterações que podem gerar grande impacto na entidade, ou nas palavras do acórdão do REsp 1.925.025, tem-se uma confusão patrimonial. O fim da sociedade fere o princípio da entidade e da continuidade, e tal raciocínio aplica-se também à extinção da sociedade.

Por conta disso, na ausência de norma, entidades que passaram por processo de fusão, incorporação, cisão ou extinção não podem usufruir dos prejuízos acumulados fora da regra geral enquanto ainda existem, e não levam consigo prejuízos fiscais após a extinção, pois não há mais entidade, o que viola os postulados.

Quando quis, o legislador excepcionou tal regra, e para isso, dispôs expressamente no Art. 64 do Decreto-Lei 1.598/77: (i) sobre a possibilidade da sociedade resultante de fusão ou incorporação suceder a sociedade extinta no direito a compensar os prejuízos (§5º), e suceder

também nos casos de empresas cindidas (§6º); (ii) sobre a possibilidade de dentro do mesmo grupo ou controle comum, também poder ser compensado o prejuízo de uma PJ com o de outra PJ, somente nos casos em que a medida atendesse a interesse de segurança e fortalecimento da empresa nacional mediante autorização do CMN (§8º); e (iii) antigo §7º, consta que o prazo para compensação de prejuízos não se aplica no caso de massa falida.

O legislador posteriormente revogou os dispositivos e, após 1981, não havia regra excepcionando. Em 1987, optou o legislador por reforçar a impossibilidade, que já estava implícita, quando editou o Decreto-Lei 2.341/87, e expressamente dispôs sobre as duas regras de impedimento de compensação nos artigos 32 e 33.

Segundo o Art. 32, a PJ não poderia compensar seus próprios prejuízos fiscais se entre a data de apuração e da compensação, houvesse ocorrido, simultaneamente, modificação no controle societário e do ramo de atividade. Desse dispositivo, infere-se que o legislador entendeu que uma alteração no controle e no ramo de atividade geraria uma alteração substancial na própria entidade que passou a ser controlada por outra, e também houve uma descontinuidade das próprias operações, como se outra empresa tivesse iniciado as operações naquele momento, restando a anterior extinta.

Além disso, segundo o Art. 33 do Decreto-Lei, a PJ sucessora por incorporação, fusão ou cisão total não poderia compensar prejuízos fiscais da sucedida. Na hipótese de cisão parcial, a PJ cindida poderá compensar, seus próprios prejuízos, proporcionalmente, à parcela remanescente do PL, ou seja, com a cisão parcial, ela perdia parte do seu prejuízo fiscal acumulado.

Desse raciocínio, pode-se concluir que, nos casos de liquidação judicial ou extrajudicial, não há como não aplicar a regra geral no último balanço antes da extinção da sociedade, utilizando-se dos argumentos de que as empresas nessas situações não poderiam utilizar posteriormente o prejuízo acumulado e que o propósito do legislador era de que o uso do prejuízo restante fosse possível, pois o propósito da lei não foi vedar a compensação integral (item 4.2.1.2.4.1). De fato, a trava não implicava perda do direito à compensação, e justamente porque o dispositivo foi pensado tendo a perspectiva da PJ em continuidade, havendo a descontinuidade, há a perda do direito de compensar, já que os prejuízos são consequências do risco do negócio assumido pelos acionistas. Permitir que a regra não fosse seguida apenas por que a sociedade optou por ser incorporada, cindida ou extinta é uma forma de burlar a restrição do Art. 33 do Decreto-Lei 2.341/87, conforme posicionamento do STJ nos julgados apresentados no item 4.3.2.

As 3 exceções existentes (produtor rural, recuperação judicial e BEFIEEX) quanto a não aplicação da trava são situações que respeitam os princípios da continuidade e entidade e favorecem os contribuintes que nelas são enquadrados. Por conta disso, essas sim são consideradas incentivos fiscais, e, portanto, devem ser expressamente previstas em lei, impactando apenas a questão do fluxo de caixa, pois postergam o pagamento do IRPJ, com abatimento “acelerado” dos prejuízos.

Para o produtor rural (item 4.2.2.1), a exceção tem fundamento na importância que o setor possui para o país, e o foco está nas atividades clássicas de agricultura, pecuária, e outras que não envolvem o restante da cadeia produtiva, mas sim aquele que está no início dela.

O uso acelerado do estoque de prejuízos das empresas em recuperação judicial (item 4.2.2.2), que está em situações críticas de quase descontinuidade, deixa ainda mais claro, a importância do postulado da continuidade no direito de abatimento dos prejuízos, já que o objetivo do ordenamento tem como pressuposto que as sociedades continuem operando indefinidamente, gerando renda e empregabilidade.

Por fim, o BEFIEEX (item 4.2.2.3) tinha como objetivo incentivar a exportação, através da concessão de diversos benefícios fiscais expressamente previstos na norma, dentre os quais um regime diferenciado de apuração dos prejuízos em relação à regra geral.

4.4.4 Não violação dos princípios relacionadas à justiça tributária

Reforçando o conceito apresentado por Humberto Ávila (item 2.1.2.1), tem-se que a busca pela isonomia depende da finalidade a ser alcançada para distinção dos sujeitos. Para normas com finalidade fiscal, o critério diferenciador da norma deverá ser a capacidade contributiva e um instrumento adequado seria a progressividade. Para as de caráter extrafiscal, o critério será a proporcionalidade, tendo como contraponto de ponderação a capacidade contributiva, no qual a extrafiscalidade só se justifica quando o tratamento desigual atingir casos excepcionais ou muitos casos com intensidade mínima.

Dessa forma, a limitação em nada fere a isonomia, pois a igualdade material do IRPJ é alcançada pela própria progressividade do tributo e o uso dos prejuízos acumulados limitados a 30% também reduzem a base de cálculo daqueles contribuintes que tiveram muitos gastos em determinado período. Além do mais, a limitação é aplicada como regra geral para todos os contribuintes do regime de lucro real, respeitada a igualdade formal entre eles. As poucas exceções existentes têm finalidade extrafiscal e também respeita a proporcionalidade, pois conforme demonstrado, trata desigualmente casos excepcionais.

Respeitados o princípio da isonomia, não há violação ao princípio da capacidade contributiva, tampouco ao mínimo existencial e vedação ao confisco. O tributo ao longo do período de utilização dos prejuízos acumulados é o mesmo que seria pago caso não existisse a limitação. O que muda é apenas o seu diferimento ao longo do tempo para garantia dos princípios orçamentários (item 2.3), que justificam a medida e não violam o conceito de renda, ainda que não fosse considerado um benefício fiscal pelo STF. Logo, não há confisco por parte da União, tampouco há invasão do mínimo existencial, já que as sociedades existem para gerar lucro e, ao longo de sua vida, o prejuízo é compensado com geração de lucros futuros, aumento de capital e uso de reservas específicas do PL.

O IRPJ só incidirá nos períodos de apuração em que for identificado um acréscimo patrimonial disponível de renda e proventos conforme o Art. 43, CTN. E este acréscimo patrimonial é identificado ao olhar o lucro líquido ajustado do período, abatido do prejuízo de períodos passados. Não há análise de acréscimo patrimonial através do patrimônio, pois este é estático e é influenciado pelo lucro gerado, pelos dividendos distribuídos, pelo aumento ou diminuição de capital dos acionistas, pela constituição ou desconstituição das reservas e por valores que nem transitam pela DRE da companhia, e que podem ou não se concretizar, como os ajustes de avaliação patrimonial. Então um olhar apenas para o PL não é o modo correto para reconhecer se houve a materialidade do IRPJ. Desse modo, conclui-se que a trava não viola quaisquer princípios constitucionais.

CONCLUSÃO

O presente trabalho teve como objetivo analisar a abrangência de aplicação e natureza jurídica da compensação de prejuízos fiscais e da trava de 30% prevista nas Leis 8.981/95 e 9.065/1995, para se chegar à uma interpretação que garantisse coesão ao ordenamento jurídico vigente. Para tal, as conclusões foram extraídas através do confronto de ideias e pensamentos existentes na doutrina e na jurisprudência e análise dos dispositivos e históricos de alterações legislativas.

Dessa forma, a tese apresentada chegou às seguintes conclusões: (i) o abatimento de prejuízos fiscais é um direito subjetivo do contribuinte que está diretamente relacionado ao conceito de renda e é parte integrante da base de cálculo, e a limitação percentual é técnica de arrecadação fiscal, (ii) não há um direito de abatimento integral desse prejuízo, pois para tal é necessário que haja geração de lucro futuro e, para isso, a sociedade precisa estar em funcionamento contínuo, (iii) o ordenamento contendo os dispositivos relacionados à temática tem como pressupostos os postulados da entidade e da continuidade que, quando violados, impactam na aferição do critério material do IRPJ, (iv) os casos de cisão, fusão, incorporação, extinção e quaisquer outros que violem os postulados acima acarretam na perda do direito de abatimento de prejuízos fiscais que porventura ainda existirem na data dos eventos, (v) para que o direito de abatimento não se perca nas situações em que forem violados os pressupostos, é necessário que lei expressamente o permita, (vi) as exceções à limitação nos casos em que não sejam violados os postulados possuem natureza de benefício fiscal pois criam situações de desigualdade para finalidades extrafiscais e precisam ser expressamente previstas e justificadas.

