

## 1. INTRODUÇÃO

Objetiva-se com este artigo analisar se a compensação dos prejuízos fiscais no balanço de encerramento da empresa deve se sujeitar à limitação percentual de 30%. A análise é feita seguindo-se a metodologia de revisão bibliográfica e revisão de jurisprudências relacionadas ao tema.

A compensação dos prejuízos fiscais foi introduzida em 1947, passando a integrar o processo de apuração da base de cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ.

Até 1995 não haviam quaisquer limites quantitativos, de modo que todo o prejuízo verificado em um exercício poderia ser deduzido da totalidade de lucros formados nos exercícios seguintes.

Ocorre que as Leis n. 8981 e n. 9065 de 1995 introduziram paradigmáticas alterações: acabaram com o prazo para o exercício da compensação de prejuízos fiscais, e limitaram quantitativamente a possibilidade de dedução de prejuízos fiscais em 30% sobre o lucro líquido apurado em cada período. Trata-se da famigerada ‘trava’ da possibilidade de compensação de prejuízos fiscais.

A mudança tocou de modo muito acerbo os casos de encerramento das atividades das empresas.

Limitando o direito à compensação de prejuízos fiscais a 30% do lucro líquido ajustado do período, perde sentido, nos casos de encerramento das empresas, a possibilidade de compensação do restante nos anos seguintes, o que redundaria na perda do direito dos contribuintes.

A doutrina e a jurisprudência têm históricas controvérsias e acirrados debates a respeito da (in)aplicabilidade da trava dos 30% à compensação dos prejuízos fiscais no balanço de extinção da empresa, considerando-se a natureza da compensação de prejuízos fiscais, o conceito de lucro, bem como a liberdade que o legislador ordinário tem na modificação dos critérios de apuração da base de cálculo do IRPJ.

A seguir serão enfocados os principais pontos controvertidos, verificando-se, ao final, que a aplicação da limitação quantitativa de modo formalmente igual tanto aos contribuintes em atividade, quanto aos que venham a encerrar suas atividades, viola a capacidade contributiva, a premissa de continuidade da empresa, bem como o conceito de renda, que não se encontra ao irrestrito talante do legislador.

## 2. DESENVOLVIMENTO

### 2.1. CONSIDERAÇÕES INTRODUTÓRIAS

A Lei n. 154 de 27 de novembro de 1947 introduziu a compensação dos prejuízos fiscais no arquétipo normativo do Imposto de Renda. A compensação estava inicialmente submetida a um limite temporal (três anos) e a condições negativas.

A citada lei era decorrente de projeto do Executivo, em cuja exposição de motivos constou que o Imposto de Renda é “*destinado a constituir o verdadeiro instrumento de avaliação da capacidade de pagar do indivíduo*” (BRASIL, 1947, pág. 4784).

Válido observar que, naquela oportunidade, foram apresentados, em realidade, dois projetos de lei. Um, aumentando a arrecadação e realizando várias reformas na legislação do Imposto de Renda. Outro, extinguindo o Imposto Adicional de Renda. Não havia, contudo, a previsão da compensação de prejuízos fiscais, que foi fruto de emenda parlamentar no projeto que reformava a legislação do Imposto de Renda.

Naquela oportunidade, estava-se a impor expressivo aumento na arrecadação, em especial sobre as pessoas jurídicas. Antes da alteração legislativa, era vigente o Decreto-Lei n. 5.844/1943, que previa a alíquota de 6% para as pessoas jurídicas, com exceção das sociedades civis, que se sujeitavam à alíquota de 3%. Havia um Imposto Adicional de Renda, também previsto no citado Decreto-Lei, à razão de 2% para as pessoas jurídicas, e 1% para as sociedades civis.

O anteprojeto encaminhado pelo Executivo aumentava as alíquotas, instituindo uma progressividade para as pessoas jurídicas, consistindo em 10%, 15%, e 20%. O aumento, contudo, fora parcialmente contido pelo Congresso, passando a lei com as alíquotas nos percentuais de 10%, 12%, e 15%.

Portanto, a introdução da compensação dos prejuízos fiscais fora feita em momento de vertiginoso aumento da alíquota do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (em alguns casos, mais que dobrando-a), o que é significativo para a compreensão do instituto, sua gênese, natureza e importância.

Mesmo em período anterior à introdução da compensação dos prejuízos fiscais em legislação, podem-se colher da doutrina da época algumas fundamentais e reveladoras observações.

Em obra da pena de Tullio Ascarelli, Rubens Gomes de Sousa e João Batista P. de Almeida Filho, comentou-se a respeito da lacuna legislativa nacional quanto à compensação dos prejuízos fiscais, mas os citados autores filiaram-se à opinião de Tito Rezende, para quem a falta do instituto compensar-se-ia com a benignidade do Imposto de Renda quanto a outros aspectos (ASCARELLI et. al, 1944).

Em Tito Rezende se obtém a confirmação (REZENDE, 1946). De fato, a lei brasileira relativa ao Imposto de Renda era benigna em relação a algumas leis estrangeiras, com menor peso fiscal, o que, de certa forma, compensaria a falta do instituto da compensação dos prejuízos fiscais.

Introduzida no mundo jurídico, a compensação de prejuízos fiscais não mais deixou o cenário legislativo do Imposto de Renda.

As grandes alterações produzidas ao longo dos anos gravitaram apenas em torno de limitações temporais, a saber, o prazo no qual possível seria realizar-se a compensação.

