



TRIBUTAÇÃO:

PASSADO,
PRESENTE E
futuro

"Controvérsias em relação a trava de 30% - O julgamento do STF no RE 591.340 (Tema 117) e os casos de extinção da pessoa jurídica."

Karem Jureidini Dias

Conteúdo Illocutivo

➤ Exposição de Motivos (conversão da MP 812 na Lei 8.981/95)

“Arts. 15 e 16 : (...) A Limitação de 30% garante uma parcela expressiva de arrecadação, sem retirar do contribuinte **o direito de compensar, até integralmente, num mesmo ano, se essa compensação não ultrapassar o valor do resultado positivo.**”

➤ Lei 8.891/95:

“Art. 42: (...) para efeito de determinar o lucro real, o lucro líquido (...) poderá ser reduzido em, no máximo, trinta por cento.

Parágrafo único. A parcela dos prejuízos fiscais apurados (...) não compensada em razão do disposto no caput deste artigo **podará ser utilizada nos anos-calendário subsequentes.**

Conteúdo Illocutivo

➤ **Vedação Vigente:**

Norma Antielisiva (Decreto 2.341/87) +
Manutenção do Fluxo de Caixa (Lei 8.981/95 e Lei 9.065/95)

➤ **Recurso Especial nº 993.975**

Ministra Eliana Calmon: “limitada a dedução de prejuízos ao exercício de 1995, não existia empecilho de que os 70% restantes fossem abatidos nos anos seguintes, até o seu limite total, sendo integral a dedução. **A prática do abatimento total dos prejuízos afasta o sustentado antagonismo da lei limitadora com o CTN, porque permaneceu incólume o conceito de renda, com o reconhecimento do prejuízo, cuja dedução apenas restou diferida (...)**”

Trava dos 30% - Jurisprudência STF

➤ **RE 344.994/PR** –Relator: Min. Marco Aurélio; Relator do acórdão: Min. Eros Grau – Data de julgamento: 25/03/2009

➤ **RE 545.308/SP** - Relator: Min. Marco Aurélio; Relatora do acórdão: Min. Cármen Lúcia – Data de julgamento: 08/10/2009

➤ **RE 591340/SP** – Min. Relator: Marco Aurélio; Relator do acórdão: Min. Alexandre de Moraes – Data de julgamento: 27/06/2019 – **Repercussão Geral:**

“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.**”

princípio da anterioridade e direito adquirido

Trava dos 30% - Jurisprudência STF

➤ **No RE 591340/SP não foi julgada a aplicação da trava no caso de extinção da pessoa jurídica:**

“Tal restrição [a limitação (trava) de 30% do aproveitamento de prejuízos fiscais] dirige-se à pessoa jurídica em pleno exercício de seu objeto social; ou seja, **que não encerrou suas atividades**, por extinção, fusão, cisão parcial ou total, ou por incorporação.”

“As leis em exame, na verdade, exprimem técnica fiscal de compensação integral dos prejuízos fiscais registrados em determinado ano-base, sem divisa temporal (pro futuro), mas limitada a 30% a cada período, até que haja o esgotamento do resultado negativo, respeitando-se, por um lado, os princípios da isonomia, da capacidade contributiva, e do outro, retirando-lhe o caráter confiscatório, já **que a fórmula legal não implica a perda do direito à compensação de prejuízos, mas mera transferência, indefinida, para períodos posteriores.**”

Trava dos 30% - Jurisprudência CARF

➤ Pesquisa empírica realizada pela FGV-Direito/SP identificou jurisprudência do CARF:

Fonte: SANTI. Eurico Marcos Diniz de. DIAS. Karem Jureidini. e OUTROS (coord.) *Repertório Analítico de Jurisprudência do CARF*. São Paulo. Ed. Max Limonad. 2016:

Antes de 2009: Decisões reiteradas de câmaras de julgamento do Primeiro Conselho de Contribuintes **afastaram a trava de 30% no caso de extinção da pessoa jurídica**, sob o fundamento de que o objetivo da lei seria postergar e **não impedir a compensação de prejuízos e a dedução de bases negativas**, o que estaria em consonância com a definição de fato gerador dos tributos IRPJ e CSLL.

Nesse sentido: Acórdão nº 108-06.682 (20/9/2001); Acórdão nº 108-07.456 (02/7/2003); Acórdão nº 101-94.515, (17/3/2004); Acórdão nº 101-09.447, (13/8/2008); e da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais: Acórdão CSRF/01-04.258 (02/12/2002) e Acórdão CSRF/0105-100, (19/10/2004).