Para trabalhos futuros sobre o tema, sugere-se que seja realizada um estudo *ex-post-facto* para análise quali-quantitativa dos impactos da trava para a Receita Federal e para os contribuintes, através de pesquisa documental da base de dados de arrecadação do governo, como o Relatório de Arrecadação das Receitas Federais; dos relatórios contábeis das empresas; dos dados macroeconômicos, e da análise do quantitativo litigioso nas esferas administrativa e judicial. Com base nesses dados, seria possível uma análise do quanto se arrecada, do quanto deixaria de se arrecadar de IR em setores específicos de atuação empresarial, e do quanto está em litígio, para entender se o instituto cumpre seu papel para o qual foi criado, se há diferença entre o sistema anterior de limitação temporal para o atual de limitação percentual. Além do mais, sugere-se uma pesquisa aprofundada sobre a limitação nos casos de que envolva sociedades e rendas no exterior, tópico este que não pode ser abordado nesse trabalho e em uma melhor conceituação de benefício fiscal.

REFERÊNCIAS

ÁVILA, Humberto. **Conceito de Renda e Compensação de Prejuízos Fiscais**. 1ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011

BEZERRA, Maurício Dantas. **Da Inaplicabilidade da Limitação à Compensação de Prejuízos Fiscais nos Casos de Incorporação, Fusão e Cisão de Sociedades** Revista Dialética de Direito Tributário nº 96. p. 49-57. São Paulo, Setembro 2003

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**. Brasília: DF. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm

BRASIL. *Decreto Nº 70.235, De 06 De Março De 1972*. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências.. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**. Brasília: DF. 06.Mar.1972. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm

BRASIL. *Decreto Nº 9.580, De 22 De Novembro De 2018*. Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**. Brasília: DF. 22.Nov.2018. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/d9580.htm

BRASIL. *Decreto-Lei Nº 1.219, De 15 De Maio De 1972*. Dispõe sobre a concessão de estímulos à exportação de manufaturados e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**. Brasília: DF. 15.Mai.1972. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/Del1219

BRASIL. *Decreto-Lei Nº 1.493, De 07 De Dezembro De 1976*. Altera a legislação do Imposto de Renda e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**. Brasília: DF. 07.Dez.1976. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/Del1493.htm

BRASIL. *Decreto-Lei Nº 1.598, De 26 De Dezembro De 1977*. Altera a legislação do Imposto de Renda. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**. Brasília: DF. 07.Dez.1976. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1598.htm

BRASIL. *Decreto-Lei Nº 1.730, De 17 De Dezembro De 1979*. Altera a legislação do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**. Brasília: DF. 17.Dez.1979. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1730.htm

BRASIL. *Decreto-Lei Nº 1.870, De 06 De Maio De 1981*. Atribui competência para a dispensa da retenção de imposto de renda de reduzido valor, dispõe sobre a retenção do imposto incidente sobre rendimentos de depósito a prazo fixo, e dá outras providências. **Diário Oficial [da]**

República Federativa do Brasil. Brasília: DF. 06.Mai.1981. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/del1870.htm

BRASIL. Decreto-Lei N° 2.341, De 29 De Junho De 1987. Dispõe sobre a correção monetária das demonstrações financeiras, para efeitos de determinar o lucro real, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil.** Brasília: DF. 29.Jun.1987. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2341.htm

BRASIL. Decreto-Lei N° 2.433, De 19 De Maio De 1988. Dispõe sobre os instrumentos financeiros relativos à política industrial, seus objetivos, revoga incentivos fiscais e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil.** Brasília: DF. 19.Mai.1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/Del2433.htm

BRASIL. Decreto-Lei N° 5.844, De 23 De Setembro De 1943. Dispõe sobre a cobrança e fiscalização do imposto de renda. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil.** Brasília: DF. 25.Nov.1947. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del5844.htm

BRASIL. Decreto-Lei N° 7.450, De 23 De Dezembro De 1985. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil.** Brasília: DF. 23.Dez.1985. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/17450

BRASIL. Lei N° 10.406, De 10 De Janeiro De 2002. Institui o Código Civil. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil.** Brasília: DF. 19.Mai.1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm

BRASIL. Lei N° 10.522, De 19 De Julho De 2002. Dispõe sobre o Cadastro Informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil.** Brasília: DF. 19.Jul.2002. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10522.htm>. Acesso em 28.Nov.2022.

BRASIL. Lei N° 11.101, De 09 De Fevereiro De 2005. Regula a recuperação judicial, a extrajudicial e a falência do empresário e da sociedade empresária. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil.** Brasília: DF. 09.Fev.2005. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2004-2006/2005/lei/111101.htm

BRASIL. Lei N° 11.196, De 21 De Novembro De 2005. Institui o Regime Especial de Tributação para a Plataforma de Exportação de Serviços de Tecnologia da Informação - REPES, o Regime Especial de Aquisição de Bens de Capital para Empresas Exportadoras - RECAP e o Programa de Inclusão Digital; dispõe sobre incentivos fiscais para a inovação tecnológica; altera o Decreto-Lei n° 288, de 28 de fevereiro de 1967, o Decreto n° 70.235, de 6 de março de 1972, o Decreto-Lei n° 2.287, de 23 de julho de 1986, as Leis n°s 4.502, de 30 de novembro de 1964, 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.245, de 18 de outubro de 1991, 8.387, de 30 de dezembro de 1991, 8.666, de 21 de junho de 1993, 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, 8.989, de 24 de fevereiro de 1995, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 9.250, de 26 de dezembro de 1995, 9.311, de 24 de outubro de 1996, 9.317, de 5 de dezembro de 1996, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.718, de 27 de novembro de 1998, 10.336, de 19 de dezembro de 2001, 10.438, de 26 de abril de 2002, 10.485, de 3 de julho de 2002, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.755, de 3 de novembro de 2003, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 10.865, de 30 de abril de 2004, 10.925, de 23 de julho de 2004, 10.931, de 2 de agosto

de 2004, 11.033, de 21 de dezembro de 2004, 11.051, de 29 de dezembro de 2004, 11.053, de 29 de dezembro de 2004, 11.101, de 9 de fevereiro de 2005, 11.128, de 28 de junho de 2005, e a Medida Provisória nº 2.199-14, de 24 de agosto de 2001; revoga a Lei nº 8.661, de 2 de junho de 1993, e dispositivos das Leis nºs 8.668, de 25 de junho de 1993, 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.755, de 3 de novembro de 2003, 10.865, de 30 de abril de 2004, 10.931, de 2 de agosto de 2004, e da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001; e dá outras providência **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**. Brasília: DF. 21.Nov.2005. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/111196.htm

BRASIL. *Lei Nº 12.973, De 13 De Maio De 2014*. Altera a legislação tributária federal relativa ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, à Contribuição para o PIS/Pasep e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins; revoga o Regime Tributário de Transição - RTT, instituído pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009; dispõe sobre a tributação da pessoa jurídica domiciliada no Brasil, com relação ao acréscimo patrimonial decorrente de participação em lucros auferidos no exterior por controladas e coligadas; altera o Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977 e as Leis nºs 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 4.506, de 30 de novembro de 1964, 7.689, de 15 de dezembro de 1988, 9.718, de 27 de novembro de 1998, 10.865, de 30 de abril de 2004, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 12.865, de 9 de outubro de 2013, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 9.656, de 3 de junho de 1998, 9.826, de 23 de agosto de 1999, 10.485, de 3 de julho de 2002, 10.893, de 13 de julho de 2004, 11.312, de 27 de junho de 2006, 11.941, de 27 de maio de 2009, 12.249, de 11 de junho de 2010, 12.431, de 24 de junho de 2011, 12.716, de 21 de setembro de 2012, e 12.844, de 19 de julho de 2013; e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**. Brasília: DF. 13.Mai.2014. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/Lei/L12973.htm

BRASIL. *Lei Nº 13.988, De 14 De Abril De 2020*. Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica; e altera as Leis nºs 13.464, de 10 de julho de 2017, e 10.522, de 19 de julho de 2002. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**. Brasília: DF. 14.Abr.2020. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2020/Lei/L13988.htm. Acesso em 28.Nov.2022.

BRASIL. *Lei Nº 14.689, De 20 De Setembro De 2023*. Disciplina a proclamação de resultados de julgamentos na hipótese de empate na votação no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf); dispõe sobre a autorregularização de débitos e a conformidade tributária no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda, sobre o contencioso administrativo fiscal e sobre a transação na cobrança de créditos da Fazenda Pública; altera o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e as Leis nºs 6.830, de 22 de setembro de 1980 (Lei de Execução Fiscal), 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 13.988, de 14 de abril de 2020, 5.764, de 16 de dezembro de 1971, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e 10.150, de 21 de dezembro de 2000; e revoga dispositivo da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002.. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**. Brasília: DF. 20.Set.2023. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2023-2026/2023/lei/L14689.htm

BRASIL. *Lei Nº 154, De 25 De Novembro De 1947*. Altera dispositivos da legislação do Imposto de Renda.. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**. Brasília: DF. 25.Nov.1947. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L0154.htm

BRASIL. *Lei Nº 4.625, De 31 De Dezembro De 1922.* Orça a Receita Geral da Republica dos Estados Unidos do Brasil para o exercicio de 1923. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil.** Brasília: DF. 31.Dez.1922. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1901-1929/14625.htm

BRASIL. *Lei Nº 5.172, De 25 De Outubro De 1966.* Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil.** Brasília: DF. 25.Out.1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm

BRASIL. *Lei Nº 70.235, De 06 De Março De 1972.* Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil.** Brasília: DF. 06.Mar.1972. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D70235cons.htm >. Acesso em 28.Nov.2022.

