



DIREITO DE COMPENSAÇÃO DOS PREJUÍZOS FISCAIS NAS HIPÓTESES EM QUE A PESSOA JURÍDICA É EXTINTA

Arguments for offsetting tax losses in cases where the legal entity is in process of winding up

Gabriel Bez Batti¹

RESUMO

O objetivo deste artigo é apontar as razões jurídicas e econômicas para autorizar a compensação dos prejuízos fiscais nas hipóteses em que a pessoa jurídica é extinta.

Palavras-chave: IRPJ. CSL. Prejuízo fiscal. Compensação. Trava 30%.

ABSTRACT

The purpose of this article is to point out the legal and economic reasons for the compensation of tax losses in cases where the legal entity is in process of winding up.

Keywords: IRPJ. CSL. Tax losses. Offsetting.

1. Considerações iniciais

¹ Gabriel Bez Batti é mestre em Direito Tributário pela Universidade de S. Paulo (*magna cum laude*), mestre (LLM) em International Tax Law na Vienna University of Economics and Business (*passed with honours*) e pós-graduado em Direito Empresarial pela FGV. Advogado em Brigagão Duque-Estrada Advogados.



A legislação brasileira, de modo geral, sempre permitiu que as pessoas jurídicas compensassem os prejuízos acumulados na apuração do lucro real. A Lei 154/47, primeira a dispor sobre o assunto, autorizava a compensação plena dos prejuízos fiscais acumulados pelas empresas, desde que respeitado o prazo de 03 (três) anos, a partir do qual o direito de utilização desses prejuízos estaria extinto.

Os arts. 15 e 16 da Lei 9.065/95, mais recentes, limitaram o direito de o contribuinte aproveitar os prejuízos fiscais acumulados, mas até o limite de 30%, o que gera questionamentos acerca da constitucionalidade dessa limitação.

A chamada “trava de 30%” foi julgada constitucional pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal (“STF”), em duas ocasiões². Em ambas as oportunidades, prevaleceu o entendimento de que a compensação dos prejuízos fiscais acumulados é benefício fiscal, que poderia, então, ser limitada pelo legislador.

Em decorrência do entendimento do Supremo de que a compensação dos prejuízos é benefício fiscal, a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“Carf”)³ e do Superior Tribunal de Justiça (“STJ”)⁴ tem entendido que a limitação de 30% deve ser aplicada inclusive nas hipóteses em que a pessoa jurídica é extinta por incorporação, fusão ou cisão.

Como ainda não há decisão do Plenário do STF sobre a aplicação da “trava de 30%” na extinção da pessoa jurídica, o objetivo do presente estudo é trazer argumentos importantes para a desconstrução dessa tese.

² SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Recurso Extraordinário n. 344.994. Relator Min. Marco Aurélio. D.E. de 28/08/2009.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Recurso Extraordinário n. 591.340. Relator Min. Marco Aurélio. D.E. de 03/02/2020.

³ CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS. Processo n. 16682.720173/2010-36. Acórdão n. 9101-006.452, rel. Conselheira Livia de Carli Germano. D.E. de 23/02/2023.

⁴ SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial n. 1.925.025/SC. Relator Min. Mauro Campbell Marques. D.E. de 11/10/2021.



O ponto central do artigo é identificar, a partir do conceito econômico, qual foi o conceito jurídico de renda adotado pelo legislador, para então demonstrar que o acréscimo patrimonial e a disponibilidade da renda somente podem ser verificados a partir da aferição da renda líquida da pessoa jurídica, em que são considerados os prejuízos incorridos para a consecução do seu lucro, não sendo permitida qualquer medida administrativa que impeça tal compensação.

Neste estudo, serão analisadas as regras de dedução das despesas incorridas pelos indivíduos com saúde e educação, que por serem benefícios fiscais podem ser limitadas pelo legislador. Na sistemática de apuração do lucro das pessoas jurídicas, porém, a garantia de dedutibilidade dos prejuízos incorridos deve ser plena, eis que a atividade econômica é contínua. Como se verá, o detalhamento dessas premissas é fundamental para explicar os motivos pelos quais a “trava de 30%” não deve ser aplicada quando há a extinção da pessoa jurídica.

2. Os conceitos econômico e jurídico de renda

O conceito de renda é objeto de debate entre juristas, economistas, sociólogos, contadores e até psicológicos. Conforme destacou Gassner⁵, definir renda é tarefa multidisciplinar, e isso explica por que é tão difícil definir o seu conceito. Cada ciência pode estipular o conceito de renda para cumprir a finalidade para a qual foi criada.

Assim, se a tarefa essencial da contabilidade é trazer informações fidedignas para os investidores de determinada empresa, é cabível que o “resultado” reflita essa projeção. O legislador fiscal, em sistemas de dependência parcial da contabilidade, pode determinar que sejam feitas exclusões do “resultado” apurado

⁵ GASSNER, Wolfgang. “The Influence of Tax Principles on the Taxation of Income from Capital – A Response” in ESSERS, Peter e RIJKERS, Arie (orgs.) **The Notion of Income from Capital**. Amsterdam: IBFD. 2005. p. 34.



pela contabilidade, no processo de construção do conceito jurídico de renda. Para os economistas, a definição de renda é importante para medir, por exemplo, o nível de consumo das famílias e estudar problemas relacionados à desigualdade social.

Definir renda é necessário diante do seu protagonismo na vida em sociedade. Conforme apontou Fisher⁶, o capital existe por conta da renda, o trabalho é exercido por causa da renda, e é a distribuição de renda que constitui a disparidade entre ricos e pobres. De fato, a conceituação de renda poder variar, a depender da área do conhecimento, mas não há como afastar a compreensão de que renda é fato essencialmente econômico, assim como o conceito de *impairment* é essencialmente contábil e o conceito de contrato é essencialmente jurídico.

Por isso, no processo de elaboração da norma — e aqui se analisa a norma que define o conceito jurídico de renda para fins de definição da materialidade dos tributos sobre a renda —, o legislador tributário deve considerar os princípios e conceitos adotados pela Ciência Econômica para não qualificar, como renda, o que renda não é, eis que por mais variado que seja o seu conceito, a lei não pode ir além dos limites semânticos⁷ guiados pela própria economia, que são intransponíveis.

Eis a importância de se entender o contexto pré-jurídico no processo de elaboração da norma. Nesse ponto, Becker⁸ ensina que o Direito positivado a partir de conceitos pré-jurídicos, ou seja, a regra jurídica é o instrumento criado pelo Estado para dominar e reger os fatos do ambiente social.

Os elementos pré-jurídicos, afirma o autor, oferecem os dados (matéria-prima) para a elaboração da regra jurídica do Direito Tributário. Somente haverá deformação ou transfiguração pelo Direito Tributário quando esse, mediante regra jurídica, deforma ou transfigura um determinado conceito ou instituto; ou melhor,

⁶ FISHER, Irving. **The nature of capital and income**. Nova Iorque: Macmillan, 1906, p. VIII.

⁷ Nesse sentido o voto do Ministro Oswaldo Trigueiro, no julgamento pelo STF do RE n. 71.758.

⁸ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. São Paulo, Noeses, 1963.



quando o Direito Tributário cria regra jurídica, que obviamente não pode se afastar do conceito empregado por normas superiores, como a Constituição.

Nesse ponto, Joachim Lang⁹ defende que a definição de renda para fins de segurança jurídica não pode ser concretizada por políticos, cabendo-lhes apenas determinar as alíquotas do imposto. A posição de Gassner¹⁰, porém, parece ser mais acertada, porque defende que para fins de tributação da renda o político sempre terá que se comprometer com princípios tributários como segurança jurídica, conveniência, simplicidade administrativa e equidade.

Com efeito, apesar de ser prudente que o legislador na elaboração da norma tributária se alicerce nos fundamentos econômicos de renda — a fim de adotar como materialidade do imposto de renda o acréscimo, e não o decréscimo patrimonial, ou permitir a dedução de despesas necessárias e usuais à atividade, mas não as meras liberalidades —, a ele é permitido negar determinados aspectos econômicos caso entenda que violam princípios constitucionais e tributários caros ao sistema no qual ele está inserido.

Se a tarefa de ampliação do conceito de renda é difícil, a sua redução jurídico-conceitual é mais simples. Assim, por questões de praticabilidade e capacidade contributiva o legislador tributário pode entender que o imposto de renda não deve incidir sobre o acréscimo patrimonial enquanto não houver a realização da renda. Nessa situação, há um acréscimo patrimonial, o acréscimo do patrimônio, como visto, é considerado renda para fins econômicos, mas em razão de política tributária o legislador entendeu por bem que não haveria consequências tributárias na mera valoração.

⁹ LANG, Joachim. The Influence of Tax Principles on the Taxation of Income from Capital, in ESSERS, Peter e RIJKERS, Arie (orgs.). **The Notion of Income from Capital**. Amsterdam: IBFD. 2005, p. 5.

¹⁰ GASSNER, Wolfgang. “The Influence of Tax Principles on the Taxation of Income from Capital – A Response” in ESSERS, Peter e RIJKERS, Arie (orgs.) **The Notion of Income from Capital**. Amsterdam: IBFD. 2005. p. 35.



No campo econômico, o conceito de renda mais aceito pelos analistas foi formulado por Henry Simons, nos anos 30, com contribuições anteriores de Robert Haig¹¹ e Georg von Schanz¹². Trata-se do modelo SHS e esse conceito é considerado completo porque não parte apenas do consumo como medida para aferir a renda, mas inclui tanto o aumento líquido da riqueza no período quanto a renda imputada.

Com efeito, entendia-se antes da formulação do modelo SHS que a renda deveria ser aferida com base no benefício psicológico do indivíduo ao consumir bens e serviços. O consumo seria manifestação de bem-estar, mas o conceito era tão vago¹³, subjetivo, abstrato e complexo¹⁴ que ele não seria operacional, e em sendo inoperante não haveria como transformá-lo em lei.

O modelo SHS é mais abrangente, porque inclui no conceito de renda o consumo, análogo aos modelos anteriores, e também o aumento monetário da riqueza e a renda imputada. A valorização de ativos, por exemplo, está incluída no conceito mais abrangente do modelo SHS. O problema são as dificuldades administrativas para a apuração da renda na mera valorização, pelo menos enquanto o ganho decorrente da apreciação do ativo fixo não seja realizado¹⁵.

Gassner¹⁶ explica que o modelo SHS entende a renda como o aumento do poder econômico da pessoa durante período específico. Na sua forma de medição

¹¹ Ibidem.

¹² SCHANZ, Georg von. **Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze**. *Finanzarchiv*. 13, 1896.

¹³ GASSNER, Wolfgang. “The Influence of Tax Principles on the Taxation of Income from Capital – A Response” in ESSERS, Peter e RIJKERS, Arie (orgs.) **The Notion of Income from Capital**. Amsterdam: IBFD. 2005. p. 35.

¹⁴ HOLMES, Kevin. **The concept of income. A Multi-disciplinary analysis**. The Netherlands: IBFD. 2000. p. 6.

¹⁵ POLIZELLI, Victor Borges. **O princípio da realização da renda e a sua aplicação no imposto de renda de pessoas jurídicas**. Dissertação de mestrado - USP. São Paulo, 2009. p. 38

¹⁶ GASSNER, Wolfgang. “The Influence of Tax Principles on the Taxation of Income from Capital – A Response” in ESSERS, Peter e RIJKERS, Arie (orgs.) **The Notion of Income from Capital**. Amsterdam: IBFD. 2005. p. 36.



mais prática, o modelo concentra-se na soma das despesas de consumo, além dos acréscimos de riqueza, e assim a abrangência da base tributária é a principal razão pela qual a teoria serve de alicerce para a formulação do conceito jurídico de renda.

O conceito mais abrangente de renda, definido no modelo SHS, torna o sistema mais justo, porque compreende rendas que não seriam consideradas em sistemas nos quais o consumo é a única medida de verificação. O modelo SHS foi aclamado como o conceito mais prático e equitativo e continua a servir de paradigma para a conformação de uma noção de renda tributável mais próxima do ideal¹⁷.

Conforme explicado, a teoria econômica apresenta justificativas para a compreensão do conceito de “renda” e, para fins de tributação, o conceito eleito pelo legislador deve estar comprometido com os princípios tributários inerentes ao sistema no qual o legislador está inserido. Nesse ponto, Gassner¹⁸ admite que o imposto de renda é produto do princípio da capacidade contributiva, mas não vê razão para o protagonismo atribuído a esse princípio.

O autor prefere os princípios encartados na Convenção Europeia de Direitos Humanos e nas quatro liberdades fundamentais do Tratado da Comunidade Europeia — liberdade de movimento de produtos e mercadorias, liberdade de movimento de serviços, liberdade de movimento de pessoas e trabalhadores e liberdade de movimento de capital — por considerá-los mais operacionais.

O autor não sustenta a inaplicabilidade do princípio da capacidade contributiva; entende, porém, que argumentos mais concretos, também ligados ao

¹⁷ Cf. LANG, Joachim. The Influence of Tax Principles on the Taxation of Income from Capital, in ESSERS, Peter e RIJKERS, Arie (orgs.). **The Notion of Income from Capital**. Amsterdam: IBFD. 2005, pp. 3, 14 e 18.

¹⁸ GASSNER, Wolfgang. “The Influence of Tax Principles on the Taxation of Income from Capital – A Response” in ESSERS, Peter e RIJKERS, Arie (orgs.). **The Notion of Income from Capital**. Amsterdam: IBFD. 2005. p. 41.



princípio da capacidade contributiva, podem ser mais bem utilizados para definir o conceito jurídico de renda¹⁹.

Joachim Lang²⁰, por sua vez, entende a renda como medida da capacidade contributiva que deve levar em conta o seu fator positivo, e o seu fator negativo, ou seja, os custos relacionados com o seu auferimento. O resultado de ambos os fatores é a renda líquida, e assim o princípio da renda líquida (*net principle*) concretiza o princípio da capacidade contributiva.

O autor explica que o princípio da capacidade contributiva exige a dedução total dos custos e das perdas. Além disso, os custos e as perdas, para serem dedutíveis, devem relacionar-se com a atividade lucrativa, ou seja, com a intenção de obter lucro. Despesas com meras liberalidades, como *hobbies*, não fazem parte da renda líquida por configurarem consumo.