Como já dito, em 1995 sobrevieram disposições legais que limitaram quantitativamente a compensação dos prejuízos fiscais. Introduziu-se a famigerada trava dos 30%, que se constitui uma limitação da possibilidade de compensação dos prejuízos, os quais poderão ser utilizados somente até a razão de 30% do Lucro Real apurado no período, ou seja, o Lucro Real (lucro líquido ajustado) só pode ser reduzido em, no máximo, trinta por cento. A partir de então, foi extinta a limitação temporal, permitindo que as empresas compensem os prejuízos – observada a limitação quantitativa – independentemente de qualquer prazo.

Colocam-se em destaque, portanto, os casos de contribuintes que encerram suas atividades e se veem limitados quanto à possibilidade de aproveitamento dos prejuízos fiscais para compensação da totalidade de eventual Lucro Real apurado no ano de encerramento.

A lei fiscal não regula expressamente, e a doutrina e a jurisprudência controvertem, quanto a ser aplicável ou não, no balanço de extinção da empresa, a trava dos 30% à compensação dos prejuízos fiscais.

## 2.2. DO TRATAMENTO JURISPRUDENCIAL À COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS NO CASO DE ENCERRAMENTO DAS ATIVIDADES DA EMPRESA

A discussão fora levada às raias das instâncias julgadoras administrativas, onde obteve inicialmente pacificação em sentido favorável ao contribuinte. A pacificação adveio de decisões da Câmara Superior de Recursos Fiscais, tratando-se dos Acórdãos n. CSRF/01-04258 de 2002

e CSRF/01-05100 de 2004 (OLIVEIRA, 2020), dizendo ser aplicável a trava dos 30% à compensação dos prejuízos fiscais no balanço de extinção da empresa.

Todavia, em 2009, houve abrupta mudança de entendimento da CSRF (OLIVEIRA, 2014). A mudança se inicia com a transformação do Conselho de Contribuintes no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, criando-se o famigerado voto de qualidade. A alteração em desfavor do contribuinte veio com o Acórdão n. 9101-000.401, exarado pela 1ª Turma da CSRF.

Após anos de pacificação em sentido desfavorável ao contribuinte, em 14 de abril de 2020 sobreveio a Lei n. 13.988, dando fim, por seu art. 28, ao voto de qualidade em processo administrativo de determinação e exigência de crédito tributário. Com isso, em casos de empate no órgão administrativo julgador, resolve-se favoravelmente ao contribuinte a questão.

E fora justamente o que aconteceu no tema em questão, através dos Acórdãos n. 9101-005.728 (01/09/2021) e n. 9101-005.794 (05/10/2021).

No que concerne ao âmbito judicial, os Tribunais Superiores já por diversas vezes se debruçaram sobre a limitação quantitativa instituída pelas Leis n. 8.981/1995 e n. 9.065/1996. O enfrentamento, todavia, tem sido feito com o enfoque da validade da limitação em si aos casos gerais.

Os específicos casos de encerramento das atividades das empresas, contudo, ainda não foram enfrentados pelo Supremo Tribunal Federal, e também não o haviam sido pelo Superior Tribunal de Justiça. Ocorre que, em recentíssimos julgados, conheceu o STJ a específica controvérsia.

Dos casos julgados pelo Supremo Tribunal Federal, pronunciando-se pela validade da limitação em âmbito geral, tem-se o RE 344.994, Relator Min. MARCO AURÉLIO, tendo como Relator para o acórdão o Min. EROS GRAU, julgado em 25/03/2009.

Em julgamento pelo seu órgão Pleno, o STF assentou a constitucionalidade da limitação quantitativa inaugurada pela Lei 8.981/95, com o notório fundamento de tratar-se de benefício fiscal a compensação de prejuízos fiscais, razão pela qual poderia a lei, validamente, até mesmo extinguir o direito à compensação dos prejuízos fiscais.

Tal julgado imprimiu profunda alteração no entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF, que passou a entender (na reviravolta de 2009), no que especificamente relativo aos casos de extinção das empresas, que inexistiria direito à compensação integral dos prejuízos, ante à higidez da limitação legal, veículo de benefício fiscal que seria. A guinada na jurisprudência do contencioso administrativo fora, como já dito, resolvida por voto de qualidade.

A Suprema Corte, todavia, voltou a enfrentar o tema geral – validade da limitação legal ao direito à compensação dos prejuízos fiscais – em 2019, através do RE 591.340, novamente de Relatoria do Min. MARCO AURÉLIO, tendo como relator para o acórdão o Min. ALEXANDRE DE MORAES.

Digno de nota é que no voto de vários ministros o específico tema relativo à (in)aplicabilidade da limitação quantitativa aos casos de extinção das empresas fora ressaltado, a fim de dizer que não estava sob julgamento (e que se estivesse a situação seria distinta).

No âmbito do Superior Tribunal de Justiça, em 23 de junho de 2020, conheceu a Corte Especial o tema, julgando-o em sentido desfavorável aos contribuintes. Trata-se do REsp 1.805.925/SP, que teve como relator para o acórdão o Min. GURGEL DE FARIA, entendendo pela aplicabilidade da trava mesmo aos casos de extinção das empresas, em razão de que a natureza da autorização legislativa para compensação dos prejuízos fiscais seria de benefício fiscal, forte em precedente do STF.

Ao analisar a fundamentação do voto do Min. GURGEL DE FARIA, colhe-se que fizera expressa referência ao julgado anterior do Supremo Tribunal Federal, que em 2009 havia decidido ser a compensação de prejuízos fiscais um benefício fiscal, em relação ao qual, portanto, teria o legislador liberdade até mesmo para a supressão.

O Ministro chega a citar que em junho de 2019, através do já comentado RE n. 591.340, o Supremo teria novamente assentado a constitucionalidade da compensação de prejuízos fiscais, sendo que a Corte Suprema teria novamente considerado tratar-se de benefício fiscal. O acórdão do STF, todavia, na ocasião do julgamento ora comentado, ainda não havia sido publicado.