BRASIL. *Lei Nº 8.023, De 12 De Abril De 1990.* Altera a legislação do Imposto de Renda sobre o resultado da atividade rural, e dá outras providência. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil.** Brasília: DF. 12.Abr.1990. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8023

BRASIL. *Lei Nº 8.541, De 23 De Dezembro De 1992.* Altera a legislação do Imposto de Renda.. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil.** Brasília: DF. 23.Dez.1992. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18541

BRASIL. *Lei Nº 8.661, De 02 De Junho De 1993.* Dispõe sobre os incentivos fiscais para a capacitação tecnológica da indústria e da agropecuária e dá outras providências.. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil.** Brasília: DF. 19.Mai.1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8661.htm

BRASIL. *Lei Nº 8.981, De 20 De Janeiro De 1995.* Altera a legislação tributária Federal e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil.** Brasília: DF. 20.Jan.1995. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18981.htm>. Acesso em 28.Nov.2022.

BRASIL. *Lei Nº 9.065, De 20 De Junho De 1995.* Dá nova redação a dispositivos da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, que altera a legislação tributária federal, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil.** Brasília: DF. 20.Jun.1995. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19065.htm>. Acesso em 28.Nov.2022.

BRASIL. *Lei Nº 9.249, De 26 De Dezembro De 1995.* Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil.** Brasília: DF. 26.Dez.1995. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19249

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. (Corte Especial). **AgInt nos EDcl no RE no AgRg no REsp 993700.** AGRAVO INTERNO NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA JURÍDICA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO. PREJUÍZO. COMPENSAÇÃO. LIMITE ANUAL. LEI N. 8.981/95 E LEI N. 9.065/95. CONSTITUCIONALIDADE. ACÓRDÃO RECORRIDO EM

CONFORMIDADE COM O ENTENDIMENTO DA SUPREMA CORTE EM REPERCUSSÃO GERAL. TEMA 117/STF. AGRAVO NÃO PROVIDO. 1. Consoante entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal, no julgamento da Repercussão Geral no RE n. 591.340 RG/SP, "é constitucional a limitação do direito de compensação de prejuízos fiscais do IRPJ e da base de cálculo negativa da CSLL" (Tema 117/STF). 2. Acolhida a tese de que a técnica fiscal de compensação gradual de prejuízos, prevista nos arts. 42 e 58 da Lei n. 8.981/1995 e 15 e 16 da Lei n. 9.065/1995, relativamente ao Imposto de Renda de Pessoa Jurídica e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, não ofende nenhum princípio constitucional regente do Sistema Tributário Nacional, é imperiosa a negativa de seguimento prevista no artigo 1.030, inciso I, alínea "a", do Código de Processo Civil, estando o acórdão recorrido em conformidade com o entendimento da Suprema Corte. 3. Agravo interno não provido.. Relator: Min. MARIA THEREZA DE ASSIS MOURA. Brasília, DF, 25/08/2020. DJe: 28/08/2020. Disponível em [javascript:inteiro_teor\(/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200702343102&dt_publicacao=28/08/2020%27\)](javascript:inteiro_teor(/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200702343102&dt_publicacao=28/08/2020%27))

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. (Primeira Seção). **Embargos em Recurso Especial nº 429.730/RJ.** PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. DISSÍDIO INTERPRETATIVO NÃO CARACTERIZADO. CSSL. IMPOSTO DE RENDA. PREJUÍZOS FISCAIS. LIMITES DA COMPENSAÇÃO. LEI N. 8.981/95. LEGALIDADE. SÚMULA N. 168/STJ. 1. Não há divergência jurisprudencial quando inexistir similitude fática entre os arestos confrontados. 2. A limitação da compensação em 30% (trinta por cento) dos prejuízos fiscais acumulados em exercício anteriores, para fins de determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro (CSSL) e do Imposto de Renda, não se encontra eivada de ilegalidade. Precedentes. 3. Embargos de divergência não conhecidos. Relator: Min. JOÃO OTÁVIO DE NORONHA. Brasília, DF, 09/03/2005. DJe: 11/04/2005. Disponível em [javascript:inteiro_teor\(/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200201539103&dt_publicacao=11/04/2005%27\)](javascript:inteiro_teor(/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200201539103&dt_publicacao=11/04/2005%27))

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. (Primeira Turma). **Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.223.443/PR.** PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. PREJUÍZO FISCAL. IRPJ E CSLL. TAXA SELIC. INAPLICABILIDADE. LEI 9.250/1995. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL. ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. SEGUNDOS ACLARATÓRIOS OPOSTOS NA ORIGEM. CARÁTER PROTETÓRIOS EVIDENCIADO. MULTA MANTIDA. 1. Hipótese em que se analisa a limitação da compensação em 30% dos prejuízos fiscais acumulados em exercícios anteriores, para fins de determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro (CSSL) e do IRPJ. 2. O julgado que adota fundamentação adequada à solução da controvérsia, mesmo que não analise todos os artigos de lei invocados, não viola o art. 535 do CPC. 3. A limitação da compensação em 30% dos prejuízos fiscais acumulados em exercícios anteriores, para fins de determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro (CSSL) e do Imposto de Renda, não se encontra eivada de ilegalidade. Precedentes: EREsp Nº 429.730 - RJ, Primeira Seção, Rel. Min. João Otávio de Noronha, julgado em 9.3.2005; AgRg no REsp 1110507/RJ, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, DJe 01/07/2011; AgRg no Ag 935.250/SP, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 09/09/2008; AgRg no REsp 1027320/SP, Segunda Turma, Rel. Min. Castro Meira, julgado em 21/08/2008, DJe 23/09/2008. 4. Mantem-se a multa imposta pelo Tribunal de origem, com fundamento no artigo 538, parágrafo único, do CPC, quando os segundos embargos de declaração constituem mera reiteração dos primeiros e buscam manifestação sobre tese já refutada: legalidade das

limitações à compensação de prejuízos fiscais. 5. Agravo regimental não provido. Relator: Min. BENEDITO GONÇALVES. Brasília, DF, 16/08/2011. DJe: 19/08/2011. Disponível em [javascript:inteiro_teor\(/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201002181398&dt_publicacao=19/08/2011%27\)](http://javascript:inteiro_teor(/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201002181398&dt_publicacao=19/08/2011%27))

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. (Primeira Turma). **AgRg no Recurso Especial nº 1.805.925/SP**. TRIBUTÁRIO. EMPRESA EXTINTA POR INCORPORAÇÃO. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. NATUREZA JURÍDICA. BENEFÍCIO FISCAL. LIMITAÇÃO DE 30%. AMPLIAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. 1. A legislação do IRPJ e da CSLL permite que eventuais prejuízos fiscais apurados em períodos anteriores sejam compensados com os lucros apurados posteriormente, estabelecendo que a referida compensação é limitada a 30% (trinta por cento) do lucro real, por ano-calendário. 2. O STF considerou que a natureza jurídica da compensação de prejuízos fiscais do IRPJ e da base de cálculo negativa da CSLL é de benefício fiscal, decidindo pela constitucionalidade da lei que impôs o limite de 30% (trinta por cento) para que (a compensação) pudesse ser efetivada. 3. Inexiste permissão legal para que, em caso de extinção da empresa por incorporação, os seus prejuízos fiscais sejam compensados sem qualquer limitação. 4. No direito tributário, ramo do direito público, a relação jurídica só pode decorrer de norma positiva, sendo certo que o silêncio da lei não cria direitos nem para o contribuinte nem para o Fisco e, sendo a compensação um benefício fiscal, a interpretação deve ser restritiva, não se podendo ampliar o sentido da lei nem o seu significado, nos termos do art. 111 do Código Tributário Nacional. 5. Havendo norma expressa que limita a compensação de prejuízos fiscais do IRPJ e bases de cálculo negativas da CSLL a 30% (trinta por cento) do lucro líquido ajustado do exercício em que se der a compensação, sem nenhuma ressalva à possibilidade de compensação acima desse limite nos casos de extinção da empresa, não pode o Judiciário se substituir ao legislador e, fazendo uma interpretação extensiva da legislação tributária, ampliar a fruição de um benefício fiscal. 6. Recurso especial da Fazenda Nacional provido.. Relator: Min. NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO. Relator para acórdão: GURGEL DE FARIA. Brasília, DF, 23/06/2020. DJe: 05/08/2020. Disponível em [javascript:inteiro_teor\(/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201900872787&dt_publicacao=05/08/2020%27\)](http://javascript:inteiro_teor(/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201900872787&dt_publicacao=05/08/2020%27))

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. (Primeira Turma). **Recurso Especial nº 188.855/GO**. TRIBUTÁRIO - COMPENSAÇÃO - PREJUÍZOS FISCAIS - POSSIBILIDADE. A parcela dos prejuízos fiscais apurados até 31/12/94 não compensados, poderá ser utilizada nos anos subsequentes. Com isso, a compensação passa a ser integral. Recurso improvido. Relator: Ministro GARCIA VIEIRA. Brasília, DF, 18/11/1999. DJe: 07/02/2000. Disponível em [javascript:inteiro_teor\(/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=199900801822&dt_publicacao=07/02/2000%27\)](http://javascript:inteiro_teor(/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=199900801822&dt_publicacao=07/02/2000%27)).

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. (Primeira Turma). **Recurso Especial nº 229.086/MG**. TRIBUTÁRIO - COMPENSAÇÃO - PREJUÍZOS FISCAIS - POSSIBILIDADE. A parcela dos prejuízos fiscais apurados até 31/12/94, não compensados, poderá ser utilizada nos anos subsequentes. Com isso, a compensação passa a ser integral. Recurso improvido.. Relator: Min. ILMAR GALVÃO. Brasília, DF, 26/10/1999. DJe: 17/12/1999. Disponível em <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur101686/false>

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. (Primeira Turma). **Recurso Especial nº 411.223/PR**. TRIBUTÁRIO - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS ACUMULADOS - IMPOSTO DE RENDA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - MEDIDA PROVISÓRIA 812/94

- LEI 8.981/95 1. O Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento no sentido de que a Medida Provisória 812/94, convertida na Lei 8.981/95 não contraria o princípio da anterioridade. 2. "Na fixação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, o lucro líquido ajustado poderá ser reduzido por compensação da base de cálculo negativa, apurada em períodos bases anteriores em, no máximo, trinta por cento. A compensação da parcela dos prejuízos fiscais excedentes a 30% poderá ser efetuada, integralmente, nos anos calendários subsequentes. A vedação do direito à compensação de prejuízos fiscais pela Lei nº 8.981/95 não violou o direito adquirido, vez que o fato gerador do imposto de renda só ocorre após o transcurso do período de apuração que coincide com o término do exercício financeiro." 3. Precedentes. 4. Recurso especial improvido. Relator: Min. LUIZ FUX. Brasília, DF, 13/08/2002. DJe: 18/11/2002. Disponível em [javascript:inteiro_teor\(/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200200153574&dt_publicacao=18/11/2002%27\)](http://javascript:inteiro_teor(/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200200153574&dt_publicacao=18/11/2002%27))

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. (Primeira Turma). **Recurso Especial nº 640.996/MG**. PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. IMPOSTO DE RENDA. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. LEIS 8.981/95 E 9.065/95. LIMITAÇÃO DE 30%. LEGALIDADE. 1. Não viola os arts. 165, 458, II, e 535 do Código de Processo Civil, tampouco nega a prestação jurisdicional, o acórdão que, mesmo sem ter examinado individualmente cada um dos argumentos trazidos pelo vencido, adotou, entretanto, fundamentação suficiente para decidir de modo integral a controvérsia. 2. Esta Corte, em diversas oportunidades, manifestou-se no sentido da legalidade da limitação de trinta por cento (30%) na compensação de prejuízos fiscais, sob o fundamento de que a Lei 8.981/95, que estabeleceu essa limitação quantitativa, não alterou os conceitos de renda e de lucro, tampouco ofendeu os arts. 43, 44 e 110 do Código Tributário Nacional, porquanto a mencionada lei ordinária diferiu a dedução para exercícios futuros, de maneira escalonada. É legal essa limitação, em relação à compensação de prejuízos fiscais verificados até o dia 31.12.1994, a partir do exercício de 1995, não havendo contrariedade ao princípio da anterioridade. 3. Recurso especial desprovido. Relator: Min. DENISE ARRUDA. Brasília, DF, 21/08/2007. DJe: 17/09/2007. Disponível em [javascript:inteiro_teor\(/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200400191917&dt_publicacao=17/09/2007%27\)](http://javascript:inteiro_teor(/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200400191917&dt_publicacao=17/09/2007%27))

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. (Primeira Turma). **Recurso Especial nº 686.162/SP**. PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. IMPOSTO DE RENDA. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. LEIS 8.981/95 E 9.065/95. LIMITAÇÃO DE 30%. LEGALIDADE. 1. Não se conhece do recurso especial na parte em que a sua interposição encontra-se fundada na alínea b do inciso III do art. 105 da Constituição Federal quando o recorrente não indica ato de governo local contestado em face de lei federal. 2. Não viola o art. 535 do CPC, tampouco nega a prestação jurisdicional, o acórdão que, mesmo sem ter examinado individualmente cada um dos argumentos trazidos pelo vencido, adotou, entretanto, fundamentação suficiente para decidir de modo integral a controvérsia. 3. Esta Corte, em diversas oportunidades, manifestou-se no sentido da legalidade da limitação de trinta por cento (30%) na compensação de prejuízos fiscais, sob o fundamento de que a Lei 8.981/95, que estabeleceu essa limitação quantitativa, não alterou os conceitos de renda e de lucro, tampouco ofendeu os arts. 43, 44 e 110 do Código Tributário Nacional, porquanto a mencionada lei diferiu a dedução para exercícios futuros, de maneira escalonada. É legal essa limitação, em relação à compensação de prejuízos fiscais verificados até o dia 31.12.1994, a partir do exercício de 1995, não havendo contrariedade ao princípio da anterioridade. 4. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa extensão, desprovido.

Relator: Min. DENISE ARRUDA. Brasília, DF, 21/08/2007. DJe: 20/09/2007. Disponível em [javascript:inteiro_teor\('/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200401258978&dt_publicacao=20/09/2007%27'\)](javascript:inteiro_teor('/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200401258978&dt_publicacao=20/09/2007%27'))

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. (Primeira Turma). **Recurso Especial nº 885.893/RJ**. PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL. INOCORRÊNCIA. IRPJ E CSSL. PREJUÍZOS FISCAIS. COMPENSAÇÃO. LIMITE 30%. LEI N. 8.981/95. VIOLAÇÃO A DIREITO ADQUIRIDO. AFASTADA. 1. Não viola o artigo 535 do CPC, nem importa em negativa de prestação jurisdicional o acórdão que adota fundamentação suficiente para decidir de modo integral a controvérsia posta. Precedentes: EDcl no AgRg no REsp 254949/SP, Terceira Seção, Min. Gilson Dipp, DJ de 08.06.2005; EDcl no MS 9213/DF, Primeira Seção, Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 21.02.2005; EDcl no AgRg no CC 26808/RJ, Segunda Seção, Min. Castro Filho, DJ de 10.06.2002. 2. Ambas as Turmas da Primeira Seção sedimentaram entendimento no sentido de que é legítima a limitação da compensação em 30% (trinta por cento) dos prejuízos fiscais acumulados até 31.12.1994, prevista nos arts. 42 e 58 da Lei nº 8.981/95, quando da determinação da base de cálculo da CSSL e do IRPJ, afastando, inclusive, a alegação de violação a direito adquirido. Precedentes: REsp 705.201/SC, Min. Eliana Calmon, 2ª T., DJ 04.05.2006; AgRg no REsp 516.849/CE, Min. Denise Arruda, 1ª T., DJ 03.04.2006; REsp 414.698/PE, Min. João Otávio de Noronha, 2ª T., DJ 01.08.2006; AgRg no REsp 758.059/PR, Min. José Delgado, 1ª T., DJ 20.02.2006. 3. Recurso especial a que se nega provimento. Relator: Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI. Brasília, DF, 13/02/2007. DJe: 01/03/2007. Disponível em [javascript:inteiro_teor\('/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200601602089&dt_publicacao=01/03/2007%27'\)](javascript:inteiro_teor('/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200601602089&dt_publicacao=01/03/2007%27'))

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. (Segunda Turma). **AgInt no AgInt nos EDcl no AREsp 1758987/SP**. AGRAVO INTERNO EM AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. PREJUÍZO FISCAL DE IRPJ E BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DA CSSL. IMPOSSIBILIDADE DE COMPENSAÇÃO ORDINÁRIA COM DÉBITOS REFERENTES A TRIBUTOS ADMINISTRADOS PELA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. DEPENDÊNCIA DE LEI ESPECÍFICA. INAPLICABILIDADE DO ART. 74, DA LEI N. 9.430/96 E DO ART. 170, DO CTN. 1. A compensação de que trata o §7º do art. 38 da Lei nº. 8.383/91 é a compensação da própria base de cálculo do imposto de renda, compensando-se o lucro real negativo (prejuízo fiscal) de um mês com o lucro real positivo do mês subsequente. Não trata a espécie da compensação referida no artigo 170 do CTN, ou nos artigos art. 66 da Lei nº. 8.383/91 e art. 74 da Lei nº. 9.430/96, como quer a recorrente. Estas são compensações envolvendo créditos e débitos tributários. Aquela é uma alteração da base de cálculo do imposto de renda (lucro real) mediante o abatimento de base de cálculo negativa encontrada em meses anteriores (prejuízo fiscal). A respeito da impossibilidade desse tipo de compensação já se manifestou a jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça: REsp. n. 960.937 - PE, Segunda Turma, Rel. Min. Castro Meira, julgado em 04.09.2008. 2. A compensação dos prejuízos fiscais de IRPJ e bases de cálculo negativas da CSSL com os demais tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal somente é possível excepcionalmente, nas situações expressamente previstas em lei. Esse fato é de conhecimento da própria recorrente que listou várias dessas leis de parcelamentos especiais que abrem excepcionalmente essa possibilidade, para determinados débitos fiscais e com vigência limitada no tempo. Nunca é demasiado lembrar que este STJ tem julgado em sede de recurso repetitivo no sentido de que a lei aplicável à compensação é aquela vigente na data do pedido (REsp. n. 1.137.738 - SP, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 9.12.2009) e não há qualquer lei em vigor que autorize o pleito. 3. Este Superior Tribunal de Justiça tem jurisprudência pacífica no sentido de

que a utilização de prejuízos fiscais de IRPJ e de bases negativas da CSLL deve obedecer aos ritos e possibilidades expressamente previstas em lei, a saber: EREsp Nº 429.730 - RJ, Primeira Seção, Rel. Min. João Otávio de Noronha, julgado em 9.3.2005; AgInt nos EDcl no REsp 1725911 / SP, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 12.02.2019; REsp 1314207 / SP, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 04.08.2015. 4. Agravo interno não provido. Relator: Min. MAURO CAMPBELL MARQUES. Brasília, DF, 16/05/2022. DJe: 19/05/2022. Disponível em <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur101686/false>