Após 2009: **A alteração de entendimento, em 2009, por voto de qualidade**, em decorrência de aplicação equivocada de decisão do STF (RE nº 344.994), que não tratou da situação de extinção da pessoa jurídica.

Trava dos 30% - Jurisprudência atual CARF

- **CSRF, julgamento em 01/09/2021**, Acórdão . 9101-005.728; Relator: Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Relator Designado: Caio Cesar Nader Quintella

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. LIMITAÇÃO. TRAVA DE 30% DO LUCRO TRIBUTÁVEL. PREMISSA DE CONTINUIDADE DA ATIVIDADE EMPRESARIAL. EXTINÇÃO. INCORPORAÇÃO. DESVIO DA TRIBUTAÇÃO DA RENDA. ONERAÇÃO INDEVIDA DO PATRIMÔNIO. INAPLICABILIDADE.

A compensação de prejuízos fiscais é prerrogativa do contribuinte optante pelo regime do Lucro Real, garantindo a oneração apenas da renda tributável auferida dentro dessa modalidade de apuração, respeitando sua capacidade contributiva.

O limite quantitativo das compensações de apenas 30% da monta do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL, inaugurado pelos arts. 42 e 58 da Lei nº 8.981/95, posteriormente veiculado nos arts. 15 e 16 da Lei nº 9.065/95, encontra motivação na garantia de arrecadação mínima, pressupondo e tendo como basilar premissa a continuidade das atividades das entidades, de modo a não tolher ou reduzir esse direito dos contribuintes.

Quando tal limitação é aplicada à tributação das pessoas jurídicas extintas por cisão, fusão ou incorporação, desrespeita-se tal axioma considerado pelo Legislador, dando margem a oneração fiscal de patrimônio ao invés de renda.

Sob pena de conflito e violação ao art. 43 do CTN, a trava de 30% do lucro tributável na compensação dos resultados negativos não pode ser imposta a empresa extinta, inclusive por evento de cisão, fusão ou incorporação, também se assegurando, assim, a observância sistemática e racional das demais normas legais que estabelecem os limites e informam a tributação sobre a renda.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate julgamento, deu-se provimento (...).

Trava dos 30% - Jurisprudência TRF3

- **Apelação no Mandado de Segurança nº 0002725-21.2016.4.03.6130 – TRF3, 4ª Turma, Relatora: Mônica Nobre, Julgamento em 17/04/2018:**

Interpretação da norma: “Destarte, para que a compensação dos prejuízos pudesse ser realizada na sua integralidade, tratando-se de caso de iminente extinção, seria imperioso que esta se realizasse em uma única vez, sem a trava dos trinta. (...) Resta evidente, portanto, que objetivo das normas que criaram a "trava dos 30" não foi em nenhum momento impedir a compensação dos prejuízos apurados pelos contribuintes, mas sim diferir os momentos de compensação, atenuando assim, os efeitos desses encontros de contas para os cofres públicos. **Uma vez interrompida a continuidade da empresa por incorporação, fusão ou cisão, a regra não mais se justifica pela total impossibilidade de compensação em momentos posteriores.**”

Alteração de critério jurídico: “(...) a jurisprudência administrativa admitiu por muito tempo que nos casos de extinção por incorporação, a compensação ocorresse além do limite estabelecido pelo art. 15 da Lei n. 9.065/95. A exemplo disso os julgados: (...) De fato, **a alteração de práticas reiteradas no âmbito administrativo não deve atingir aqueles que antes dessa alteração possuíam pedidos administrativos pendentes e na hipótese de atingi-los, não deve resultar, nos termos do § único, em penalidades.** Cumpre assinalar também que a vedação imposta pelo art. 33 do Decreto Lei 2.341/1987 transfere à empresa sucessora o resultado negativo da operação societária e não transfere a possibilidade de compensação dos prejuízos fiscais, ou que resulta na tributação do "não acréscimo patrimonial", violando assim a hipótese de incidência do IRPJ e da CSLL”.

Trava dos 30% - Jurisprudência STJ

➤ REsp 1925025/SC, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 05/10/2021, DJe 11/10/2021:

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. (...)

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: (...)

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 comercial).** 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.