Justamente por isso não viu o Ministro que haviam sido várias as referências ressaltando os casos de encerramento das empresas, bem como que o entendimento relativo à natureza da compensação de prejuízos fiscais como sendo benefício fiscal já não encontrara eco na maioria das vozes na Suprema Corte.

Da jurisprudência do STJ, colhe-se, também, o EDcl nos EDcl no AgInt nos EDcl no REsp n. 1.725.911/SP, de relatoria do Min. HERMAN BENJAMIN, julgado em 16 de novembro de 2020. No citado julgado, a parte então embargante apontou, agora com a disponibilização do acórdão do STF, que a Corte Suprema não havia incluído em sua decisão os casos de encerramento das empresas. Todavia, em razão da estreiteza processual na qual o feito já se encontrava, o Ministro julgador não conheceu meritoriamente a arguição.

Ainda se podem verificar outros julgados do STJ nos quais tem conhecido a matéria e reiterado a jurisprudência já fixada no REsp 1.805.925/SP. Assim fora nos seguintes

precedentes: REsp n. 1921248, julgado em 19 de março de 2021, decisão monocrática da Relatora Min. ASSUSSETE MAGALHÃES; AgInt no REsp 1908071/PR, Rel. Ministra REGINA HELENA COSTA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 17/05/2021, DJe 19/05/2021; e AgInt no REsp 1927491/RS, Rel. Ministro OG FERNANDES, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/08/2021, DJe 09/08/2021.

Em todos esses casos não houve a consideração de que o STF, em seu derradeiro julgado já comentado, não confirmou a orientação quanto a tratar-se a compensação de prejuízos fiscais de um benefício ao contribuinte (senão apenas em dois votos). Por outro lado, houve acompanhamento da jurisprudência fixada especialmente no REsp 1.805.925/SP sem maiores e profundas digressões.

Vale notar os fundamentos centrais e que comumente animam as decisões digladiantes, tanto em âmbito administrativo, quanto em âmbito judicial:

De um lado, as decisões contrárias amparam-se na invocação do *princípio da legalidade*, a fim de dizer que, ausente permissão (para compensação integral) expressa para os casos de extinção, inviável é conceder o direito pretendido pelos contribuintes.

Isso, de modo fundamental, em razão de que a *natureza da compensação de prejuízos fiscais seria de benefício fiscal*, pois o *conceito de lucro é definido pelo legislador*, quem definiu que apurar-se-ia o lucro tributável em **períodos de apuração independentes**. A concessão feita à possibilidade de compensação seria, pois, expressão de favor fiscal.

Esse, aliás, o ponto central e fundamental.

Assim entendendo, especialmente por caracterizar a compensação de prejuízos como benefício fiscal (em decorrência da convicção acerca do conceito fiscalista de lucro), negam qualquer interpretação que não seja a literal à norma permissiva de compensação de prejuízo fiscal, razão pela qual, às empresas em extinção, resta-lhes a mesma sorte das que em continuidade (aplicabilidade da trava).

De outra banda, as decisões favoráveis aos contribuintes amparam-se no entendimento de que o *conceito de lucro não é de livre e arbitrária escolha do legislador*, o qual não pode desconsiderar a **realidade de continuidade das empresas**, assim como a **impossibilidade de que os exercícios (períodos de apuração) sejam rigidamente independentes**, sob pena de **violação à capacidade contributiva** e desnaturação, justamente, do conceito de lucro (que é diverso de patrimônio).

Entende-se que a vedação à compensação de prejuízos fiscais (o que acontece parcialmente nos casos de extinção) seria desnaturação do objeto do Imposto de Renda, e

tributação de variação positiva que corresponde à **recuperação (e não acréscimo) do patrimônio**.

Assim, interpreta-se a lei acerca da compensação de prejuízos fiscais lançando-se mão de elementos históricos e teleológicos, a fim de verificar-se que a limitação quantitativa imposta assenta-se em *razões arrecadatórias*, e não visa vedar à compensação. Aplicável e pensada, pois, para os *casos de continuidade* do empreendimento. Ausente tal característica, o que se tem nos casos de encerramento, inaplicável é a trava para fins da supradita compensação.

### 2.3. DA NECESSIDADE DA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS NOS CASOS DE ENCERRAMENTO DA EMPRESA

#### 2.3.1. DA CONTINUIDADE DA EMPRESA

Relata-se que as primeiras sociedades empresárias existentes tinham prazo determinado e propósito específico, sendo que duravam cerca de 2 a 7 anos, e apenas em sua liquidação é que se determinava seu resultado, conhecendo-se, então, a existência de lucro ou prejuízo, considerando-se os capitais aportados pelos sócios inicialmente (SCHOUERI e BARBOZA, 2021). Ao final do empreendimento, portanto, apurava-se seu sucesso ou insucesso, o que fora gradualmente se cambiando, para a prática de empreendimentos com término indefinido no *tempo*.

Bulhões de Pedreira acrescenta, quanto à origem histórica das empresas, que até a Idade Média (e durante ela) não se conheciam organizações impessoais. Os comerciantes realizavam operações em nome próprio, com seu patrimônio pessoal envolvido. O processo de adoção de entidades impessoais com limitação da responsabilidade ao patrimônio da empresa fora lento e diferido ao longo de séculos (PEDREIRA, 1979).

O surgimento das empresas fora motivado pela necessidade de reunir um volume maior de recursos e obrar em investimentos com altos riscos, criando-se, então, formas de organizações nas quais alguns dos sócios seriam responsáveis apenas pelo valor dos recursos integralizados na sociedade, ou mesmo formas nas quais não seriam solidariamente responsáveis com os demais sócios pelas obrigações assumidas (sociedade de capital e indústria) (PEDREIRA, 1979).