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. (Segunda Turma). **AgInt no Recurso Especial nº 1.985.753/SP**. PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. LIMITAÇÃO DE 30% NA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL E BASE NEGATIVA DE IRPJ/CSLL. DESPROVIMENTO DO AGRAVO INTERNO. MANUTENÇÃO DA DECISÃO RECORRIDA. ADMISSIBILIDADE IMPLÍCITA. IMPOSSIBILIDADE DO AFASTAMENTO DA TRAVA DE 30%. I - Na origem, trata-se de mandado de segurança, objetivando afastar a regra prevista nos arts. 42 e 58 da Lei 8.981/95 e nos arts. 15 e 16 da Lei 9.065/95, permitindo a apuração do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa do IRPJ/CSLL sem a observância da "trava dos 30%". Na sentença denegou-se a segurança. No Tribunal a quo, a sentença foi reformada para conceder parcialmente a segurança pleiteada. Nesta Corte, deu-se provimento ao recurso especial. II - A Corte Especial deste Tribunal já se manifestou no sentido de que o juízo de admissibilidade do especial pode ser realizado de forma implícita, sem necessidade de exposição de motivos. Assim, o exame de mérito recursal já traduz o entendimento de que foram atendidos os requisitos extrínsecos e intrínsecos de sua admissibilidade, inexistindo necessidade de pronunciamento explícito pelo julgador a esse respeito. (EResp 1.119.820/PI, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Corte Especial, DJe 19/12/2014). No mesmo sentido: AgInt no REsp 1.865.084/MG, relator Ministro Raul Araújo, Quarta Turma, julgado em 10/8/2020, DJe 26/8/2020; AgRg no REsp 1.429.300/SC, relator Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 25/6/2015; AgRg no Ag 1.421.517/AL, relatora Ministra Assusete Magalhães, Segunda Turma, DJe 3/4/2014.) III - Como visto, a discussão nos autos gravita em torno da compensação integral de prejuízo fiscal de IRPJ e base de cálculo negativa de CSLL, sem a observância da "trava" de 30%, prevista nos artigos 15 e 16 da Lei nº 9.065/1996, na hipótese de extinção da pessoa jurídica. A sistemática de compensação imposta pelos artigos acima mencionados prevê a faculdade do contribuinte de aproveitar até integralmente seus prejuízos fiscais, desde que observado o limite de 30% do lucro líquido apurado do exercício. Ou seja, não obstante a trava dos 30%, os contribuintes podem realizar a compensação desses prejuízos nos exercícios posteriores, de acordo com o limite previsto na legislação tributária. IV - O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do recurso especial 591.340/PR, afetado em repercussão geral (Tema 117), concluiu pela constitucionalidade da limitação do direito de compensação de prejuízos fiscais de IRPJ e da base de cálculo negativa da CSLL no mesmo exercício fiscal. V - No caso em tela, entretanto, o acórdão recorrido adotou o entendimento de que, nas hipóteses de extinção da pessoa jurídica, não existindo exercícios posteriores nos quais os prejuízos fiscais de IRPJ e a base de cálculo da CSLL possam ser utilizadas para fins de compensação, a limitação quantitativa de 30% deve ser afastada. A compensação de prejuízo fiscal é um benefício fiscal concedido aos contribuintes, pois a regra é que os prejuízos de período-base anteriores não integrem a universalidade de fatores positivos e negativos do acréscimo patrimonial. Portanto, a atual sistemática da compensação de prejuízo fiscal excepciona, nos termos da legislação tributária, o aspecto temporal para a apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, no qual deve ser verificado o acréscimo patrimonial. VI - Ocorre que é indevida a ampliação de uma exceção estabelecida em prol dos contribuintes (aproveitamento de prejuízos em exercícios posteriores),

pois concedida sob a perspectiva de que tal benesse contribuirá para a continuação da pessoa jurídica, e não para uma empresa que já se encontra extinta. Daí porque se revela inaceitável o afastamento da trava de 30% nas hipóteses de extinção da pessoa jurídica, autorizando o aproveitamento de todo o prejuízo fiscal, sob pena de afronta ao art. 111, II, do CTN. VII - Sobre o assunto, ambas as Turmas da Primeira Seção deste Superior Tribunal de Justiça manifestaram o entendimento quanto à impossibilidade do afastamento da trava de 30% nas situações em que a pessoa jurídica for extinta. Nesse sentido: REsp n. 1.805.925/SP, relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, relator para acórdão Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 23/6/2020, DJe de 5/8/2020; REsp n. 1.925.025/SC, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 5/10/2021, DJe de 11/10/2021; AgInt no AREsp n. 2.061.196/SP, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 19/9/2022, DJe de 30/9/2022. VIII - Correta a decisão recorrida que deu provimento ao recurso especial para reconhecer a divergência jurisprudencial alegada, uma vez que o Superior Tribunal de Justiça tem decidido no sentido da verificação da legalidade da limitação de 30% para a compensação de prejuízos fiscais de IRPJ e base de cálculo negativa de CSLL, inclusive para os casos de extinção das empresas. IX - Agravo interno improvido. Relator: Min. FRANCISCO FALCÃO. Brasília, DF, 15/05/2023. DJe: 17/05/2023. Disponível em <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur101686/false>

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. (Segunda Turma). **AgInt nos EDcl no REsp 1725911/SP**. TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO. PREJUÍZOS FISCAIS. COMPENSAÇÃO. EMPRESA INCORPORADORA. VEDAÇÃO DO ART. 33 DO DECRETO-LEI 2.341/1987. 1. Preliminarmente, indefiro o requerimento formulado pela parte recorrente nas fls. 810-818 acerca da suspensão do julgamento em razão da pendência do RE 591.340, considerando o necessário distinguishing, já que o mesmo não abrange a apreciação da constitucionalidade do art. 33 do Decreto-Lei 2.341/1987 que veda à empresa sucessora por incorporação compensar prejuízos fiscais da empresa incorporada. Ademais, não houve no precedente da Suprema Corte determinação da suspensão nacional dos processos, nem a repercussão geral reconhecida produz o efeito jurídico de suspender automaticamente os processos em curso nesta Corte Especial. 2. Trata-se, na origem, de Ação Ordinária por meio da qual se pretende a declaração do direito à compensação integral de prejuízos fiscais e bases negativas do IRPJ e da CSLL, com o afastamento da trava de 30% prevista nos artigos 42 e 58 da Lei 8.981/1995 e artigos 15 e 16 da Lei 9.065/1995, por ocasião da apuração de balanço de encerramento das atividades pela pessoa jurídica incorporada pelo recorrente (Banco Paraíba S/A - Paraiban). 3. Argumenta a parte agravante que, por ocasião do encerramento das atividades da referida pessoa jurídica devido à incorporação, na qualidade de empresa incorporadora, sucessora dos direitos e obrigações da incorporada, ficou impossibilitada de utilizar os prejuízos fiscais acumulados por tal sociedade em anos subsequentes, por causa da restrição contida na legislação. 4. Constatado que não se configura a ofensa ao art. 1.022 do Código de Processo Civil/2015, uma vez que o Tribunal de origem julgou integralmente a lide e solucionou a controvérsia, em conformidade com o que lhe foi apresentado. Não é o órgão julgador obrigado a rebater, um a um, todos os argumentos trazidos pelas partes em defesa da tese que apresentaram. Deve apenas enfrentar a demanda, observando as questões relevantes e imprescindíveis à sua resolução. Nesse sentido: REsp 927.216/RS, Segunda Turma, Relatora Ministra Eliana Calmon, DJ de 13.8.2007; e REsp 855.073/SC, Primeira Turma, Relator Ministro Teori Albino Zavascki, DJ de 28.6.2007. 5. A parte agravante pretende, por meio de sofisticada retórica, possibilitar o provimento de sua pretensão recursal quando afirma: "Ocorre que, em nenhum momento, Excelência, se busca aproveitar, pela incorporadora, os prejuízos fiscais da incorporada: o que se pretende é o direito à dedução integral de prejuízos fiscais e bases negativas no momento da apuração de balanço de encerramento das atividades pela

pessoa jurídica por ela incorporada".6. Afirma que não devem ser aplicados à empresa incorporadora os limites dos valores a serem compensados previstos nos arts. 15 e 16 da Lei 9.065/1995 e 42 e 58 da Lei 8.981/1995. 7. Pretende a parte agravante, além de afastar a limitação do teto de 30% (trinta por cento) para compensação do prejuízo fiscal e bases negativas previsto nos arts. 15 e 16 da Lei 9.065/1995; e 42 e 58 da Lei 8.981/1995, direcionados à empresa incorporada, criar hipótese de compensação inexistente na legislação tributária. 8. Encontra-se em vigor dispositivo normativo categórico em sentido contrário ao postulado na presente ação, quando afirma o art. 33 do Decreto-Lei 2.341/1987: "A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida". 9. Tal vedação tem precedentes no STJ, reafirmando a impossibilidade da compensação de prejuízos fiscais da empresa incorporada pela empresa incorporadora: REsp 949.117/RS, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, DJe 11/12/2009; REsp 1.107.518/SC, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 25/8/2009; REsp 307.389/RS, Rel. Ministro José Delgado, Primeira Turma, DJ 17/3/2003, p. 179. 10. Calha a transcrição do Voto da eminente Ministra Eliana Calmon no REsp 1.107.518/SC que esclarece de forma definitiva a vedação estabelecida pelo art. 33 do Decreto-Lei 2.341/1987: "O acórdão recorrido mostra-se coerente com a jurisprudência desta Corte que entende pelo caráter de benefício fiscal das regras que admitiam a compensação de prejuízos fiscais ou bases de cálculo negativas. Com efeito, a base de cálculo negativa exclui o tributo, nulificando o crédito tributário. Demonstra a inexistência de acréscimo patrimonial, tornando inaplicável a regramatrix do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. É ilegal a incidência de imposto sobre a renda sobre o que não é acréscimo patrimonial, renda nova que evidencia a aquisição de capacidade contributiva. Coisa diversa é a compensação de prejuízos fiscais. As regras do imposto sobre a renda admitiam a compensação de prejuízos fiscais como instrumento de intervenção do Estado na economia para minimizar o impacto da carga tributária de empresas que durante certo tempo apresentaram resultados negativos. Daí inexistir violação ao art. 43 do CTN. A norma de compensação é norma de exercício da competência tributária do ente federativo e são fixadas segundo as balizas do CTN, mas com amplo espectro de liberdade pelos titulares do poder tributário. Nesse sentido, os entes federativos são livres para editar as normas que melhor lhes convirem, respeitados tão-somente as balizas constitucionais. A regra do art. 33 do Decreto-lei 2.341/87 foi editada nesse diapasão: para vedar a compensação de prejuízos fiscais nas operações de transformações da pessoa jurídica. Depreende-se de tal proceder que o objetivo foi impedir a elisão tributária, pois muitas empresas viram a reorganização societária como instrumento de planejamento tributário e passaram a se reorganizar com o único intuito da economia de tributos. Passou a ser um negócio vantajoso incorporar ou fundir a empresa deficitária como forma de reduzir a carga tributária. O titular da competência tributária pode através de normatização adequada excluir as zonas de não-incidência para impedir a utilização da elisão tributária. Não há o que a doutrina chamou de poder geral da Administração tributária para desconstituir atos e negócios jurídicos (a chamada norma geral antielisão) já que o art. 116, parágrafo único, do CTN é norma de eficácia limitada, carente de lei para produzir efeitos. Portanto, considerada a autorização para a compensação de prejuízos fiscais como forma de benefício fiscal, livremente suprimível pelos entes federativos no exercício da competência tributária, é perfeitamente válida a regra do art. 33 do Decreto-lei 2.341/87 e demais regras posteriores de igual teor". 11. Dessume-se que o acórdão do Tribunal a quo está em sintonia com o atual entendimento deste Tribunal Superior, razão pela qual não merece prosperar a irresignação. Incide, in casu, o princípio estabelecido na Súmula 83/STJ: "Não se conhece do Recurso Especial pela divergência, quando a orientação do Tribunal se firmou no mesmo sentido da decisão recorrida". Cumpre ressaltar que a referida orientação é aplicável também aos recursos interpostos pela alínea "a" do inciso III do art. 105 da Constituição Federal de 1988. Nesse sentido: REsp 1.186.889/DF, Segunda Turma, Relator Ministro Castro Meira, DJe

de 2.6.2010. 12. Decidir de forma contrária seria permitir que negócios jurídicos privados interfiram no exercício da competência tributária dos entes federativos, o que é vedado pelo art. 123 do Código Tributário Nacional ("Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes"). 13. Agravo Interno não provido. Relator: Min. HERMAN BENJAMIN. Brasília, DF, 12/02/2019. DJe: 11/03/2019. Disponível em [javascript:inteiro_teor\(/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201800402674&dt_publicacao=11/03/2019%27\)](javascript:inteiro_teor(/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201800402674&dt_publicacao=11/03/2019%27))

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. (Segunda Turma). **Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 922.089/SP**. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. AGRAVO DE INSTRUMENTO. DECISÃO MANTIDA. JURISPRUDÊNCIA PACIFICADA. 1. Não há ilegalidade na limitação da compensação em 30% (trinta por cento) dos prejuízos fiscais acumulados em exercícios anteriores estabelecida nos arts. 42 e 58 da Lei n. 8.981/95 e 15 e 16 da Lei n. 9.065/95 para fins de determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro (CSSL) e do Imposto de Renda. 2. O STJ, em diversas oportunidades, manifestou-se no sentido de que essa limitação quantitativa não alterou os conceitos de renda e de lucro, tampouco ofendeu os arts. 43, 44 e 110 do Código Tributário Nacional, porquanto a mencionada lei ordinária diferiu a dedução para exercícios futuros, de maneira escalonada. 3. Agravo regimental improvido. Relator: Min. JOÃO OTÁVIO DE NORONHA. Brasília, DF, 23/10/2007. DJe: 23/11/2007. Disponível em <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur101686/false>

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. (Segunda Turma). **AgRg no REsp 499175/SP**. TRIBUTÁRIO E PROCESSO CIVIL ? AGRAVO REGIMENTAL ? LIMITAÇÃO NA DEDUÇÃO DOS PREJUÍZOS ? LEI 8.981/95 ? ALCANCE PARA AS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. 1. Consagrada está a tese de que não há direito adquirido à dedução integral e imediata dos prejuízos apurados em balanço. 2. Escalonamento que observa apenas a anterioridade da lei limitadora aos fatos geradores. 3. Observância ao princípio da anterioridade mitigada em relação às deduções da contribuição social sobre o lucro diante do preceito constitucional que impõe a anterioridade nonagesimal. 4. Agravo regimental provido e parcialmente provido o recurso especial. Relator: Min. ELIANA CALMON. Brasília, DF, 04/09/2003. DJe: 20/10/2003. Disponível em [javascript:inteiro_teor\(/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200300123705&dt_publicacao=20/10/2003%27\)](javascript:inteiro_teor(/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200300123705&dt_publicacao=20/10/2003%27))

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. (Segunda Turma). **EDcl no Recurso Especial nº 195.346/RN**. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO - RECURSO ESPECIAL - INTUITO DE PREQUESTIONAMENTO DISPOSITIVOS CONSTITUCIONAIS - AUSÊNCIA DE OMISSÃO, OBSCURIDADE OU CONTRADIÇÃO NO ACÓRDÃO - EMBARGOS REJEITADOS. O Superior Tribunal de Justiça, pela competência que lhe fora atribuída pela Constituição da República, é guardião da legislação federal infraconstitucional. Não há qualquer eiva a ser sanada por meio dos presentes embargos. "Mesmo nos embargos de declaração com fins de prequestionamento, devem-se observar os lindes traçados no art. 535 do CPC (obscuridade, contradição ou omissão e, por construção pretoriana integrativa, a hipótese de erro material). Esse recurso não é meio hábil ao reexame da causa (STJ - 1ª Turma, REsp 11.465-0-SP, re. Min. Demócrito Reinaldo, j.23.11.92, rejeitaram os embs., v.u., DJU 15.2.93, p. 1665)" (Theotonio Negrão, in "Código de Processo Civil e legislação processual em vigor", São Paulo: Saraiva, 2002, p. 597, nota 2b ao artigo 535). Embargos de declaração

rejeitados.. Relator: Min. FRANCIULLI NETTO. Brasília, DF, 05/09/2002. DJe: 31/03/2003. Disponível em <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur101686/false>

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. (Segunda Turma). **Recurso Especial nº 273.906/PR. PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO - IMPOSTO DE RENDA E CSSL - PREJUÍZOS FISCAIS - COMPENSAÇÃO - LIMITAÇÃO - LEI 8.981/95, ARTS. 42 E 58 - PRECEDENTES/STJ.** - A limitação (30%) de compensação dos prejuízos fiscais indicados no balanço das empresas para o exercício de 1995 é legítima porque não impede o abatimento, nos anos seguintes, dos 70% (setenta por cento) restantes, até o limite total. - Ressalva do ponto de vista do relator. - Recurso especial não conhecido. Relator: Min. FRANCISCO PEÇANHA MARTINS. Brasília, DF, 26/04/2005. DJe: 06/06/2005. Disponível em [javascript:inteiro_teor\(/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200000852686&dt_publicacao=06/06/2005%27\)](javascript:inteiro_teor(/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200000852686&dt_publicacao=06/06/2005%27))

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. (Segunda Turma). **Recurso Especial nº 1.107.518/SC. TRIBUTÁRIO ? COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS ? SUCESSÃO DE PESSOAS JURÍDICAS - INCORPORAÇÃO E FUSÃO - VEDAÇÃO - ART. 33 DO DECRETO-LEI 2.341/87 - VALIDADE - ACÓRDÃO - OMISSÃO: NÃO-OCORRÊNCIA.** 1. Inexiste violação ao art. 535, II, do CPC se o acórdão embargado expressamente se pronuncia sobre as teses aduzidas no recurso especial. 2. Esta Corte firmou jurisprudência no sentido da legalidade das limitações à compensação de prejuízos fiscais, pois a referida faculdade configura benefício fiscal, livremente suprimível pelo titular da competência tributária. 3. A limitação à compensação na sucessão de pessoas jurídicas visa evitar a elisão tributária e configura regular exercício da competência tributária quando realizado por norma jurídica pertinente. 4. Inexiste violação ao art. 43 do CTN se a norma tributária não pretende alcançar algo diverso do acréscimo patrimonial, mas apenas limita os valores dedutíveis da base de cálculo do tributo. 5. O art. 109 do CTN não impede a atribuição de efeitos tributários próprios aos institutos de Direito privados utilizados pela legislação tributária. 6. Recurso especial não provido.. Relator: Min. ELIANA CALMON. Brasília, DF, 06/08/2009. DJe: 25/08/2009. Disponível em [javascript:inteiro_teor\(/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200802640286&dt_publicacao=25/08/2009%27\)](javascript:inteiro_teor(/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200802640286&dt_publicacao=25/08/2009%27))

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. (Segunda Turma). **Recurso Especial nº 960.937/PE. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. PREJUÍZO FISCAL E COMPENSAÇÃO. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. NÃO CONFIGURAÇÃO DE DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL.** 1. Se o tribunal local não declara o acórdão, nos casos em que tal declaração não tem lugar, descabe o recurso especial por violação ao art. 535 do CPC. Incide, na espécie, o enunciado nº 211 da Súmula do STJ, pois "inadmissível recurso especial quanto a questão que, a despeito da oposição de embargos declaratórios, não foi apreciada pelo tribunal a quo". 2. Impossível caracterizar-se a divergência jurisprudencial a respeito de lei federal se a omissão persiste no julgado atacado. 3. A compensação de que trata o §7º do art. 38 da Lei nº. 8.383/91 é a compensação da própria base de cálculo do imposto de renda, compensando-se o lucro real negativo (prejuízo fiscal) de um mês com o lucro real positivo do mês subsequente. Não trata a espécie da compensação referida no artigo 170 do CTN, ou nos artigos art. 66 da Lei nº. 8.383/91 e art. 74 da Lei nº. 9.430/96, como quer a recorrente. Estas são compensações envolvendo créditos e débitos tributários. Aquela é uma alteração da base de cálculo do imposto de renda (lucro real) mediante o abatimento de base de cálculo negativa encontrada em meses anteriores (prejuízo fiscal). 4. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, não-provido. Relator: Min. MAURO CAMPBELL MARQUES. Brasília, DF, 04/08/2008. DJe: 06/10/2008. Disponível em

javascript:inteiro_teor('/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200701375117&dt_publicacao=06/10/2008%27)

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. (Segunda Turma). **Recurso Especial nº 1.925.025/SC**. PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL E BASE DE CÁLCULO NEGATIVA. APLICAÇÃO DOS LIMITES DE 30%, DOS ARTS. 15 E 16, DA LEI N. 9.065/95 E ARTS. 42 E 58, DA LEI N. 8.981/95 TAMBÉM PARA EMPRESAS EXTINTAS (INCORPORAÇÃO, FUSÃO, CISÃO) SOB PENA DE VIOLAÇÃO INDIRETA (FRAUDE À LEI) AO ART. 33, DO DECRETO-LEI N. 2.341/87. 1. A empresa contribuinte, ciente da regra jurídica cogente proibitiva consistente na vedação da utilização dos prejuízos fiscais prevista no art. 33, do Decreto-Lei n. 2.341/87 ("art. 33. A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida"), objetiva provimento declaratório para o aproveitamento integral dos prejuízos fiscais de IRPJ e bases negativas de CSLL, afastando-se os efeitos dos art. 42 e 58 da Lei 8.981/95, com redação dada pela Lei nº 9.065/95, quando de sua futura extinção (por incorporação, fusão ou cisão). 2. Na prática, pleiteia-se que a empresa futuramente sucessora (por incorporação, fusão ou cisão), também ciente da regra jurídica cogente proibitiva consistente na vedação da utilização dos prejuízos fiscais prevista no art. 33, do Decreto-Lei n. 2.341/87, possa contornar essa regra ao fazer uso de 100% desses prejuízos fiscais dentro da própria incorporada, fusionada ou cindida antes de a incorporar, fundir-se a ela ou cindir (assim o faria sem dívidas tributárias), afastando ali a limitação de 30%, dos arts. 15 e 16, da Lei n. 9.065/95 e arts. 42 e 58, da Lei n. 8.981/95, ao argumento de que a "vedação de 30% estabelecida na Lei n. 8.981/95 somente faria sentido para as empresas que estão continuando a sua atividade e não para aquelas que estão se extinguindo". Nessas condições, a empresa futuramente sucessora estaria fazendo uso do prejuízo fiscal da sucedida a ser futuramente extinta (na própria sucedida e, por conseguinte, também em si mesma na condição de sucessora, já que ou eram ou se tornarão uma única empresa) para além do limite legal previsto. 3. A ótica reconhecida por ambas as Turmas desta Corte foi a de que o procedimento é uma burla ao art. 33, do Decreto-Lei n. 2.341/87 através do afastamento da Lei n. 8.981/95, caracterizando violação indireta à lei (fraude à lei). Precedentes: REsp. n. 1.805.925 - SP, Primeira Turma, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, Rel. p/ acórdão Min. Gurgel de Faria, DJe 5/8/2020; EDcl nos EDcl no AgInt nos EDcl no REsp. n. 1.725.911 - SP, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 16.11.2020; REsp. n. 1.107.518 - SC, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 06.08.2009. 4. O conjunto normativo composto pelas limitações constantes do art. 33, do Decreto-Lei n. 2.341/87; arts. 15 e 16, da Lei n. 9.065/95 e arts. 42 e 58, da Lei n. 8.981/95; deve ser interpretado à luz da cláusula antielisiva específica do art. 51, da Lei n. 7.450/85, dispositivo legal que já teve aplicação reconhecida no REsp. n. 1.743.918 / SP, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 19.03.2019. 5. O conjunto produz norma antielisiva para reduzir os incentivos a que as empresas passem a fabricar prejuízos fiscais a fim de serem adquiridos no mercado mediante incorporação por outras (normalmente estando todas sob mesma orientação dentro de um grupo econômico de fato ou mesma consultoria tributária) com o propósito único de reduzir o IRPJ e a CSLL devidos (ausência de propósito negocial). Trata-se de um típico caso onde a empresa que assim procede busca a chancela do Poder Judiciário para realizar um Planejamento Tributário Abusivo. A compreensão do tema já havia sido feita no REsp. n. 1.107.518/SC (Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 06.08.2009), como bem observado no acórdão embargado. 6. Recurso especial não provido. Relator: Min. MAURO CAMPBELL MARQUES. Brasília, DF, 05/10/2021. DJe: 11/10/2021. Disponível em

javascript:inteiro_teor('/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=202100597965&dt_publicacao=11/10/2021%27)

BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça**. Recurso Especial 1.805.925. Relator Napoleão Nunes Maia Filho, Brasília, 23.Jun.2020. Disponível em:<https://processo.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201900872787&dt_publicacao=05/08/2020>. Acesso em 05.Dez.2022

BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça**. Recurso Especial 1.925.025. Relator Marco Campbell, Brasília, 05.Nov.2021. Disponível em:<https://processo.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=202100597965&dt_publicacao=11/10/2021>. Acesso em 05.Dez.2022

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. (Primeira Turma). **Agravo de Instrumento 226.502**. TRIBUTÁRIO. AGRAVO DE INSTRUMENTO INTERPOSTO CONTRA INADMISSIBILIDADE DE RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS. Questão insuscetível de apreciação em sede de recurso extraordinário ante a manifesta falta de prequestionamento dos temas constitucionais nele veiculados, bem como a necessidade do exame da legislação infraconstitucional reguladora da matéria, procedimento inviável em sede extraordinária. Agravo regimental improvido. Relator: Min. ILMAR GALVÃO. Brasília, DF, 26/10/1999. DJe: 17/12/1999. Disponível em <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur101686/false>

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. (Primeira Turma). **Recurso Extraordinário 244.293**. Tributário. Imposto de Renda Pessoa Jurídica. Contribuição Social sobre o Lucro. Períodos-base anteriores a 1995. Prejuízos fiscais. Compensação. Lei nº 8.981/95, arts. 42 e 58. 1. No RE nº 344.944/PR, que envolvia discussão acerca do direito ao abatimento dos prejuízos fiscais do IRPJ acumulados em exercícios anteriores, na forma do art. 42 da Lei nº 8.981/95, o Tribunal assentou que a lei em discussão não incidia sobre fatos geradores ocorridos antes do início de sua vigência e que os prejuízos ocorridos em exercícios anteriores não caracterizavam fato gerador do tributo, constituindo benefício fiscal, consistente em deduções autorizadas por lei, a qual pode ampliar ou reduzir a proporção de seu aproveitamento. 2. No julgamento do RE nº 545.308/SP, o Tribunal, apreciando o art. 58 da Lei nº 8.981/95, que limita a compensação das bases negativas da Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL) ao percentual de trinta por cento, reafirmou o entendimento do RE nº 344.944/SP e concluiu pela constitucionalidade da limitação. 3. Não conhecimento do recurso extraordinário na parte relativa à anterioridade nonagesimal. 4. Recurso extraordinário a que se nega provimento quanto à parte restante. Relator: Min. ILMAR GALVÃO. Redator para o Acórdão: Min. DIAS TOFFOLI. Brasília, DF, 19/11/2013. DJe: 30/10/2014 Disponível em <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur282383/false>.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário 344.994**. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. DEDUÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. LIMITAÇÕES. ARTIGOS 42 E 58 DA LEI N. 8.981/95. CONSTITUCIONALIDADE. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO DISPOSTO NOS ARTIGOS 150, INCISO III, ALÍNEAS "A" E "B", E 5º, XXXVI, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. 1. O direito ao abatimento dos prejuízos fiscais acumulados em exercícios anteriores é expressivo de benefício fiscal em favor do contribuinte. Instrumento de política tributária que pode ser revista pelo Estado. Ausência de direito adquirido 2. A Lei n. 8.981/95 não incide sobre fatos geradores ocorridos antes do início de sua vigência. Prejuízos ocorridos em exercícios

anteriores não afetam fato gerador nenhum. Recurso extraordinário a que se nega provimento. Relator: Min. MARCO AURÉLIO. Redator para o Acórdão: Min. EROS GRAU. Brasília, DF, 25/03/2009. DJe: 28/08/2009 Disponível em <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur165508/false>.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário 591.340. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA JURÍDICA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO. PREJUÍZO. COMPENSAÇÃO. LIMITE ANUAL. LEI 8.981/1995, ARTS. 42 E 58. LEI 9.065/95, ARTS. 15 E 16. CONSTITUCIONALIDADE.** 1. A técnica fiscal de compensação gradual de prejuízos, prevista em nosso ordenamento nos arts. 42 e 58 da Lei 8.981/1995 e 15 e 16 da Lei 9.065/1995, relativamente ao Imposto de Renda de Pessoa Jurídica e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, não ofende nenhum princípio constitucional regente do Sistema Tributário Nacional. 2. Recurso extraordinário a que nega provimento, com afirmação de tese segundo a qual É constitucional a limitação do direito de compensação de prejuízos fiscais do IRPJ e da base de cálculo negativa da CSLL.. Relator: Min. MARCO AURÉLIO. Redator para o Acórdão: Min. ALEXANDRE DE MORAES. Brasília, DF, 27/06/2019. DJe: 03/02/2020 Disponível em <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur418027/false>

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal.** Recurso Extraordinário 344.994. Relator Marco Aurélio, Brasília, 22 de novembro de 2006.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal.** Recurso Extraordinário 591.340. Relator Marco Aurélio, Brasília, 27.Jun.2019. Disponível em:< <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=751897755>>. Acesso em 05.Dez.2022

CANTO, Gilberto de Ulhôa; MUNIZ, Ian de Porto Alegre; SOUZA, Antonio Carlos Garcia de. **“Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza”**. In: MATINS, Ives Gandra da Silva (coord.). O Fato Gerador do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária/Resenha Tributária, 1986. P. 5. (Caderno de Pesquisas Tributárias – Vol. 11).

CARNEIRO, Claudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro.** 9ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário.** 29ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013

CARVALHO, Paulo De Barros. **Direito Tributário: Linguagem e Método.** 7ª ed. São Paulo: Noeses, 2018

CAVALCANTI, Eduardo Muniz Machado. **Direito Tributário.** 1ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2023

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro.** 17 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020

CONFAZ. Boletim de arrecadação dos tributos estaduais. **Confaz.fazenda.gov.br**. 2022. Disponível em: <<https://www.confaz.fazenda.gov.br/boletim-de-arrecadacao-dos-tributos-estaduais>>. Acesso em: 23.Nov.2022

FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. **Da compensação de prejuízos fiscais ou da trava de 30%**. Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT, Belo Horizonte, ano 10, n. 60, p. 931, nov./dez. 2012.

FUSÕES&AQUISIÇÕES, Fusões e aquisições: 1.901 transações realizadas em 2021. Crescimento de 65%. **Fusoesaquisicoes.com**, 20.Jan.2022. Disponível em: <<https://fusoesaquisicoes.com/acontece-no-setor/fusoes-e-aquisicoes-1-901-transacoes-realizadas-em-2021-crescimento-de-65/>> Acesso em: 05.Dez.2022

GOV.BR, Painéis de Maps de Empresas. **Gov.br**, 01.12.2022. Disponível em: <<https://www.gov.br/empresas-e-negocios/pt-br/mapa-de-empresas/painel-mapa-de-empresas>> Acesso em: 05.Dez.2022

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 27ª ed. São Paulo: Atlas, 2018

IBPT. Impostos: arrecadação por tributo. **Impostometro.com**. 2022. Disponível em: <<https://impostometro.com.br/>>. Acesso em: 23.Nov.2022

IUDÍCIBUS, Sérgio. **Teoria da Contabilidade**. 10ª ed. São Paulo: Atlas, 2010

MONITOR MERCANTIL, Volume de fusões e aquisições aumentou 51% em 2021. **Monitormercantil.com**, 24.Jan.2022. Disponível em: <<https://monitormercantil.com.br/volume-de-fusoes-e-aquisicoes-aumentou-51-em-2021/>> Acesso em: 05.Dez.2022

MONTOTO, Eugênio. **Contabilidade Geral e Avançada**. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2018

OCDE. *Corporate Loss Utilisation Through Aggressive Tax Planning*. OCDE Publishing, 2011 Disponível em: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/corporate-loss-utilisation-through-aggressive-tax-planning_9789264119222-en#page4

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Limite à compensação de Prejuízos Fiscais na Extinção de Pessoa Jurídica – um caso para Solução através de Redução Teleológica (ou Notando a Existência de Silêncio Eloquente)**. Revista Direito Tributário Atual nº 31. p. 146-161. São Paulo: IBDT, 2º quadrimestre 2014

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 11ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020

PÊGAS, Paulo Henrique. **Manual de Contabilidade Tributária**. 9ª ed. São Paulo: Atlas, 2017

PISCITELLI, Tathiane. **Direito Financeiro**. 6ª ed. Rio de Janeiro: Método, 2018

QUINTELLA, C.C.N; LAURENTIIS, T. Empate favorável ao contribuinte e seu impacto nos grandes temas da 1ª Seção. **Conjur.com.br**, 06.Abr.2022. Disponível em: <

<https://www.conjur.com.br/2022-abr-06/direto-carf-empate-favoravel-contribuinte-impacto-grandes-temas>> Acesso em: 05.Dez.2022

RECEITA FEDERAL. Análise das arrecadações das receitas federais – Jan/2022. **Gov.br**, 24.Fev.2022. Disponível em <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/relatorios/arrecadacao/2022/analise-mensal-jan-2022/view> >. Acesso em: 23.Nov.2022.

RIBAS, Pedro Henrique Garzon; PEREIRA, Roberto Codorniz Leite. **Normas Tributárias, Eficácia Indutora e Recuperação Empresarial: Análise Crítica das Inovações Introduzidas pela Lei n. 14.112/2020**. Revista Direito Tributário Atual nº 51. ano 40. p. 340-366. São Paulo: IBDT, 2º quadrimestre 2022.

RIBEIRO, Beatriz. **O direito ao Reporte de Prejuízos Fiscais**. 1ª ed. Coimbra: Edições Almedina S.A, 2023

RODRIGUES, Deusmar José. **Direito Tributário**. 4ª ed. São Paulo: J.H.Mizuno, 2015

SABBAG, Eduardo. **Direito Tributário: Essencial**. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020

SALOTTI, Bruno Meirelles *et al.* **Contabilidade Financeira**. 1ª ed. São Paulo: Atlas, 2019

SANTOS, Lucas José Machados Dos. **Teoria da Contabilidade**. 1ª ed. Rio de Janeiro: Seses, 2016

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019

SOUZA, Igor de Nascimento *et al.* **IRPJ e CSLL: Prejuízos fiscais e base de cálculo Negativa. A Justa Tributação da Renda e do Lucro**. 1ª ed. São Paulo: MP Editora, 2011