Trava dos 30% - Jurisprudência - STJ

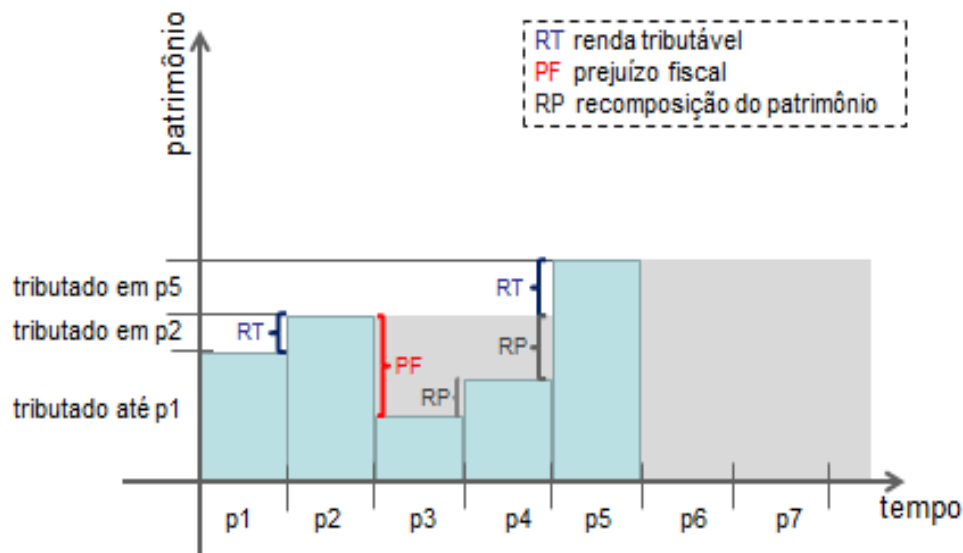
➤ REsp 1805925/SP, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, Rel. p/ Acórdão Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 23/06/2020, DJe 05/08/2020:

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.

Fundamentos Controvertidos

- Planejamento Abusivo x Limite de materialidade tributável e conteúdo ilocutivo da norma:



Fundamentos Controvertidos

➤ Natureza da Compensação de Prejuízos Fiscais

- **Lei de Responsabilidade Fiscal:** O Demonstrativo de Gastos Tributários NUNCA fez qualquer referência à compensação de prejuízos fiscais e bases negativas como benefício fiscal, ao justificar a exclusão da compensação da lista de gastos tributários.
- **Medida Provisória 651/2014** reconheceu que a compensação de prejuízo é um DIREITO do contribuinte, autorizando a sua utilização, inclusive, para fins de quitação de débitos. Exposição de motivos: “57. **A urgência e a relevância da edição desta medida surgem a partir da necessidade de resolver problema recorrente de dificuldade de utilização de créditos frente a existência de débitos e seu efeito sobre as finanças das empresas brasileiras em meio ao atual contexto da economia.**”
- **Receita Federal – perguntas e respostas de 2005 - Resposta 481:** “O direito à compensação dos prejuízos fiscais, desde que estejam devidamente apurados e controlados na parte B do Lalur, somente poderá ser exercido quando a pessoa jurídica for tributada com base no lucro real, pois quando a forma de tributação for outra não há que se falar em apurar ou compensar prejuízos fiscais. Esse direito, entretanto, **não será prejudicado ainda que o contribuinte possa, em algum período de apuração, ter sido tributado com base no lucro presumido ou arbitrado. Assim, no período-base em que retornar à tributação com base no lucro real poderá compensar o prejuízo fiscal constante no Lalur, parte B, observada a legislação vigente à época da compensação** (IN SRF nº 21, de 1992, art. 22)”

Fundamentos Controvertidos

➤ Violação do Princípio da Isonomia

EMPRESA A - CONTINUIDADE DAS ATIVIDADES EMPRESARIAIS						
	Ano 1	Ano 2	Ano 3	Ano 4	SOMA IR:	
Receitas	0	100	100	100	300	
Despesas	- 90	0	0	0	- 90	
Lucro Líquido	- 90	100	100	100	210	
IR a pagar	- Prejuízo fiscal: - 90	$34,5\% * (100-30) = 24,15$ Saldo do prejuízo: - 60	$34,5\% * (100-30) = 24,15$ Saldo do prejuízo: - 30	$34,5\% * (100-30) = 24,15$ Saldo do prejuízo: 0	72,45	
EMPRESA B - EXTINÇÃO DA PESSOA JURÍDICA POR INCORPORAÇÃO						
	Ano 1	Ano 2	I N C O R P O R A Ç Ã O	Ano 3 (SUCESSORA)	Ano 4 (SUCESSORA)	SOMA IR:
Receitas	0	100		100	100	300
Despesas	- 90	0		0	0	- 90
Lucro Líquido	- 90	100		100	100	210
IR a pagar	- Prejuízo fiscal: -90	$34,5\% * (100-30) = 24,15$ Saldo do prejuízo: - 60		$34,5\% * 100 = 34,50$ Saldo do prejuízo: não é transferível para a sucessora	$34,5\% * 100 = 34,50$ Saldo do prejuízo: não é transferível para a sucessora	93,15