Bulhões de Pedreira esclarece, portanto, a origem e motivação das formas empresariais hoje correntes, nas quais a responsabilidade do sócio se limita ao capital social investido, sem alcançar o patrimônio pessoal. Aliás, é justamente o capital social o instrumento criado para

possibilitar-se a existência dessas sociedades. A figura do capital social fora *solução inventada* para viabilizar a própria criação das empresas, uma vez que essas, entidades impessoais, adentrando ao mercado e assumindo obrigações, precisariam garantir seus credores de que viriam a adimplir com o que pactuado (PEDREIRA, 1979).

A conexão que o capital social tem com a premissa da continuidade das atividades empresariais é que, para tornar efetivo o capital social declarado, tanto devem os sócios integralizarem o montante financeiro, quanto devem se abster de transferirem em benefício próprio direitos retirados do ativo, de forma a fazer com que esse se reduza de maneira a inobservar a quantia mínima de ativos (capital social) declarada – em consideração, ainda, às obrigações também existentes.

Exatamente para contornar esse problema é que, inicialmente, as sociedades eram constituídas por prazo certo (PEDREIRA, 1979), harmonizando-se, então, com o que dito por Schoueri e Barboza (2021), quanto a serem as apurações feitas apenas ao final do empreendimento.

Pedreira (1979) sustenta, ainda, que fora a necessidade de angariar-se maior volume de recursos financeiros para as empresas que motivou a oferta de lucros sem que fosse necessário aguardar-se o fim do empreendimento. Lucros “*durante a vida da sociedade, independentemente de sua liquidação*” (1979, pág. 287).

Para que se pudesse, pois, procedimentalizar a apuração de lucros durante da vida da sociedade, cuidando para que não fosse afetado o capital social, o balanço patrimonial foi constituído como instrumento adequado (PEDREIRA, 1979).

Diante de tudo isso, aclara-se o sentido do princípio da *continuidade da empresa*, inclusive a orientar a legislação fiscal.

A importância desse princípio para o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas é fundamental, pois caso se desconsidere que *só cabe falar em renda ou prejuízo* ao final do empreendimento, concede-se ao entendimento de que as apurações periódicas são independentes, herméticas, incomunicáveis – conseqüentemente, afirmando-se a desnecessidade da compensação interperiódica.

À luz das considerações anteriores, é muito válido notar a gênese das empresas e sua natureza, que se constitui em afetar patrimônio para uma dada empreitada, retirando a responsabilidade pessoal das operações, e garantindo sua viabilidade e confiabilidade através, justamente, de especial proteção ao patrimônio afetado (capital social).

É esse princípio que impõe a consideração de que as empresas estão em continuidade, sujeitas a lucros e perdas que só se tornam definitivamente conhecidos em um momento final

da vida do empreendimento que a doutrina aponta como de necessária observância pela legislação fiscal, em especial, pelo IRPJ.

TILBERY (1985), ao dissertar sobre *o elemento tempo na incidência do imposto sobre o lucro das empresas*, reconhece a *continuidade* empresarial e que a divisão desse fluxo contínuo através dos períodos de apuração é um processo artificial, por necessidade do Estado e dos acionistas. Desconsiderar a artificialidade delas e negar o reconhecimento da realidade contínua das operações empresariais traz acerbos prejuízos para as empresas.

No que mais de perto toca os casos de encerramento das empresas, ao partir-se do pressuposto de que a continuidade empresarial deve ser considerada para fins do IRPJ e da compensação de prejuízos fiscais, o entendimento a respeito da natureza deste instituto identificará sua indispensabilidade para fins de apuração da base de cálculo do imposto.

Apenas por aí já o fundamento maior da jurisprudência contrária aos interesses dos contribuintes começa a ruir, qual seja, o de que a compensação de prejuízos fiscais seria benefício fiscal e, *ipsu facto*, a norma legal haver-se-ia de interpretar literalmente.

A compensação de prejuízos fiscais abranda a rigidez injusta da dita independência dos exercícios (períodos de apuração). E isso não por benesse, mas por considerar exatamente a *continuidade das atividades empresariais*.

O entendimento que se tenha quanto à necessidade de se considerar a continuidade empresarial para fins de incidência do Imposto de Renda será, ainda, fundamental para fins da escoreita compreensão quanto ao período de apuração e a comunicabilidade ou não de seus resultados.

### 2.3.2. DO PERÍODO DE APURAÇÃO E DO PRINCÍPIO DA INDEPENDÊNCIA DOS EXERCÍCIOS

Tornou-se comum a muitos países a adoção de um período de um ano para realização da apuração dos resultados, o que tem assento em várias justificativas, a exemplo da própria natureza (com as quatro estações ocorrendo no lapso de um ano), bem como da anualidade no orçamento público, e igualmente no espaço societário (com os interesses dos sócios e investidores em distribuírem réditos anuais) (AMARO, 2006).

A adoção de um período de um ano cria, no entanto, vicissitudes às empresas, pois, com sua vida continuada no tempo, estão sujeitas a grandes variações no fluxo de ingressos e despesas. Justamente por isso é que existem mecanismos, em especial a compensação de prejuízos fiscais, para que o Imposto de Renda não perca sua necessária característica de ser

um imposto pessoal, i. e., procure gravar a renda apenas quando efetivamente existente para o contribuinte específico (AMARO, 2006).

Nas primeiras décadas da instituição do Imposto de Renda no Brasil, quando ainda inexistente previsão legal quanto à compensação de prejuízos fiscais, havia resistência à permissão da dedução interperiódica, animada pelo chamado *princípio da independência dos exercícios* (SCHOUERI e BARBOSA, 2021).

Todavia, ainda antes da inovação pela Lei 154/47 quanto à compensação de prejuízos fiscais, já vozes doutrinárias registraram o desconforto e injustiça que sentiam ante à falta do citado mecanismo.

Tem-se, por exemplo, as autorizadas palavras de Túlio Ascarelli, Rubens Gomes de Sousa e João Batista P. de Almeida Filho, que se posicionaram pela recomendação da permissão de compensação de prejuízos fiscais interperiódicos (ASCARELLI, SOUSA e ALMEIDA FILHO, 1944).

Também pela pena de Marcello Ulysses Rodrigues vê-se manifestação contrária ao princípio da independência dos exercícios, confirmando que esse era o óbice colocado à compensação dos prejuízos fiscais. Seu comentário é também anterior à previsão legal autorizativa constante da Lei n. 154/47. O mencionado doutrinador denuncia o que considerava uma flagrante injustiça da lei do Imposto de Renda, reclamando que a lei brasileira permitisse a compensação interperiódica para o fim de permitir que o capital fosse recomposto, sem o que não haveria falar-se em lucros (RODRIGUES, 1945).

Gilberto de Ulhôa Canto também manifestou discordância em relação ao princípio da independência dos exercícios, deixando claro que a permissão legal advinda com a Lei 154/47 tratava-se, justamente, de suavização daquela rigidez (CANTO, 1975).

Colhe-se, portanto, que a rigidez do princípio da independência dos exercícios obstaculizou, nas primeiras décadas do Imposto de Renda no Brasil, quando inexistente lei autorizativa, a compensação de prejuízos fiscais. Antes mesmo de vir a Lei 154/47, já a doutrina se manifestava pela necessidade de abrandamento do citado princípio, ante às injustiças que causava.

Também a atual doutrina se manifesta contrária à consideração hermética dos exercícios, posicionando-se expressamente pela necessidade da compensação de prejuízos fiscais, sob pena de ver-se ferido o conceito de renda e a capacidade contributiva.

### 2.3.3. DA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS ANTE AO CONCEITO DE RENDA

A compensação de prejuízo fiscal depende fundamentalmente do entendimento que se tenha a respeito do conceito de renda, em especial da liberdade do legislador ordinário na espécie.

O Código Tributário Nacional adotou, em parte, a teoria do acréscimo patrimonial (BALEEIRO, 2015).

Quanto às pessoas jurídicas, o critério para aferir-se o acréscimo patrimonial e, assim, apurar-se a renda, é a “*comparação dos balanços de abertura e encerramento de determinado período*” (pág. 397), ou seja, a “*comparação do patrimônio na abertura e no encerramento do balanço*” (pág. 397), sendo que o saldo positivo constituir-se-á lucro (DERZI, em notas de atualização a BALEEIRO, 2015).

Há uma grande dicotomia entre os estudiosos no sentido de saber se há um conceito de renda previsto na Constituição e qual é, ou se, não havendo, tem o legislador ordinário liberdade para conceituar renda ao seu talante.

Advogando pela inexistência de um conceito de lucro filiado a uma ou outra teoria, mas buscando a legislação pragmatismo, e via de consequência entendendo haver ampla liberdade do legislador ordinário, unem-se Gilberto de Ulhôa Canto e Rubens Gomes de Sousa (CANTO, 1994).

As opiniões contam, todavia, com oposições.

Hugo de Brito Machado posiciona-se pela supremacia constitucional em matéria de Imposto de Renda, entendendo haver um conceito de renda extraído diretamente da Carta Política e ser fundamental a sua observância.

Identificando o Imposto de Renda como “*um dos mais importantes tributos do mundo capitalista de nossos dias*” (pág. 41), Machado (1994) aponta a importância de se extrair significado do termo *renda*. Vê no sistema de repartição de competências tributárias já em si uma limitação ao legislador, eis que a Constituição condicionou a instituição de tributos, a potestade tributária, a situações e critérios distintos, de modo já a limitar o legislador, o qual é também intérprete das normas constitucionais e a elas se sujeita, tendo liberdade apenas relativa para conceituar o que venha a ser renda.

A constrição ao legislador seria a limitá-lo à escolha entre os existentes conceitos, elaborados por economistas e financistas, sem descurar, claro, de concessão a eventuais considerações pragmáticas. O arbítrio, i. e., a escolha a seu talante, não teria, todavia, lugar (MACHADO, 1994).

Também o fato de ter o Código Tributário Nacional aderido à teoria do acréscimo patrimonial para conceituar renda (incisos I e II do art. 43 do CTN) tem-se limitação ao legislador ordinário, que não poderá impor ônus fiscal desviando-se do que efetivamente se constitua *acrécimo* (MACHADO, 1994).

A grande questão, todavia, seria conceituar o que viria a ser acréscimo patrimonial e se, para tanto, teria ou não o legislador liberdade para conceituação.

O doutrinador defende a limitação do legislador, segundo as zonas de certeza/incerteza na matéria. Naquilo que é consenso ser incluído no conceito de acréscimo patrimonial, ou mesmo naquilo que se consente deva excluir, não terá o legislador margem de liberdade para dizer não ser aquilo que é, e ser o que não é.

As situações nas quais haja dúvida, legítima a decisão política, no que terá maior liberdade o legislador. Em consideração ao pragmatismo e interesses arrecadatários, o doutrinador se posiciona por conferir maior liberdade ao legislador, com vistas em evitar a fraude. Todavia, nem mesmo em tais casos estaria liberado o legislador para criar, por exemplo, *ficções absolutas*. Conclui o doutrinador dizendo que a questão (relativa ao conceito acréscimo patrimonial), sendo de jaez constitucional, há de ser resolvida pelo Supremo Tribunal Federal (MACHADO, 1994).

FUCK (2014, n.p) também reconhece a *limitação às opções do legislador ordinário*, ante à enumeração taxativa das competências constitucionais.

Importante notar o valor dado à própria regra-matriz de competência tributária, a configurar-se, ao lado de uma potestade legislativa, uma *verdadeira garantia dos contribuintes*, que *não podem ser sujeitos de imposições tributárias fora das previsões expressas constitucionalmente*.

Harmoniza-se, pois, com a visão de MACHADO (1994), a impor à Suprema Corte a interpretação e definição, em última instância, do conteúdo material dos verbetes constitucionais.

ANDRADE (1996) advoga favoravelmente à consideração do dinamismo da atividade empresarial e da necessidade de consideração da totalidade do patrimônio para que se diga haver acréscimo patrimonial ou não.

À conclusão concernente à necessidade de que o acréscimo patrimonial não fique ensimesmado em um exercício, irreduzível à consideração dos prejuízos havidos, chega também Humberto Ávila. Acrescenta que o conceito de renda/lucro estaria ligado por uma relação de causa e efeito ao conceito de despesas/custos, afirmando que os prejuízos são “*despesas e custos*

*anteriores que não produziram – ou não produziram ainda – os resultados positivos”* (ÁVILA, 2011, pág. 43).

SCHOUERI e BARBOSA (2021, pág. 606) confirmam que há clareza na literatura quanto ao entendimento de que a compensação de prejuízos fiscais interperiódicos seria imposição advinda do próprio conceito de renda dado pela doutrina dominante, independentemente da teoria adotada (fonte ou acréscimo patrimonial).

É digno de nota que Rubens Gomes de Sousa deixou escrito que sinaliza no sentido de entender que a consideração do lucro em cada exercício, ou seja, a independência dos exercícios, haveria de ser entendida como *“tão somente a fixação de critério temporal de apuração”*, pois *“a rigor se poderia dizer que em definitivo só se pode apurar lucro ou prejuízo por ocasião da liquidação”* (SOUZA, 1950, pág. 182).

Em parecer datado de 1971, o citado mestre, escrevendo especificamente sobre compensação de prejuízos fiscais, nada diz quanto a tratar-se de benefício fiscal. Pelo contrário, é expresso em dizer que *“esta medida pode ser enquadrada na sistemática corretiva das distorções econômicas provocadas pela rigidez do princípio dito “da independência dos exercícios””* (SOUZA, 1976, pág. 114).

De toda forma, não se vê como a compensação de prejuízos fiscais poderia ser considerada favor fiscal, benefício ao contribuinte, eis que, seja qual for a teoria adotada, exsurge clara a necessidade de proteger-se e não tributar o capital chamando-lhe de renda.

Exatamente por isso é que, nos específicos casos de encerramento das empresas, a leitura feita às limitações legais quantitativas busca aferir-lhes o espírito e finalidade, qual seja, a garantia de um imposto mínimo (finalidade arrecadatória), mas não que se estaria a tolher o direito dos contribuintes, justamente por ser parte essencial (a compensação de prejuízos fiscais) ao conceito de renda. As limitações teriam como inegável pressuposto, portanto, as empresas em regular funcionamento, em plena continuidade.

MARTINS (2011, pág. 553) pronuncia-se pela inaplicabilidade da limitação quantitativa ao caso de extinção da empresa incorporada, exatamente por não ser *“um não acréscimo patrimonial (a parcela de lucro não compensável do prejuízo existente)”*.

Também Oliveira (2014) defende a inaplicabilidade da limitação quantitativa aos casos de extinção (por encerramento da liquidação, fusão, cisão ou incorporação). Chega à conclusão, todavia, por abordagem ligeiramente distinta.

Para o citado autor, ainda que a compensação de prejuízos fiscais fosse entendida como benefício fiscal (o que ele considera não ser), entende que não estaria a norma limitadora (trava dos 30%) sujeita às restrições interpretativas constantes do art. 111 do CTN, as quais, como

visto na exposição da jurisprudência sobre o tema, são levantadas para o fim de impor a aplicação literal da citada restrição até mesmo aos casos de encerramento das empresas.

Aliás, esclarece Oliveira (2014) que o art. 111 do CTN veda a interpretação extensiva, não impondo, todavia, a literal, que é de insuficiência para os fins hermenêuticos. A imposição da citada norma seria de interpretação restritiva, a qual “*consiste em não estender uma norma a hipóteses não contempladas no seu antecedente*” (pág. 8). Todavia, a verificação de qual seja o conteúdo da norma, sem ampliá-lo, não encontraria óbice pelo citado dispositivo.

E tomando o art. 15 da Lei 9065/95, sustenta que a sindicância de seu conteúdo passa por verificar que se assenta a norma sobre a premissa da continuidade das empresas, não se tratando de norma exceptiva, mas, sim, da regra geral relativa ao tema (compensação de prejuízos fiscais). O legislador, portanto, *não desejou retirar e/ou impedir a compensação de prejuízos fiscais*. Todavia, fora lacunoso e insuficiente na redação do texto, não prevendo os casos de encerramento das atividades da empresa.

Assim, seria caso de tratar desigualmente o que é desigual, integrando a norma através de interpretação, que não é extensiva, mas, sim, de redução teleológica, para o fim de reconhecer que os casos de encerramento da empresa são contrários à finalidade da norma limitadora (OLIVEIRA, 2014).

Em sentido semelhante quanto à necessária isonomia, ÁVILA (2011) vê violação à capacidade contributiva e à igualdade, nos casos em que haja limitação *definitiva* à compensação de prejuízos fiscais, o que ocorre, havendo limitação percentual, nas situações de reestruturação societária, onde a empresa extinta não pode transferir à sucessora os prejuízos acumulados, e já não tem mais condições de os compensar, justamente por que, nos demais casos (de continuidade da empresa), há permissão para compensação integral, sem redução alguma do direito, mas tão somente diferimento.

#### 2.3.4. A COMPENSAÇÃO DOS PREJUÍZOS FISCAIS E A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

A abordagem do tema ora posto também sob a ótica do princípio da capacidade contributiva é deveras importante. Em que pese haver vozes que se posicionam pela falta de juridicidade do citado princípio, a maioria doutrinária se posiciona pela necessidade de extração constitucional de balizas para fins de conceituação do que venha a ser renda e suas espécies (lucro).

Hamilton Dias de Souza produziu obra justamente buscando delimitar o citado conceito de renda, trazendo exemplos de jurisprudência comparada (italiana) que, para o fazer, ampara-se no princípio da *capacidade contributiva* DIAS DE SOUSA (1996, págs. 216 – 220).

O citado autor aponta parâmetros que a jurisprudência italiana está a utilizar para fins de sindicar um dado tributo e seu regramento diante do princípio da capacidade contributiva, destacando-se a exigência de racionalidade nos critérios e regras relativas à exação, o que se projeta para o fim de exigir que haja nexos e pertinência lógica entre o fato econômico “*genericamente considerado e os fatos de exteriorização referidos na legislação tributária*”.

Isso conduz à impossibilidade de que o tributo atinja “*manifestação de riqueza que não seja compatível com a que foi escolhida pela lei como exteriorização de capacidade contributiva*”.

Também em decorrência da exigência de racionalidade, tem-se que não se pode “*criar sistemas em que a renda seja meramente presumida, em que situações diferentes sejam tratadas identicamente, em que uns tenham vantagens decorrentes do sistema e outros desvantagens*”.

A vedação da “*adoção de sistemas que importem em atingir capacidade econômica diversa da daquele que é destinatário do tributo*”.

Tais critérios, constantes da obra supra referenciada, amoldam-se perfeitamente com o tema ora em exame, em especial pela exigência de que os sistemas adotados tenham por obrigação atingir capacidade econômica *do destinatário do tributo*.

Ora, no caso das empresas, que possuem vida contínua no tempo, afigura-se cristalino que a *racionalidade* exigível à luz da *capacidade contributiva* impõe que os exercícios *não sejam independentes*, a fim de que, assim, a personalidade do destinatário do tributo seja levada em consideração e que sejam evitadas desigualdades em decorrência do sistema de tributação.

ATALIBA e GIARDINO (1986) apontam que, em decorrência do princípio da capacidade contributiva, deve a lei fiscal apenas atingir manifestações de riqueza que não destruam sua fonte criadora, de modo que “*a tributação seja modulada [...] a adaptar-se à riqueza dos contribuintes*” (pág. 143), isso em razão de que a capacidade econômica é o fundamento do fato impositivo.

Os citados doutrinadores apontam que a doutrina universal do direito tributário – a fim de enxergar ser a capacidade contributiva fundamento do fato impositivo – “*teve que superar diversos preconceitos, o primeiro dos quais era o da onipotência do legislador*” (pág. 145), bem assim o de que o princípio da capacidade contributiva não possuiria juridicidade.

Citando diversos autores estrangeiros, os doutrinadores supracitados ainda sustentam que a lei não pode proceder a uma igualação formal dos contribuintes, extraindo, pois, a exigência de efetiva isonomia na tributação.

Ora, o malferimento à isonomia é justamente o que se tem nos casos de encerramento das empresas. Ainda que se tenha por constitucional a limitação às empresas em continuidade de operações, não se pode permitir que a igualdade (em relação às empresas extintas) seja apenas uma *igualação formal*, ou seja, que se deixe de observar que o direito assegurado aos contribuintes em continuidade de atividades não é assegurado aos contribuintes que estão a encerrar suas atividades.

### 3. CONCLUSÃO

Grande controvérsia tem se erigido em torno de saber se a *trava dos 30%* na possibilidade de compensação dos prejuízos fiscais seria aplicável ou não aos casos de encerramento das empresas.

Para os que se posicionam de modo contrário aos interesses dos contribuintes, os casos de encerramento das empresas não devem ser excepcionados, eis que a possibilidade de compensação de prejuízos fiscais seria expressiva de um benefício fiscal, pois não haveria no sistema tributário brasileiro um conceito de lucro a ser extraído da Constituição, cabendo ao legislador ordinário definir o que venha a ser lucro ou não.

E o legislador brasileiro, para essa corrente legalista de conceituação do lucro, teria estabelecido que os exercícios de apuração da base do tributo em questão seriam independentes. O acréscimo patrimonial seria o obtido, portanto, em um específico exercício, sem que esse considerasse qualquer resultado negativo dos exercícios anteriores.

Em sentido diverso, os que se posicionam de modo favorável aos contribuintes entendem que o conceito de lucro não pode ser relegado ao subjetivismo do legislador, mas que o sistema constitucional de repartição das competências imporia uma diferenciação entre o que seja renda e o que seja patrimônio. Seria incompatível com o sistema tributário brasileiro, inclusive com as garantias constitucionais dos contribuintes, a concessão de ampla liberdade ao legislador ordinário.

Assim, consideram que não pode ser relegada ao talante da lei fiscal a realidade de que empresas são contínuas e, *ipso facto*, os resultados havidos na continuidade de sua vida devem ser levados em consideração para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ, em prestígio, ainda, ao princípio da capacidade contributiva.

O instrumento para isso seria, justamente, a compensação de prejuízos fiscais, que teria o condão de evitar que a incidência do imposto em situação na qual haja tão somente recuperação de capital do contribuinte.

A doutrina nacional, seguramente a majoritária, acertadamente posiciona-se quanto ao necessário reconhecimento, pelo legislador, da premissa da continuidade das empresas, pois são constituídas para operar indefinidamente no tempo e seus resultados só poderiam ser seguramente conhecidos ao final do empreendimento. As apurações periódicas dos lucros, realizadas no interesse arrecadatório e societário, são um corte arbitrário de um empreendimento em plena vida e mutação ao longo dos anos.

Tendo a Constituição Federal adotado sistema rígido e detalhado de repartição de competências tributárias, não há espaço para se conferir ampla liberdade ao legislador ordinário, a fim de que possa conceituar lucro ao seu talante.

Aliás, a conceituação do que seja renda não pode descurar de necessárias considerações face ao princípio da capacidade contributiva, princípio de relevância capital ao Imposto de Renda, considerado que foi, quando de sua criação, como o melhor instrumento para aferir-se a exata capacidade contributiva dos contribuintes. Sobressai-se a necessidade de atribuição e reconhecimento ao caráter pessoal do tributo.

Diante disso, não há como considerar a compensação de prejuízos fiscais como expressão de um benefício fiscal.

Trata-se de uma exigência do próprio conceito de renda, o qual impõe a separação entre renda e capital (com a observância do que necessário para se recompor a fonte produtora da renda), de modo que é inarredável reconhecer que a compensação de prejuízos fiscais, nos casos das empresas que se encerram, jamais pode ser limitada, sob pena de tributar-lhes em momento de recomposição patrimonial.

## REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. Questões sobre a periodicidade da apuração do imposto de renda. *In*: ANAN JUNIOR, Pedro (coordenador). **Imposto de renda pessoa jurídica – teoria e prática**. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

ASCARELLI, Túlio; SOUSA, Rubens Gomes de; FILHO, João Batista Pereira de Almeida. **Lucros extraordinários e imposto de renda**. São Paulo: Livraria Martins Editora, 1944.

ANDRADE, André Martins de. **A ilegitimidade das limitações à compensação de prejuízos fiscais**. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (coordenador). **Imposto de renda: alterações fundamentais**. São Paulo: Dialética, 1996.

ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1986.

ÁVILA, Humberto. **Conceito de renda e compensação de prejuízos fiscais**. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2011.

BALEEIRO, Aliomar. Atualização de DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito tributário brasileiro**. 13ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

BRASIL. **Diário Oficial da União**. Brasília: Edição de 19 de agosto de 1947. Disponível em: <http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD19AGO1947.pdf#page=18>

CANTO, Gilberto de Ulhôa. **Estudos e pareceres re direito tributário**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1975.

DIAS DE SOUSA, Hamilton. **Competência tributária e seu exercício: racionalidade como limitação ao poder de tributar**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coordenador). **Imposto de renda: conceitos, princípios, comentários**. São Paulo: Atlas, 1996.

FUCK, Luciano Felício. **Estado fiscal e Supremo Tribunal Federal**. São Paulo: Saraiva, 2017. Não paginado.

MACHADO, Hugo de Brito. **A supremacia constitucional do imposto de renda**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coordenador). **Estudos sobre o imposto de renda (em memória de Henry Tilbery)**. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1994.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Aproveitamento de prejuízos além dos 30% na extinção de incorporada**. Direito tributário: homenagem a Hugo de Brito Machado. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

MATTOS, Aroldo Gomes de. A compensação de prejuízos fiscais (novas reflexões ante a atual jurisprudência a respeito). In: ROCHA, Valdir de Oliveira. **Grandes questões atuais do direito tributário**. 2º Volume. São Paulo: Dialética, 1998.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto de renda**. Vol. I e II. São Paulo: IBDT, 2020.

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 de Direito Tributário Atual n. 31. São Paulo: Coedição IDBT-Dialética, 2014. Disponível em: <https://www.marizadvogados.com.br/wp-content/uploads/2018/03/NArt.03-2014.pdf>

PEDREIRA, José Luiz Bulhões. **Impôsto de renda**. Rio de Janeiro: Justec Editora Ltda., 1971.

PEDREIRA, José Luiz Bulhões. **Imposto sobre a renda: pessoas jurídicas**. Volumes I e II. Rio de Janeiro: Justec Editora Ltda., 1979.

REZENDE, Tito. **Impôsto de lucros extraordinários**. *In*: Revista Fiscal e de Legislação de Fazenda. Vol. XIX. Rio de Janeiro, 1946.

RODRIGUES, Marcello Ulysses. **Imposto de renda: tributação das firmas e sociedades**. São Paulo: Empresa Gráfica da Revista dos Tribunais Ltda., 1945.

SCHOUERI, Luís Eduardo; BARBOSA, Mateus Calichio. **Imposto de renda e capacidade contributiva: a periodicidade anual e mensal do IRPJ**. Revista de Direito Tributário Atual. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/wp-content/uploads/2021/04/Schoueri-e-Mateus.pdf>.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Estudos de direito tributário**. São Paulo: Edição Saraiva, 1950.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Pareceres – 3: imposto de renda**. Edição Póstuma. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1976.

TILBERY, Henry. **Imposto de renda: pessoas jurídicas: integração entre sociedade e sócios**. São Paulo: Insituto Brasileiro de Direito Tributário, 1985.