Identificar o conceito de renda na Ciência Econômica é necessário para enquadrá-lo na ordem jurídica, como objetivo de facilitar a compreensão do aplicador e do elaborador da lei, dando-lhes substratos para compreender, por exemplo, que nos sistemas tributários em que o princípio da capacidade contributiva tem posição de destaque, não há como impedir a compensação dos prejuízos fiscais pela pessoa jurídica.

Isso porque os conceitos de renda e de lucro são vinculados ao conceito de despesa. Tratando-se de tributação da renda, a compensação dos custos e das despesas é imprescindível. O conceito econômico de renda auxilia a compreensão do exegeta acerca do que pode ou não compor a renda tributável.

¹⁹ GASSNER, Wolfgang. “The Influence of Tax Principles on the Taxation of Income from Capital – A Response” in ESSERS, Peter e RIJKERS, Arie (orgs.) **The Notion of Income from Capital**. Amsterdam: IBFD. 2005. pp. 41-46.

²⁰ LANG, Joachim. The Influence of Tax Principles on the Taxation of Income from Capital, in ESSERS, Peter e RIJKERS, Arie (orgs.). **The Notion of Income from Capital**. Amsterdam: IBFD. 2005, p. 15.



A análise do modelo de tributação das pessoas físicas é um bom exemplo para facilitar o estudo. Como explicado, os gastos com consumo configuram renda e por isso não são dedutíveis da base de cálculo do imposto de renda. A premissa está em linha com a noção de renda do modelo SHS, pelo qual “renda” nada mais é que “consumo” somado ao “acréscimo do patrimônio”.

No passado, houve debate nos Estados Unidos acerca da viabilidade de dedução das despesas médicas da base de cálculo do imposto de renda das pessoas físicas. Andrews²¹ seguiu o entendimento de que essas despesas seriam dedutíveis da base de cálculo do imposto, porque elas não configuravam consumo, um bem-estar, mas apenas uma restituição do nível de saúde do indivíduo que realizou os gastos médicos.

A opinião foi compartilhada por Griffith²². Em contrapartida, Kelman²³ afirmou que embora algumas deduções com gastos médicos possam ser aceitas, deduzi-los em sua totalidade não seria correto. O autor compreende que os gastos com saúde são consumo e configuram renda. Reconhecer que o contribuinte pode realizar gastos médicos discricionários antes que a doença se manifeste, afirmou, é suficiente para afastar o intelecto de que essas despesas simplesmente "restauram" o *status quo* do contribuinte.

No Brasil, a legislação permite a dedução das despesas incorridas com saúde e educação. No tocante aos gastos com educação, a legislação impôs limites para essas deduções. A alínea “b” do inciso II do art. 8º da Lei 9.250/95 dispõe que as

²¹ ANDREWS, William D. Personal Deductions in Ideal Income Tax, 86 Harv. L. Rev. 309 (1972) (reproduzido em CARON, Paul L., BURKE, Karen C. e McCOUCH, Grayson M.P. **Federal Income Tax Anthology**. Cincinnati, Ohio: Anderson, 1997. 2ª tiragem), 2003., p. 277.

²² GRIFFITH, Thomas D. “Theories of Personal Deductions i the Income Tax”, 40 Hastings L.J. 343 (1989) (reproduzido em CARON, Paul L., BURKE, Karen C. e McCOUCH, Grayson M.P. **Federal Income Tax Anthology**. Cincinnati, Ohio: Anderson, 1997. 2ª tiragem), 2003. p. 287-291.

²³ KELMAN, Mark G. “Personal Deductions Revisited: Why They Fit Poorly in an ‘Ideal’ Income Tax and Why They Fit Worse in a Far from Ideal World”, 31 Stan. L. Rev. 831 (1979) (reproduzido em CARON, Paul L., BURKE, Karen C. e McCOUCH, Grayson M.P. **Federal Income Tax Anthology**. Cincinnati, Ohio: Anderson, 1997 (2ª tiragem) 2003. pp. 283-287.



despesas com instrução do contribuinte e de seus dependentes, efetuados a estabelecimentos de ensino de educação infantil, creches, pré-escolas, ensino fundamental, ensino médio, educação superior e educação profissional, devem ser limitadas a R\$ 3.561,50 (três mil, quinhentos e sessenta e um reais e cinquenta centavos).

No Judiciário, há decisões no sentido de que o contribuinte tem direito absoluto de deduzir a totalidade de suas despesas com educação na apuração do lucro tributável. Exemplo é o julgamento da Arguição de Inconstitucionalidade n. 0005067-86.2002.4.03.6100/SP²⁴, julgada pelo Órgão Especial do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, em 2012, no qual o Tribunal decidiu que a imposição de limites ao abatimento das quantias gastas pelos contribuintes com educação resulta na violação ao conceito constitucional de renda e ao princípio da capacidade contributiva.

Entendimento contrário foi proferido no mesmo caso, mas no julgamento do apelo pela Turma. O relator, Desembargador Lazarano Neto²⁵, prolatou voto contrário aos interesses dos contribuintes, afirmando que a dedutibilidade das despesas com instrução é mero benefício fiscal, podendo, por isso, sofrer limitações.

A compreensão do caso acima é importante para confirmar que os gastos com educação são qualificados como “consumo” do indivíduo, isto é, são gastos que lhe causam bem-estar, podendo ele optar ou não pelo ensino mais caro. A busca pelo ensino privado evidencia a busca por conforto, sobretudo porque o Estado oferece ensino gratuito a todos os cidadãos.

Nesse cenário, apesar de a educação ser essencial para a sobrevivência do indivíduo, conforme destacou a relatora da Arguição de Inconstitucionalidade, as

²⁴ TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª REGIÃO. Arguição de Inconstitucionalidade Cível nº 0005067-86.2002.4.03.6100/SP. Relator Des. Mairan Maia. D.E. de 14.05.2012.

²⁵ TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª REGIÃO. Apelação Cível nº 2002.61.00.005067-0/SP. Relator Des. Lazarano Neto. D.E. de 17.02.2011.



despesas incorridas com o ensino particular configuram renda e por isso a sua dedutibilidade pode ser limitada pelo legislador.

Enquanto as regras de dedução das despesas incorridas pelos indivíduos com saúde e educação, por serem benefícios fiscais, podem ser limitadas pelo legislador, na sistemática de apuração do lucro das pessoas jurídicas, porém, a garantia de dedutibilidade dos prejuízos incorridos deve ser plena.

Os gastos incorridos pela pessoa jurídica não são “consumo”, não configuram liberalidades e não são incorridas para o bem-estar dos seus membros e dos seus diretores. Por não configurarem renda, a compensação do acúmulo dos prejuízos fiscais na apuração do lucro real não pode ser rejeitada pela administração tributária, sobretudo quando a entidade é extinta.

3. O conceito de renda no Direito Tributário brasileiro

De acordo com o inciso III do art. 153 da Constituição Federal (“CF”), a União tem competência para instituir o imposto de renda. Com efeito, ao dispor sobre o imposto de renda na Constituição de 1988, o constituinte originário tinha em mente o conceito de renda já definido no art. 43 do Código Tributário Nacional (“CTN”), pelo qual o fato gerador do tributo seria o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos (teoria da renda-produto), ou os proventos de qualquer natureza, assim entendidos os outros acréscimos patrimoniais (teoria da renda-acréscimo).

O texto constitucional não define o conceito de renda ou de proventos de qualquer natureza, ou ainda o conceito de lucro. Essa tarefa é complementada pelo legislador infraconstitucional, a quem coube, nos limites dos conceitos estabelecidos pelo constituinte originário, definir o que é ou não é renda.



Com efeito, o sistema tributário nacional é rígido porque os seus parâmetros foram definidos na Constituição. As competências tributárias, em particular, merecem ser tratadas ainda com mais rigidez. É que por serem consideradas limitações do poder de tributar, restringem o poder do legislador e do aplicador da lei, que não podem, de forma alguma, definir como serviço o que serviço não é, definir como mercadoria o que mercadoria não é, e definir como renda o que renda não é.

Assim a despeito de posicionamentos²⁶ bem sustentados no sentido de que as competências tributárias são fluidas, de caráter tipológico, adoto a posição de que o conceito constitucional de renda e de proventos de qualquer natureza implica o reconhecimento de que o único fato gerador possível para defini-los é aquele disposto à época em que a Constituição foi promulgada, porque o constituinte originário, ao definir que a União seria competente para tributar renda e proventos de qualquer natureza, levou em conta o disposto no art. 43 do CTN.

Destarte, o conceito constitucional de renda não pode ser estranho a uma aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, segundo a fórmula adotada por Francisco Tito de Souza Reis, conforme apontou Alcides Jorge Costa²⁷, ou de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso I do art. 43 do CTN.

Schoueri²⁸ destaca não ser possível falar em disponibilidade da renda bruta. Somente a renda líquida é disponível, já diminuída dos gastos necessários ao seu

²⁶ DERZI, Misabel de Abreu Machado. Direito Tributário, Direito Penal e tipo. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988, p. 48.

²⁷ COSTA, Alcides J. “Conceito de Renda Tributável”. in MARTINS, Ives G. S. (coord.). **Estudos sobre o Imposto de Renda (em memória de Henry Tilbery)**. São Paulo: Resenha Tributária. 1994. p. 27.

²⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. Considerações acerca da disponibilidade da renda: renda disponível é renda líquida. ZILVETI, Fernando A.; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maito (coord.). **Direito tributário princípio da realização no imposto de renda. Estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira**. São Paulo: IBDT, 2019. pp. 25-26.



surgimento. O autor afirma ser insuficiente pensar em renda tributável apenas considerando elementos de efeito positivo no patrimônio do contribuinte. Para se chegar à renda tributável, impõe-se o cálculo de todos os ingressos e saídas apurados em um determinado período de tempo, para que se possa falar em saldo positivo ou negativo.

O princípio da renda líquida é corolário do princípio da capacidade contributiva, e assim a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas deve dispor que todas as despesas necessárias da atividade devem ser deduzidas na apuração do tributo.

Nesse ponto, Humberto Ávila²⁹ explica que “o conceito de renda (e de lucro) está vinculado ao conceito de despesa. Despesa e lucro mantêm, pois, uma relação de causalidade (conceito de renda e compensação de prejuízos fiscais)”. Na verdade, não há como aferir a renda sem considerar as despesas incorridas pela pessoa jurídica.

Para o auferimento de lucros, objetivo de qualquer atividade, as empresas incorrem em inúmeras despesas e custos necessários à execução dos seus negócios e à manutenção da sua fonte produtora. São despesas e custos que se ela não incorrer, não poderá lucrar. A compensação dos prejuízos fiscais é essencial para que apenas a renda auferida — e disponível — pela atividade seja tributada pelo imposto de renda, sob pena de se estar tributando o patrimônio dessa entidade.

A desconsideração dos prejuízos incorridos pela pessoa jurídica viola princípios caros ao ordenamento jurídico brasileiro. Além do princípio da renda líquida, proibir a compensação dos prejuízos viola o princípio da capacidade contributiva. Considerar os prejuízos fiscais das entidades tributadas pelo regime do lucro real não é benefício fiscal concedido pelo legislador ao contribuinte, pelo

²⁹ ÁVILA, Humberto. **Conceito de renda e compensação de prejuízos fiscais**. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 43.



contrário. A apuração da renda levando em conta os prejuízos incorridos pela atividade é essencial para a materialização da hipótese de incidência dos tributos sobre a renda.

O art. 43 do CTN, em linha com o modelo SHS, adotou o acréscimo patrimonial no conceito de renda, e também o requisito da disponibilidade da renda líquida, que só pode ser aferida se as despesas e, conseqüentemente, o estoque de prejuízo fiscal da pessoa jurídica for considerado na determinação da renda tributável.

Nesse ponto, o art. 6º do Decreto-lei 1.598/77 dispõe que o lucro líquido das pessoas jurídicas deve ser ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária, sendo o lucro líquido o resultado da soma do lucro operacional, dos resultados não operacionais, do saldo da conta de correção monetária e das participações.

As despesas usuais e necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora devem ser excluídas da apuração do lucro real, conforme dispõe o art. 47 da Lei 4.506/64. De acordo com o dispositivo, são operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, e são necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa. O § 2º do art. 47 da Lei 4.506/64 dispõe que as despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

A lógica é simples: só pode ser considerada renda tributável o resultado líquido disponível acima do montante necessário para a manutenção da fonte produtora dos rendimentos. O conceito constitucional de renda compreende apenas o resultado líquido disponível da atividade do contribuinte, ou seja, as receitas



menos as despesas necessárias à manutenção da fonte produtora calculadas por determinado período³⁰.

Vedar a dedutibilidade dos gastos que não configuram consumo, que não trazem nenhum bem-estar, mas que são essenciais para a existência e o desenvolvimento da empresa, escapa dos conceitos de renda e de lucro. Negar a dedutibilidade nessas condições viola o conceito jurídico de renda definido pelo constituinte e pelo legislador nacional.

4. Compensação dos prejuízos acumulados na apuração do lucro real: evolução legislativa e jurisprudencial

O histórico das legislações que trataram do tema revela que o aproveitamento dos prejuízos fiscais pela pessoa jurídica quase sempre teve limitação. Inicialmente, o art. 10 da Lei 154/47 autorizava a compensação plena do prejuízo fiscal acumulado pelas empresas, desde que respeitado o prazo de 03 (três) anos, a partir do qual o direito de utilização desses prejuízos estaria extinto.

Na hipótese de extinção da pessoa jurídica, não havia limitação quantitativa dos prejuízos fiscais acumulados. Aliomar Baleeiro³¹ explica que a compensação dos prejuízos de um ano com os lucros dos 03 (três) exercícios subsequentes também era regra na França, na Inglaterra e na Argentina.

Posteriormente, o art. 64 do Decreto-lei 1.598/77 permitiu a compensação plena dos prejuízos fiscais acumulados, respeitado prazo maior, de 04 (quatro) anos,

³⁰ ÁVILA, Humberto. “Dedutibilidade de despesas com o pagamento de indenização decorrente de ilícitos praticados por ex-funcionários”. In ADAMY, Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur M. (Coord.). **Tributação do Ilícito: estudos em comemoração aos 25 anos do Instituto de Estudos Tributários – IET**. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 83-103.

³¹ BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 19ª ed. São Paulo: Forense, 2015.



após o qual esse direito seria extinto. Na hipótese de extinção da pessoa jurídica, não havia limitação quantitativa dos prejuízos fiscais acumulados.

A possibilidade de a pessoa jurídica compensar os prejuízos fiscais acumulados sem limites temporais ou quantitativos só ocorreu com a entrada em vigor do § 7º do art. 38 da Lei 8.383/91. A legislação também não previu quaisquer limites temporais ou quantitativas para a compensação de prejuízos fiscais quando a pessoa jurídica fosse extinta.

Esse regime, que respeitava o princípio da renda líquida em sua plenitude, foi revogado com a entrada em vigor do art. 12 da Lei 8.541/92. A legislação regrediu à sistemática de aproveitamento dos prejuízos acumulados no prazo decadencial de 04 (quatro) anos. Também nesse regime não havia limitação quantitativa para a compensação de prejuízos fiscais na extinção da pessoa jurídica.

Foi com a entrada em vigor dos arts. 15 e 16 da Lei 9.065/95 que o legislador limitou o direito de o contribuinte aproveitar os prejuízos fiscais acumulados até 30% (trinta por cento). O art. 15 da Lei 9.065/95 estabeleceu que os prejuízos fiscais apurados a partir do encerramento do ano-calendário de 1995 poderia ser compensado com os prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, observado o limite máximo de trinta por cento.

No art. 16 da Lei 9.065/95, a regra foi estendida para a apuração da base de cálculo da CSL. A lei não trouxe qualquer disposição quanto ao aproveitamento desses prejuízos na hipótese em que a pessoa jurídica for extinta.

Diante da limitação prevista em lei, houve um primeiro questionamento, perante o STF, acerca da constitucionalidade do art. 15 da Lei 9.065/95. Trata-se do Recurso Extraordinário n. 344.994³², de relatoria do Ministro Marco Aurélio, julgado

³² SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Recurso Extraordinário n. 344.994. Relator Min. Marco Aurélio. D.E. de 28/08/2009.



em 25 de março de 2009. Na ocasião, o contribuinte argumentou que a limitação na utilização dos prejuízos acumulados violaria os princípios da irretroatividade da lei tributária, da anterioridade, da capacidade contributiva e da segurança jurídica. Ponto importante na discussão era se a lei poderia vigor no exercício 1995, já que o dispositivo que mudou a sistemática de apuração do imposto de renda foi veiculado no Diário Oficial em 31 de dezembro de 1994, um sábado.

O relator, Ministro Marco Aurélio, foi o único julgador que votou pela inconstitucionalidade da trava de 30%. Em decisão sucinta, o relator explicou que o imposto de renda não pode incidir sobre fato que não configure renda. Para o Ministro, tão logo a renda é absorvida pelos prejuízos, não há fato gerador do tributo. A colocação dos prejuízos em mera reserva, abstraindo-os no cálculo da renda a ser tributada, implica antecipação do tributo e não cobrança. O Ministro pontuou que a cobrança do fisco, nessas condições, ganharia contornos de empréstimo compulsório.

Posteriormente, o Ministro Nelson Jobim, então presidente da Corte, registrou “explicação” na qual ele qualificou a trava de 30% como benefício fiscal, porque a mecânica assegurou que o prejuízo do ano anterior fosse compensado com o prejuízo do ano subsequente. O entendimento foi seguido pelo ministro Eros Grau, que abriu a divergência para negar provimento ao apelo extremo, no que foi acompanhado pelos Ministros Joaquim Barbosa, Carlos Ayres Britto, Cezar Peluso e Gilmar Mendes.

A Ministra Ellen Gracie elaborou voto vista, no qual também destacou que o aproveitamento de prejuízos fiscais acumulados é benefício fiscal. Para a Ministra, as empresas deficitárias não teriam créditos oponíveis à Fazenda Pública, destacando que lucros e prejuízos são contingências do mundo dos negócios e que inexistiria direito líquido e certo à socialização dos prejuízos. Votaram nesse sentido os Ministros Menezes Direito, Cármen Lúcia e Ricardo Lewandowski.



Recentemente, o Plenário do STF analisou a constitucionalidade da trava de 30% sob o prisma de outros princípios constitucionais. Ao invés de analisar se a regra estaria em conformidade com os princípios da irretroatividade da lei tributária, da anterioridade, da capacidade contributiva e da segurança jurídica, discutiu-se no Recurso Extraordinário n. 591.340³³, com repercussão geral reconhecida, a constitucionalidade da “trava de 30%” frente aos princípios da competência tributária, da isonomia e da vedação ao confisco. O relator, Ministro Marco Aurélio, trouxe novos argumentos para sustentar a sua posição acerca da inconstitucionalidade do dispositivo.

Para o Ministro, a limitação de 30% viola o princípio da isonomia tributária porque as empresas que tiveram retorno dos investimentos dentro do exercício poderão aproveitar as suas despesas na apuração da base de cálculo dos tributos sobre a renda. Já os investimentos de longo prazo ficariam submetidos à limitação para o aproveitamento dos prejuízos anteriores. O Ministro destacou que atividades que demandam alto grau de investimento inicial poderiam amargar uma série de prejuízos iniciais, só vindo a alcançar resultados positivos com o passar dos anos.

O relator explicou que os prejuízos de um ano levam à formação da renda nos períodos seguintes. Até o momento da absorção desse investimento, não se observa acréscimo patrimonial, e por isso é inviável falar em renda para fins de tributação. Sendo as despesas da empresa elementos necessários para a aferição do lucro, apontou, estancar a apuração da base de cálculo a período determinado, deixando de levar em conta o ocorrido em exercícios anteriores, poderia gerar distorções na verificação da renda tributável.

O Ministro Alexandre de Moraes abriu divergência. Pontuou que a discussão no caso concreto não se referia à pessoa jurídica extinta. O Ministro, que também se

³³ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Recurso Extraordinário n. 344.994. Relator Min. Marco Aurélio. D.E. de 03/02/2020.



filia ao entendimento de que a compensação de até 30% dos prejuízos acumulados é benefício fiscal, destacou que o mecanismo de compensação de prejuízos possibilita a manutenção da empresa, com geração de emprego e renda. Explicou que a previsão de compensação de prejuízos não é obrigatória, comparando a dedução dos prejuízos fiscais pelas pessoas jurídicas com as regras de dedutibilidade com saúde e educação pelas pessoas físicas. Em ambos os casos, afirmou, não há um direito adquirido a essas deduções.

Aqui abrem-se parênteses para reforçar que a compensação dos prejuízos fiscais pelas pessoas jurídicas não pode ser comparada com a dedução de despesas com saúde e educação pelas pessoas físicas, na medida em que as despesas e os custos incorridos pelas empresas não podem ser considerados “consumo”, isto é, não podem ser considerados renda.

Curioso que essa comparação já havia sido realizada por Aliomar Baleeiro³⁴. O autor sustentara que a compensação dos prejuízos das pessoas jurídicas deveria ser estendida às pessoas físicas, por equidade, sobretudo porque os indivíduos “são extremamente restritos o conceito de perda extraordinária dedutível da renda líquida sujeita ao imposto progressivo e os abatimentos para tratamento de saúde”.

No mais, votaram com o relator os Ministros Edson Fachin, que registrou o seu posicionamento no sentido de que a inconstitucionalidade é ainda mais evidente no caso em que há a extinção da pessoa jurídica, e Ricardo Lewandowski, que modificou o seu voto depois das exposições do relator e do Ministro Edson Fachin. Votaram ainda pela constitucionalidade da trava os Ministros Luís Roberto Barroso, Rosa Weber e Luiz Fux. A leitura do voto do Ministro Luiz Fux deixa subentendido que se o caso tratasse de pessoa jurídica extinta, ele consideraria o dispositivo inconstitucional.

³⁴ BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 19ª ed. São Paulo: Forense, 2015.



No que diz respeito à aplicação da trava de 30% quando a pessoa jurídica é extinta, a Segunda Turma do STF adotou posição recente de que a compensação de prejuízos fiscais tem natureza de benefício fiscal, sujeita, portanto, às mais diversas limitações, como a imposição da trava mesmo nos casos em que a pessoa jurídica é extinta (Ag. Reg. no RE n. 1.357.308, julgado pela Segunda Turma). Em contrapartida, a Primeira Turma daquela Corte tem decisões no sentido de que a matéria é infraconstitucional³⁵.

No Superior Tribunal de Justiça, houve importante julgamento sobre a matéria no dia 23 de junho de 2020. Trata-se do Recurso Especial n. 1.805.925³⁶, de relatoria do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, no qual se discutia a legalidade da limitação de 30% na extinção das pessoas jurídicas. O relator sustentou que a trava de 30% não deve ser aplicada quando há a extinção da pessoa jurídica, porque nos casos de incorporação, de fusão ou de cisão da empresa que suportou os prejuízos fiscais, a utilização dos referidos prejuízos com os lucros subsequentes da empresa sucessora seria inviável, diante da expressa restrição do art. 33 do Decreto-lei 2.341/87, pelo qual a pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida.

Para o Ministro, entendimento contrário significaria impedir a compensação dos resultados negativos anteriores, e, por conseguinte, a tributação incidiria sobre resultado fictício, que não representaria acréscimo patrimonial. O voto foi acompanhado pela Ministra Regina Helena Costa. Os Ministros Sérgio Kukina e Gurgel de Faria acompanharam a divergência lançada pelo Ministro Benedito Gonçalves, que deu provimento ao recurso da Fazenda Nacional para aplicar a trava de 30%, ainda que a empresa que acumulou prejuízos fiscais tenha sido incorporada.

³⁵ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Recurso Extraordinário n. 1.294.800. Relator Min. Luiz Fux. D.E. de 18/10/2022.

³⁶ SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial n. 1.805.925. Relator Min. Napoleão Nunes Maia Filho. Ainda não publicado.



Desse modo, a Primeira Turma do STJ manteve a limitação de 30% para a compensação dos prejuízos fiscais nos casos de empresas extintas em decorrência de incorporação. Note que a Segunda Turma do STJ proferiu decisão no mesmo sentido no REsp. n. 1.925.025/SC.

Tais decisões não foram proferidas em sede de recursos repetitivos. Não obstante, tais julgamentos podem encorajar a manutenção de decisões a favor da aplicação da trava de 30% nessas ocasiões, no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“Carf”).

No Carf, aliás, é possível separar o enfrentamento da matéria em três fases distintas, pontuadas por Mariz de Oliveira³⁷ da seguinte maneira: na primeira fase, após divergência entre as duas câmaras do 1º Conselho de Contribuintes, a Câmara Superior de Recursos Fiscais (“CSRF”) posicionou-se pela inaplicabilidade da trava de 30% nas extinções das pessoas jurídicas (Acórdãos ns. 01-04258 e 01-05100).

Na segunda fase, o entendimento a favor da inaplicabilidade do limite de 30% nas hipóteses de extinção foi pacificado. Os fundamentos jurídicos favoráveis aos contribuintes e presentes nas decisões da 1º e da 2º fase são os seguintes: (i) não há previsão legal para que se aplique o limite de 30% nos casos de extinção da pessoa jurídica; (ii) a exposição de motivos da Medida Provisória n. 998 e o contexto de crise econômica revelam que o objetivo da trava de 30% foi garantir arrecadação mínima, e não restringir o direito; (iii) a trava não se aplica quando há a extinção da pessoa jurídica dado que à incorporadora é vedado o aproveitamento de prejuízo e da base negativa da incorporada; (iv) a compensação é elemento para a determinação do aspecto quantitativo do IRPJ e da CSL; impossibilitá-la violaria os arts. 43 e 44 do CTN.

³⁷ 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). **Direito tributário atual**, São Paulo: Dialética/IBDT, n.31, p. 147.



Na terceira fase, houve uma reviravolta no entendimento até então pacificado pela CSRF. No “Caso Bunge”³⁸ (Acórdão n. 9101-00.401), julgado em 02 outubro de 2009 — após a decisão do STF no RE n. 344.994-0 —, os membros da 1º Turma da CSRF, por voto de qualidade, decidiram que a compensação de prejuízos fiscais tem natureza de benefício fiscal, não podendo ser ampliada para além do que consta no dispositivo, na linha do que dispõe o art. 111 do CTN.

Prevaleceu o entendimento de que a compensação dos prejuízos fiscais acumulados é benefício fiscal; o benefício, por conseguinte, deve ser interpretado de forma literal, conforme dispõe o art. 111 do CTN. Pontuou-se que quando o legislador quis afastar o limite de compensação de 30%, ele o fez de forma expressa, como ocorreu com os lucros auferidos pelas empresas inseridas no regime Befiex.

No “Caso Bunge”, o voto vencido foi proferido pelo Conselheiro Valmir Sandri. Para o Conselheiro, o direito à compensação dos prejuízos pelo contribuinte deve sempre existir, pois se negado haveria a tributação sobre o patrimônio do contribuinte. O julgador entendeu que a compensação de prejuízos acumulados não é um benefício fiscal. A aplicação do limite de 30% na extinção da pessoa jurídica resulta na manutenção do prejuízo acumulado e na sua perda, mormente porque os arts. 32 e 33 do Decreto-lei 2.341/87 vedam a compensação dos prejuízos da sucedida pela sucessora. O voto proferido pelo Conselheiro, porém, não foi suficiente para derruir as alegações trazidas no voto vencedor, prevalecendo, por voto de qualidade, a tese suscitada pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, no sentido de que a imposição do limite de 30% é possível ainda que ocorra a extinção da pessoa jurídica que acumulou os prejuízos.

³⁸ CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS. Processo n. 13807.003133/2004-36. Acórdão n. 9101-00.401, rel. Conselheira Ivete Malaquias Pessoa Monteiro. D.E. de 21/08/2010.



Mariz de Oliveira³⁹ criticou a decisão do Carf. Para o autor, “como o espírito do art. 15 não foi vedar a compensação integral, mas apenas protaí-la, qualquer integração somente pode ser produzida no sentido de assegurar a compensação sem a limitação de 30% nas situações de extinção da pessoa jurídica”.

Todavia, o entendimento contrário aos interesses do contribuinte se manteve na CSRF, como se vê nos seguintes julgados: Acórdão n. 9101-003.807, rel. Cons. Cristiane Silva Costa, j. 15/01/2019; Acórdão n. 9101-002.153, rel. Cons. Adriana Gomes Rego, j. 25/01/2016; Acórdão n. 9101-002.211, rel. Cons. Adriana Gomes Rego, j. 20/02/2016; Acórdão n. 9101-002.207, rel. Cons. Adriana Gomes Rego, j. 20/02/2016; Acórdão n. 9101-002.759, rel. Cons. Luiz Flávio Neto, j. 19/06/2017; Acórdão n. 9101-003.111, rel. Cons. Gerson Macedo Guerra, j. 30/10/2017.

Mais recentemente, foram proferidas decisões favoráveis ao contribuinte, como se pode ver nos seguintes julgados: Acórdão 9101-005.728, rel. Fernando Brasil de Oliveira Pinto, j. 01/09/2021; Acórdão 9101-006.340, rel. Edeli Pereira Bessa, j. 05/10/2022; Acórdão 9101-006.183, rel. Alexandre Evaristo Pinto, j. 13/07/2022.

5. A compensação de prejuízos fiscais não configura benefício fiscal

Inicialmente, é importante pontuar que a limitação em 30% na utilização dos prejuízos fiscais acumulados não viola o conceito de renda estabelecido na Constituição. A limitação da utilização dos prejuízos fiscais acumulados em 30% (trinta por cento) encontra guarida na essencialidade e no imediatismo da receita pública, necessária para a implementação das políticas públicas do Estado brasileiro, que é inchado e tem demandas sociais fortes e constitucionalizadas.

³⁹ 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). **Direito tributário atual**, São Paulo: Dialética/IBDT, n.31, p. 160.



A arrecadação decorrente da desconsideração de parte dos prejuízos fiscais auferidos pela atividade resulta da necessidade de manter o erário público abastecido para a consecução de serviços públicos essenciais para toda a coletividade. O sacrifício está amparado na compreensão de que a livre iniciativa e a propriedade devem ser utilizadas em prol da sua função social, conforme estabelecem os incisos do art. 170 da CF.

Assim, é natural que haja limitação na utilização dos prejuízos fiscais acumulados, desde que a limitação preserve a capacidade contributiva da empresa e o seu direito de utilizar esses prejuízos a qualquer tempo. O que não é correto, porém, é o argumento de que o direito à compensação dos prejuízos apurados em exercícios anteriores é um benefício fiscal.

Os arts. 15 e 16 da Lei 9.065/95, ao estipularem que a utilização dos prejuízos fiscais acumulados está limitada a 30% (trinta por cento), na verdade restringiram o direito de as pessoas jurídicas utilizarem os prejuízos acumulados, em nome da arrecadação. Na verdade, a compensação de prejuízo entre períodos decorre da necessidade de se considerar a realidade das empresas, que se organizam para funcionar continuamente.

Isso permite que a tributação se faça a partir de um nivelamento dos resultados⁴⁰. O entendimento de que a compensação em até 30% é benefício fiscal pode resultar na grave conclusão de que o legislador pode desconsiderar ao seu livre arbítrio a totalidade dos prejuízos incorridos pela pessoa jurídica, o que violaria os princípios da renda líquida e da capacidade contributiva.

O direito à compensação de prejuízos fiscais é consagrado pela generalidade dos países em matéria de imposto de renda. Alguns países integrantes da OCDE, como o Canadá, a França, a Irlanda, a República de Singapura, o Reino Unido e os

⁴⁰ TILBERY, Henry. **Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas - Integração entre sociedade e sócios**. São Paulo: Editora Atlas, 1985. pp. 125-126.



Estados Unidos, permitem inclusive o direito à compensação dos prejuízos com lucros auferidos em exercícios precedentes, porque a tributação da pessoa jurídica deve abranger a plenitude de existência da pessoa jurídica, e não um período específico.

Com efeito, a atividade econômica não pode ser refletida em um único período. O “corte” anual para a aferição da evolução do patrimônio da pessoa jurídica é mera ficção, de praticabilidade arrecadatória. Deveras, a atividade é exercida de forma dinâmica, continuamente. O princípio da continuidade⁴¹ implica assumir que a empresa opera por prazo indeterminado e que continuará a produzir riquezas indefinitivamente.

O princípio da continuidade parte do pressuposto de que as apurações periódicas de lucros são uma ficção, e assim a quantificação dos componentes patrimoniais na formação do lucro deve ser analisada com cuidado, assumindo-se que a capacidade de geração de resultados futuros não pode ser afetada pelos cortes temporais.

O caráter contínuo da atividade empresarial exige a comunicação entre os períodos de apuração, para que sejam realizados os ajustes necessários a fim de aproximar a renda tributada em cada período ao verdadeiro acréscimo patrimonial experimentado pela pessoa jurídica, mensurado a partir do capital investido pelos sócios e das perdas experimentadas na atividade empresarial.

Como os prejuízos decorrem do exercício da atividade da sociedade, eles reduzem o patrimônio da pessoa jurídica. Quando há prejuízo em determinado período, do ponto de vista econômico, os lucros apurados nos exercícios posteriores só corresponderão a acréscimo efetivo se excederem o valor dos prejuízos absorvidos.

⁴¹ POLIZELLI, Victor Borges. **O princípio da realização da renda e a sua aplicação no imposto de renda de pessoas jurídicas**. Dissertação de mestrado - USP. São Paulo, 2009. p. 149.



A riqueza nova só existe quando os prejuízos fiscais são considerados, ainda que parcialmente. O acréscimo patrimonial da pessoa jurídica corresponde à diferença positiva entre o capital investido pelos sócios e o valor do patrimônio ao final de sua existência jurídica. Como as pessoas jurídicas via de regra têm existência indeterminada, não é possível limitar indefinitivamente a compensação dos prejuízos fiscais acumulados.

Com a promulgação dos arts. 15 e 16 da Lei 9.065/95, o legislador reconheceu o direito de o contribuinte compensar o montante integral dos prejuízos fiscais, ainda que essa compensação tenha sido diferida no tempo através do limite de compensação anual de 30%. Ao estabelecer a “trava de 30%”, o legislador levou em conta duas premissas⁴²: a continuidade da empresa no tempo e a natural tendência à reversão dos resultados negativos registrados em um ou mais exercícios financeiros.

Destarte, o legislador não pretendeu que a limitação de 30% configurasse restrição definitiva ao direito do contribuinte de compensar os seus prejuízos fiscais. A norma consagrou os princípios da renda líquida e da continuidade da empresa em sua plenitude, permitindo a utilização dos prejuízos remanescentes em períodos posteriores por prazo indeterminado.

Na exposição de motivos da MP n. 998/95, registrou-se que a limitação constante dos arts. 15 e 16 da Lei 9.065/95 “garante uma parcela expressiva de arrecadação, sem retirar do contribuinte o direito a compensar, até integralmente, num mesmo ano, se essa compensação não ultrapassar o valor do resultado positivo”. Esse elemento histórico e finalístico da norma é suficiente para demonstrar que, na sistemática adotada pela lei, só há sentido em se aplicar o limite de 30% se os prejuízos fiscais puderem ser compensados por prazo indeterminado.

⁴² SANTIAGO, Igor Mauler. Inaplicabilidade da trava à compensação de prejuízos fiscais na declaração final de empresa extinta. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, 2002. p. 88.



A aplicação do limite de 30% nos casos em que a pessoa jurídica é extinta corresponde à desconsideração definitiva, e não mais temporária, dos prejuízos acumulados, o que resulta não em acréscimo, mas decréscimo patrimonial. O pressuposto de aplicação do limite de 30%, que é o diferimento do direito à compensação dos prejuízos acumulados, deixa de existir nesse caso. Nessas circunstâncias, a limitação quantitativa não representa a postergação do direito à compensação dos prejuízos fiscais, mas a sua efetiva perda.

A perda efetiva dos prejuízos fiscais, nessas hipóteses, resultaria na tributação descabida da renda, porque não atingiria qualquer acréscimo patrimonial, em completa desarmonia com os conceitos econômico e jurídico de renda. A análise do conceito econômico de renda é necessária para entender que as despesas e os custos incorridos pela pessoa jurídica são dedutíveis da apuração do lucro, não porque o legislador concedeu benefício ao contribuinte, mas porque os custos e as despesas, nessas condições, configuram verdadeiro sacrifício no qual a empresa teve que incorrer para auferir os seus lucros, e não o consumo, o bel-prazer ou qualquer outra liberalidade.

Dessa forma, a materialidade da tributação da renda não permite que os prejuízos acumulados simplesmente evaporem. Afastando a premissa errônea de que a compensação dos prejuízos acumulados é benefício fiscal, a única conclusão possível é de que, havendo a extinção da pessoa jurídica, a limitação de 30% prevista nos art. 15 e 16 da Lei 9.065/95 não deve ser aplicada.

Bibliografia

ANDREWS, William D. Personal Deductions in Ideal Income Tax, 86 Harv. L. Rev. 309 (1972) (reproduzido em CARON, Paul L., BURKE, Karen C. e McCOUCH, Grayson M.P. Federal Income Tax Anthology. Cincinnati, Ohio: Anderson. 1997. 2ª tiragem), 2003., p. 277.



ÁVILA, Humberto. Conceito de renda e compensação de prejuízos fiscais. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 43.

ÁVILA, Humberto. “Dedutibilidade de despesas com o pagamento de indenização decorrente de ilícitos praticados por ex-funcionários”. In ADAMY, Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur M. (Coord.). Tributação do Ilícito: estudos em comemoração aos 25 anos do Instituto de Estudos Tributários – IET. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 83-103.

BALEEIRO, Aliomar. Uma introdução à ciência das finanças. 19ª ed. São Paulo: Forense, 2015.

BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário. São Paulo, Noeses, 1963.

CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS. Processo n. 13807.003133/2004-36. Acórdão n. 9101-00.401, rel. Conselheira Ivete Malaquias Pessoa Monteiro. D.E. de 21/08/2010.

CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS. Processo n. 16682.720173/2010-36. Acórdão n. 9101-006.452, rel. Conselheira Livia de Carli Germano. D.E. de 23/02/2023.

COSTA, Alcides J. “Conceito de Renda Tributável”. in MARTINS, Ives G. S. (coord.). Estudos sobre o Imposto de Renda (em memória de Henry Tilbery). São Paulo: Resenha Tributária. 1994. p. 27.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. Direito Tributário, Direto Penal e tipo. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988, p. 48.

FISHER, Irving. The nature of capital and income. Nova Iorque: Macmillan, 1906, p. VIII.

GASSNER, Wolfgang. “The Influence of Tax Principles on the Taxation of Income from Capital – A Response” in ESSERS, Peter e RIJKERS, Arie (orgs.) The Notion of Income from Capital. Amsterdam: IBFD. 2005. pp. 34- 36 e 41-46.

GRIFFITH, Thomas D. “Theories of Personal Deductions i the Income Tax”, 40 Hastings L.J. 343 (1989) (reproduzido em CARON, Paul L., BURKE, Karen C. e McCOUCH, Grayson M.P. Federal Income Tax Anthology. Cincinnati, Ohio: Anderson, 1997. 2ª tiragem), 2003. p. 287-291.



HOLMES, Kevin. The concept of income. A Multi-disciplinary analysis. The Netherlands: IBFD. 2000. p. 6

KELMAN, Mark G. "Personal Deductions Revisited: Why They Fit Poorly in an 'Ideal' Income Tax and Why They Fit Worse in a Far from Ideal World", 31 Stan. L. Rev. 831 (1979) (reproduzido em CARON, Paul L., BURKE, Karen C. e McCOUCH, Grayson M.P. Federal Income Tax Anthology. Cincinnati, Ohio: Anderson, 1997 (2ª tiragem) 2003. pp. 283-287.

LANG, Joachim. The Influence of Tax Principles on the Taxation of Income from Capital, in ESSERS, Peter e RIJKERS, Arie (orgs.). The Notion of Income from Capital. Amsterdam: IBFD. 2005, pp. 3, 5 14, 15 e 18.

SCHANZ, Georg von. Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze. Finanzarchiv. 13, 1896.

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). Direito tributário atual, São Paulo: Dialética/IBDT, n.31, p. 147.

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). Direito tributário atual, São Paulo: Dialética/IBDT, n.31, p. 160.

POLIZELLI, Victor Borges. O princípio da realização da renda e a sua aplicação no imposto de renda de pessoas jurídicas. Dissertação de mestrado - USP. São Paulo, 2009. p. 38

POLIZELLI, Victor Borges. O princípio da realização da renda e a sua aplicação no imposto de renda de pessoas jurídicas. Dissertação de mestrado - USP. São Paulo, 2009. p. 149.

SANTIAGO, Igor Mauler. Inaplicabilidade da trava à compensação de prejuízos fiscais na declaração final de empresa extinta. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo: Dialética, 2002. p. 88.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Considerações acerca da disponibilidade da renda: renda disponível é renda líquida. ZILVETI, Fernando A.; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maito (coord.). Direito tributário princípio da realização no imposto de renda. Estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira. São Paulo: IBDT, 2019. pp. 25-26.



SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Recurso Extraordinário n. 344.994. Relator Min. Marco Aurélio. D.E. de 28/08/2009.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Recurso Extraordinário n. 591.340. Relator Min. Marco Aurélio. D.E. de 03/02/2020.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Recurso Extraordinário n. 1.294.800. Relator Min. Luiz Fux. D.E. de 18/10/2022.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial n. 1.805.925. Relator Min. Napoleão Nunes Maia Filho. Ainda não publicado.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial n. 1.925.025. Relator Min. Mauro Campbell Marques. D.E. de 11/10/2021.

TILBERY, Henry. Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas - Integração entre sociedade e sócios. São Paulo: Editora Atlas, 1985. pp. 125-126.

TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª REGIÃO. Arguição de Inconstitucionalidade Cível nº 0005067-86.2002.4.03.6100/SP. Relator Des. Mairan Maia. D.E. de 14.05.2012.

TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª REGIÃO. Apelação Cível nº 2002.61.00.005067-0/SP. Relator Des. Lazarano Neto. D.E. de 17.02.2011.