Fundamentos Controvertidos

- **Violação da Segurança Jurídica:** artigo 5º, inciso XXXVI, da Constituição Federal, artigo 146, do Código Tributário Nacional, artigos 146, 100, incisos I a III e parágrafo único e 112, inciso III, todos do Código Tributário Nacional E artigo 76, inciso II, alínea “a” da Lei 4.502/64

Professor Floriano de Azevedo Marques Neto: “(...) entendo que a situação da Abril Comunicações se subsume a todos os requisitos de aplicabilidade do art. 24 da LINDB: (i) com a lavratura do auto de infração inicia-se um processo de revisão de validade de ato jurídico, levado a cabo por autoridade administrativa judicante (CARF) integralmente sujeita aos ditames da Lei de Introdução; (ii) o ato jurídico sujeito ao processo revisional (lançamento por homologação) reveste-se da natureza de ato, contrato, e, até mesmo, de norma administrativa; e (iii) com a lavratura do auto de infração pretende a autoridade administrativa judicante invalidar situação jurídica plenamente constituída com base em mudança posterior de orientação geral, o que é taxativamente vedado por referido dispositivo. Logo, não há dúvidas de que as novas exigências em face da empresa configuram violação ao art. 24.

Tal dispositivo vem em reforço ao artigo 146 do CTN, segundo o qual a mudança de interpretação da Administração Pública só será aplicável para fatos geradores vindouros. O art. 24 da LINDB reforça a ideia de que os “critérios jurídicos” a embasar o lançamento tributário abrangem, também, a interpretação dada pela Administração Pública e pelas autoridades fiscais sobre esses critérios. Mais uma vez, os critérios não são simplesmente aqueles previstos na lei formal, mas também aqueles derivados da interpretação que se dá a ela. A mudança de interpretação corresponde a uma inevitável mudança de critério jurídico e, justamente por isso, não pode ser aplicada retroativamente. A nova interpretação recebe, mercedamente, o mesmo tratamento de lei nova.”

Voltando ao STF – RE 591.340

“ESCLARECIMENTO

○ SENHOR MINISTRO LUIZ FUX (PRESIDENTE) - Antes de tomar o voto da Ministra Rosa Weber, **só queria esclarecer, depois de ouvir o Relator, que não está em jogo a compensação de prejuízos fiscais de empresa extinta, porque isso foi aduzido da tribuna...**

○ SENHOR MINISTRO EDSON FACHIN - De fato, não foi submetido ao contraditório. Eu fiz referência a uma tese subsidiária e não a um debate presente.

○ SENHOR MINISTRO LUIZ FUX (PRESIDENTE) - **Essa tese não está em jogo, porque aí fica mais fácil entender que não vai poder compensar prejuízo de uma pessoa que já se extinguiu. Então ela tem que compensar tudo de uma vez só. Mas não é isso que está em jogo.**

○ SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) – Se tivesse que enfrentar esse tema, com maior razão, determinaria a consideração dos prejuízos.”

Votos negando provimento ao RE

- Alexandre de Moraes
- Luís Roberto Barroso
- Rosa Weber
- Luiz Lux

Votos dando provimento ao RE

- Marco Aurélio
- Edson Fachin
- Ricardo Lewandowski

Alexandre de Moraes: “As leis em exame, na verdade, exprimem técnica fiscal de compensação integral dos prejuízos fiscais registrados em determinado ano-base, sem divisa temporal (pro futuro), mas limitada a 30% a cada período, **ate que haja o esgotamento do resultado negativo**, respeitando-se, por um lado, os princípios da isonomia, da capacidade contributiva, e do outro, retirando-lhe o caráter confiscatório, **já que a fórmula legal não implica a perda do direito à compensação de prejuízos, mas mera transferência, indefinida, para períodos posteriores (...)**”, indica TERCIO SAMPAIO FERRAZ JUNIOR (Da compensação de prejuízos fiscais ou da trava de 30%. Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT. Belo Horizonte, ano 10, n. 60, nov. / dez. 2012).”



TRIBUTAÇÃO:
PASSADO,
PRESENTE E
futuro

HOMENAGEM AO PROFESSOR
JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES