



A limitação da dedução dos
prejuízos fiscais acumulados e
o imposto sobre a renda da
pessoa jurídica

Roberta Roth



Φ editora fi

**A LIMITAÇÃO DA
DEDUÇÃO DOS PREJUÍZOS
FISCAIS ACUMULADOS E O
IMPOSTO SOBRE A RENDA
DA PESSOA JURÍDICA**

Roberta Roth

**A LIMITAÇÃO DA DEDUÇÃO
DOS PREJUÍZOS FISCAIS
ACUMULADOS E O IMPOSTO
SOBRE A RENDA DA PESSOA
JURÍDICA**

Este livro é um trabalho de conclusão de curso de especialização apresentado à Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS, como requisito parcial para obtenção do grau de Especialista em Direito. Aprovado pela banca examinadora, composta pela Prof. Dr. Simone Anacleto, no ano de 2013.

Porto Alegre
2014

 **Φ editora fi**

Direção editorial, diagramação e capa: Lucas Fontella Margoni
www.editorafi.com

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)

ROTH, Roberta

A limitação da dedução dos prejuízos fiscais acumulados e o imposto sobre a renda da pessoa jurídica [recurso eletrônico] / Roberta Roth. -- Porto Alegre, RS: Editora Fi, 2014.

52 p.

ISBN - 978-85-66923-19-3

Disponível em: <http://www.editorafi.com/2014/03/robertaroth.html>

1. Finança pública. 2. Impostos 3. Direito. 4. Pessoa Física e Jurídica. I. Título.

CDD-336

Índices para catálogo sistemático:

1. Finança Pública 336

**A limitação da dedução dos
prejuízos fiscais acumulados e o imposto
sobre a renda da pessoa jurídica**

Agradeço, primeiramente, aos meus familiares pela compreensão e apoio durante o período de estudo e concentração necessário para a concretização da presente dissertação e, ao mesmo tempo, peço-lhes desculpas pelos momentos de privação da nossa convivência.

Aos meus colegas e amigos, agradeço às conversas e aos momentos de descontração, que muito impulsionaram o desenvolvimento do trabalho.

Por fim, sou muito grata à professora Simone Anacleto que, através da sua orientação, contribuiu de maneira extremamente importante para a construção deste trabalho, bem como proporcionou enorme aprendizado no que diz respeito ao tema aqui tratado.

SUMÁRIO

| | |
|--|-----------|
| INTRODUÇÃO..... | 11 |
| 1. ASPECTOS GERAIS DO IMPOSTO SOBRE A RENDA DAS PESSOAS JURÍDICAS | 13 |
| 1.1 Aspecto Material: a Hipótese de Incidência..... | 14 |
| 1.2 Aspecto Quantitativo: a Base de Cálculo | 17 |
| 2. DEDUÇÃO DOS PREJUÍZOS FISCAIS ACUMULADOS | 22 |
| 2.1 Prejuízo fiscal..... | 22 |
| 2.2 Evolução Legislativa..... | 23 |
| 3. DIREITO À DEDUÇÃO OU BENEFÍCIO FISCAL?..... | 28 |
| 3.1 Direito à dedução integral dos prejuízos fiscais acumulados..... | 28 |
| 3.2 A dedução dos prejuízos fiscais acumulados é benefício fiscal..... | 35 |
| CONSIDERAÇÕES FINAIS | 46 |
| REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS | 49 |

INTRODUÇÃO

Pretende-se com este trabalho introduzir um estudo acerca de tema de grande relevância no âmbito dos tributos federais, mais precisamente do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas, que tem acalentado discussões doutrinárias e jurisprudenciais, sem contudo estabelecer-se posicionamento uniforme em qualquer desses setores.

Sabe-se que a carga tributária, tanto das pessoas físicas como das pessoas jurídicas, é bastante elevada. Também é de conhecimento geral que grande parte dessa carga tributária é representada pelo Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, tributo de caráter nitidamente fiscal e, atualmente, uma das principais fontes de receita tributária.

Busca-se delinear os principais aspectos do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, previstos no diploma constitucional e no Código Tributário Nacional. De fato, são nesses diplomas que se obtêm o arquétipo de cada tributo: fato gerador, base de cálculo e contribuintes.

São discutidas as peculiaridades do fato gerador e da base de cálculo do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas para, então, promover uma reflexão sobre o caráter

12 A limitação da dedução dos prejuízos fiscais acumulados

das leis que, a pretexto de definir o lucro das pessoas jurídicas (base de cálculo do IRPJ), impõem limitação às deduções dos prejuízos contabilizados nos períodos anteriores.

Sob essas premissas, parte-se da análise do disposto na Constituição Federal, adentra ao Código Tributário Nacional e à legislação infraconstitucional para, baseando-se em conceitos doutrinários e na jurisprudência brasileira, refletir sobre as mais diversas teses a respeito do tema "limitação da dedução dos prejuízos fiscais acumulados".

Para tanto, analisa-se a estrutura do fato gerador do Imposto sobre a Renda, a composição da sua base de cálculo e as questões envolvidas em cada um desses aspectos. Posteriormente, estuda-se o conceito de prejuízos fiscais e faz-se uma retomada histórica da legislação que tratou do assunto. Para então, discutir-se sobre os argumentos a favor e contra a limitação da dedução dos prejuízos fiscais acumulados.

Conclui-se o estudo com a apreciação da doutrina e da jurisprudência da Suprema Corte e do Superior Tribunal de Justiça que, embora já tenham se manifestado diversas vezes sobre o assunto não lograram pacificar a questão. Faz-se, por fim, um embate entre os argumentos expostos no trabalho, para chegar-se a conclusão permitida.

1. ASPECTOS GERAIS DO IMPOSTO SOBRE A RENDA DAS PESSOAS JURÍDICAS

O Imposto incidente sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IR) é tributo de competência da União, previsto no artigo 153, inciso III, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB):

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

III - renda e proventos de qualquer natureza;

[...]

§ 2º - O imposto previsto no inciso III:

I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;

As normas gerais sobre o referido imposto constam dos artigos 43 a 45 do Código Tributário Nacional (CTN), os quais estabelecem os contornos do IR definindo o respectivo fato gerador, seus contribuintes e sua base de cálculo:

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

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

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

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

1.1 ASPECTO MATERIAL: A HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA

Segundo o artigo 114 do Código Tributário Nacional *o fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência*. Segundo esse modelo clássico, o modelo obrigacional, somente há obrigação tributária uma vez ocorrido o fato gerador: a tributação está centrada na obrigação. Amílcar de Araujo Falcão, em sua obra clássica sobre o tema, conceitua o fato gerador nos moldes da visão tradicional da doutrina que o considera antecedente lógico e cronológico da obrigação tributária:

Para o nascimento da obrigação necessário é que surja concretamente o fato ou pressuposto que o legislador indica como sendo capaz de servir de fundamento à ocorrência da relação jurídica tributária.

É esse fato ou pressuposto que se dá o nome de fato gerador.¹

Nos termos do art. 43 do CTN, a hipótese de incidência do imposto sobre a renda é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza. Eis a base econômica do IR: a renda e os proventos de qualquer natureza.

Embora não exista uniformidade de entendimento quanto à formulação dos referidos conceitos, é certo que o “acréscimo patrimonial” é elemento comum a ambos, conforme afirmam Gilberto Ulhôa Canto, Ian de Porto Alegre Muniz e Antonio Carlos Garcia de Souza:

Não se objete que a exigência de que ocorra aumento patrimonial para que o tributo possa incidir diz respeito tão somente aos proventos de qualquer natureza, porque é no inciso II do art. 43 do CTN que se faz referência a tal requisito. Na verdade, o inciso II torna extensiva a ideia de acréscimo de patrimônio à renda, definida no inciso I, quando diz ‘...proventos de qualquer natureza, assim

¹ FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. 6. ed., rev., atual. pelo Prof. Flávio Bauer Novelli; anteriores anotações de atualização pelo Prof. Geraldo Ataliba; prefácio de Aliomar Baleeiro; apresentação de Rubens Gomes de Sousa, Rio de Janeiro: Forense, 1994, p. 2.

entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.¹, o que indica, de maneira clara, que a espécie contemplada no inciso I também se caracteriza como sendo de acréscimo patrimonial [...]”²

O fato gerador - o “acrécimo patrimonial” - constitui-se pela universalidade de fatores positivos e negativos que afetam o patrimônio durante o período de apuração. Daí o caráter dinâmico da renda³, pois que só vislumbra-se “acrécimo” diante de algum parâmetro anterior: pressupõe-se a comparação entre períodos – entre dois marcos temporais – de modo a se verificar a variação patrimonial ocorrida neles. O acréscimo patrimonial nada mais é do que o resultado positivo de uma operação aritmética: dos rendimentos brutos auferidos pelo contribuinte em determinado período de tempo são diminuídas deduções e abatimentos permitidos legalmente.

A obrigação tributária de pagar o imposto sobre a renda nasce em dois momentos distintos: quando da aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou proveito dentro do período-base e quando do encerramento do período-base fixado na lei - momento em que se completa a situação definida em lei como necessária para a ocorrência do fato gerador.

Por isso trata-se de imposto cujo fato gerador diz-se complexo, devido à sua periodicidade e pendência no

² Apud OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do Imposto de Renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 285.

³ PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**, 6. ed. rev. e atual., Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2011, p. 50.

tempo, sendo necessário que, para fins de apuração e cobrança desse imposto, crie-se uma ficção jurídica na qual a lei vai definir qual o período a ser considerado para a apuração do acréscimo no patrimônio e determinar o momento da ocorrência do fato gerador. Somente após o aperfeiçoamento desse período é possível verificar a verdadeira mutação patrimonial, a fim de que se possa aferir a ocorrência do fato gerador com sua respectiva base de cálculo.

1.2 ASPECTO QUANTITATIVO: A BASE DE CÁLCULO

Ao critério quantitativo da norma tributária, através do qual pode-se dimensionar um fato tributário dando-lhe valor patrimonial, denomina-se base de cálculo. Consiste a base de cálculo em unidade de referência que possibilita a quantificação da expressão contábil do fato tributável.

A suscetibilidade de mensuração da base de cálculo encontra-se no aspecto material do que Geraldo Ataliba chama de hipótese de incidência. O aspecto material da hipótese é o que diferencia um tributo de outro, porque é nesse aspecto que ficará configurada a descrição do fato tributável com todos os seus contornos. Pois é, então, pelos atributos dimensíveis constantes do aspecto material que se faz possível precisar a exata quantia devida a título de tributo, o *quantum debeatur*.

A base de cálculo consiste, portanto, nas palavras de Aires F. Barreto:

[...] na descrição legal de um padrão ou unidade de referência que possibilite a quantificação da grandeza financeira do fato tributário.

Espelha o critério abstrato uniforme e genérico de mensuração das realidades que se pretende medir.⁴

Essencial é o caráter da base de cálculo, conquanto é o fundamento do cálculo do *quantum debeat* que a lei qualifica para que se possa reduzir a uma expressão numérica o comportamento humano previsto abstratamente na hipótese de incidência. Por isso, Amílcar Falcão qualifica a base de cálculo como “*verdadeira e autêntica expressão econômica*”⁵.

Para Paulo de Barros Carvalho, a base de cálculo é grandeza instituída na consequência⁶ da regra-matriz tributária e apresenta três funções: medir as proporções reais do fato, compor a específica determinação da dívida e confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material, previsto no antecedente da norma.⁷

Ao *medir as proporções reais do fato*, o legislador, exercendo a competência tributária atribuída pelo constituinte, deverá circunscrever-se ao disposto pela Constituição Federal, que delimita as fronteiras da hipótese normativa.

⁴ BARRETO, Aires F. **Base de cálculo, alíquota:** e princípios constitucionais. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1986, p. 38.

⁵ FALCÃO, **Fato gerador...**, p. 78.

⁶ Consequência da norma designa a relação jurídica que irá se instaurar quando e onde ocorrer o fato imponible. Já o antecedente da regra-matriz tributária abarca os critérios (material, espacial e temporal) que o conceito normativo fornece para identificação do fato descrito.

⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed., São Paulo: Saraiva, 2009, p. 363.

Quer dizer, a base de cálculo contida na lei que institui o tributo⁸, terá como baliza o arquétipo desenhado pela Constituição Federal ao defini-lo e que, implicitamente, a previu⁹. Dentre os inúmeros atributos valorativos que o fato exterioriza, o legislador poderá escolher *todo e qualquer padrão mensurável insito ao núcleo da incidência*¹⁰, no entanto, não poderá ultrapassar as fronteiras do fato, estranhas ao seu arquétipo constitucional.

Como critério de dimensionamento da intensidade do aspecto material da hipótese de incidência, a base de cálculo deve guardar sintonia com o fato gerador que tornou concreto o evento previsto abstratamente. A base de cálculo deve ter relação de pertinência com o fato gerador, que, como tal, afere-se por este último.¹¹ A ocorrência do fato gerador é que determinará a materialidade do evento, cuja mensuração deverá se adequar. Na mesma esteira, leciona Geraldo Ataliba:

Efetivamente, em direito tributário, a importância da base impositiva é nuclear, já que a obrigação tributária tem por objeto sempre o pagamento de uma soma de dinheiro, que somente pode ser fixada em referência a uma grandeza prevista em lei e insita

⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 29. ed., São Paulo: Malheiros, 2008, p. 136.

⁹ BARRETO, op. cit., p. 39.

¹⁰ CARVALHO, op. cit., p. 364.

¹¹ FALCÃO, op. cit., p. 78-9.

20 A limitação da dedução dos prejuízos fiscais acumulados

no fato imponible, ou dela decorrente ou com ela relacionada.¹²

Como já explicitado, a base econômica estabelecida pela CRFB e definida pelo CTN sobre a qual deve incidir o IR é a renda, considerada esta como o acréscimo no patrimônio do contribuinte.

Ora, a base de cálculo do IR não poderia ser outra coisa senão o próprio montante de acréscimo patrimonial. No caso do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas, tem-se que a renda corresponde ao lucro obtido em determinado período. Tal lucro, para fins de incidência de IRPJ, pode ser real, presumido ou arbitrado. Sobre o tema estabelece o artigo 44 do CTN:

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

Importante para o tema em discussão é a análise da base de cálculo como lucro real, uma vez que somente às pessoas jurídicas submetidas à tributação pelo lucro real é permitida a dedução de prejuízos fiscais acumulados, conforme restará analisado posteriormente.

O lucro real não se confunde com o lucro líquido (lucro contábil¹³). A apuração deste precede à daquele. O lucro líquido é determinado mediante escrituração contábil de todos os fatos com implicações patrimoniais, todas as receitas e todos os custos e despesas. O lucro real é aferido

¹² ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 5. ed., São Paulo: Malheiros, 1997, p. 101.

¹³ MACHADO, Curso de Direito Tributário..., p. 320.

depois, mediante adições, exclusões e compensações determinadas pela lei tributária.

O sistema legal de apuração do lucro real é o das exceções taxativas: a lei tributária preocupa-se apenas em excepcionar o que será tributável ou não será tributável - essas exceções são o que chamamos de "ajustes" no lucro líquido para apuração do lucro real, os quais devem ser escriturados no Livro de Apuração do Lucro Real, o LALUR (art. 8º, I, do Decreto-Lei 1.598).¹⁴

Os fatores positivos e negativos de mutação patrimonial ocorridos dentro do mesmo período-base devem ser compensados a fim de chegar ao saldo final, quer dizer, à base de cálculo do imposto sobre a renda. Dessa forma, restará atendido o princípio da universalidade expresso no art. 153, §2º, I, da CRFB, de modo que a mutação patrimonial ocorrida no mesmo período de apuração terá tratamento unificado e fiscal único.

Nessa seara, entre outras questões, discute-se se quando da determinação da base de cálculo do IRPJ, poderia o legislador ordinário, como fez a Lei n. 9.065/95 (que alterou a Lei n. 8.981/95), limitar a dedução dos prejuízos fiscais acumulados nos anos anteriores.

¹⁴ OLIVEIRA, Fundamentos do Imposto de Renda..., p. 655.

2. DEDUÇÃO DOS PREJUÍZOS FISCAIS ACUMULADOS

2.1 PREJUÍZO FISCAL

Prejuízo fiscal é o resultado negativo da apuração do lucro real (após ajustes no lucro contábil), quer dizer, é o lucro real negativo apurado ao final de qualquer período-base da pessoa jurídica. Por isso, tecnicamente, somente fala-se em prejuízo fiscal dedutível para se referir ao saldo negativo do lucro real do período-base – durante o próprio período-base em que se forma o saldo final do lucro real não se fala em prejuízo fiscal. O prejuízo fiscal deve ser demonstrado no Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) e declarado à Receita Federal do Brasil.

Difere do prejuízo contábil, porquanto neste o saldo do lucro líquido apurado na contabilidade é que é negativo, ou seja, ainda antes dos ajustes para se aferir o lucro real

obtém-se um saldo negativo, o que não quer dizer que o saldo do lucro real também será negativo: é possível haver prejuízo contábil e lucro real, bem como lucro líquido e prejuízo fiscal.

A possibilidade de dedução dos prejuízos fiscais acumulados somente existe para as pessoas jurídicas submetidas à tributação pelo lucro real¹⁵ e tem previsão legal. Entretanto, a legislação tributária sobre o tema vem sofrendo alterações, o que suscita algumas discussões na doutrina e na jurisprudência.

2.2 EVOLUÇÃO LEGISLATIVA

A utilização dos prejuízos fiscais de períodos passados para apuração do lucro surgiu com a Lei n. 154, de 25 de novembro de 1947, permitindo que os prejuízos de um exercício fossem deduzidos nos lucros dos três exercícios subsequentes, *verbis*:

Art. 10. O prejuízo verificado num exercício, pelas pessoas jurídicas, poderá se deduzido, para compensação total ou parcial, no caso da inexistência de fundos de reserva ou lucros

¹⁵ Administrativamente, entendia-se que na hipótese de opção por outro regime de tributação, haveria renúncia ao direito a compensação de prejuízos fiscais eventualmente apurados até então; entretanto, a jurisprudência firmou-se no sentido de que o retorno ao regime do lucro real permitiria a compensação dos prejuízos apurados antes da opção (art. 22 IN DRF 21/92). OLIVEIRA, **Fundamentos do Imposto de Renda...**, p. 861.

24 A limitação da dedução dos prejuízos fiscais acumulados

suspensos dos lucros reais apurados **dentro dos três exercícios subseqüentes.**

Parágrafo único. Decorridos os três exercícios, não será permitida a dedução, nos seguintes, do prejuízo porventura não compensado.

Posteriormente, o Decreto-Lei n. 1.493/76 estendeu o prazo para 4 exercícios subsequentes relativamente aos prejuízos verificados a partir do período-base de 1977.

Art. 12. O prejuízo verificado num exercício a partir do período-base relativo ao exercício de 1977 poderá ser compensado total ou parcialmente, com os lucros contábeis apurados dentro dos 4 (quatro) exercícios subseqüentes.

O Decreto-Lei 1.598/77 também tratou do assunto:

Art. 6º - Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.

[...]

§ 3º - Na determinação do lucro real poderão ser excluídos do lucro líquido do exercício:

[...]

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

Art. 64 - A pessoa jurídica poderá compensar o prejuízo apurado em um período-base com o lucro

real determinado nos quatro períodos-base subsequentes.

[...]

§ 2º - Dentro do prazo previsto neste artigo a compensação poderá ser total ou parcial, em um ou mais períodos-base, à vontade do contribuinte.

[...]

Percebe-se que até então os prejuízos fiscais experimentados em períodos anteriores podiam ser livremente deduzidos: vigorava a regra da comunicabilidade (ou não independência) dos períodos ou da continuidade dos exercícios, porém, estavam temporalmente limitados.

Algumas restrições começaram a aparecer já com o Decreto-Lei 2.341/87, cujos artigos art. 32 e 33, ainda em vigor, previram a impossibilidade de transferência para a pessoa jurídica sucessora do direito de compensar os prejuízos fiscais da pessoa jurídica sucedida nos casos de fusão, cisão e incorporação, bem como nos casos de alteração de controle societário e alteração no ramo de atividades, *verbis*:

Art. 32. A pessoa jurídica não poderá compensar seus próprios prejuízos fiscais, se entre a data da apuração e da compensação houver ocorrido, cumulativamente, modificação de seu controle societário e do ramo de atividade.

Art. 33. A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida.

Parágrafo único. No caso de cisão parcial, a pessoa jurídica cindida poderá compensar os seus próprios

26 A limitação da dedução dos prejuízos fiscais acumulados

prejuízos, proporcionalmente à parcela remanescente do patrimônio líquido.

Com o advento da Lei n. 9.065/95, que alterou a Lei n. 8.981/95, passou-se a limitar quantitativamente a *compensação* dos prejuízos fiscais anteriores, sem contudo delimitar prazo para a compensação e períodos de geração de prejuízos fiscais, *verbis*:

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

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

A limitação da dedução em 30% não se refere ao valor dos prejuízos fiscais acumulados, refere-se ao valor apurado de lucro real (lucro líquido ajustado) no período-base em que se efetuará a dedução. Destarte, quanto maior for o lucro líquido ajustado, maior será a possibilidade de dedução da totalidade dos prejuízos fiscais acumulados.

Nessa seara, cumpre registrar que nos casos de fusão, cisão e incorporação, a jurisprudência administrativa majoritária firmou-se no sentido de não ser aplicável o

referido limite de 30% no período-base em que for extinta a pessoa jurídica, seja por fusão, cisão ou incorporação, de modo que na última apuração do lucro real da incorporada, a compensação não sofre limitação¹⁶. Tal entendimento decorre do disposto na exposição de motivos da Medida Provisória n. 998, de 1995, posteriormente convertida na lei n. 9.605/95, segundo a qual o legislador, em momento algum, pretendeu eliminar a compensação dos prejuízos fiscais, apenas a postergou. Entretanto, nas situações em foco, como não há essa possibilidade de compensação futura, entende-se que não se aplica a limitação prevista na hipótese de incidência.

Excepcionam-se, também, da limitação dos 30% as pessoas jurídicas exploradoras de atividade rural, bem como as pessoas jurídicas titulares de determinados incentivos fiscais, conforme determinado em lei.

¹⁶ Câmara Superior de Recursos Fiscais, acórdão n. CSRF/01-05100, 19/10/2004.

3. DIREITO À DEDUÇÃO OU BENEFÍCIO FISCAL?

Eis aí a controvérsia: a dedução de prejuízos acumulados em exercícios anteriores constitui direito constitucional do contribuinte ou é instrumento de política tributária do Estado?

3.1 DIREITO À DEDUÇÃO INTEGRAL DOS PREJUÍZOS FISCAIS ACUMULADOS

Para os adeptos dessa posição, o direito à dedução dos prejuízos acumulados decorre da própria delimitação constitucional dada ao imposto sobre a renda: o arquétipo do tributo previsto na Constituição Federal de 1988 limita o legislador, que não pode afastar-se dos conceitos nela referidos. Assim acontece com o imposto sobre a renda, cuja competência da União para tributar recai sobre a "renda" ou "proventos de qualquer natureza", conceitos esses já consagrados pelo direito privado e dos quais o legislador não

pode olvidar, sob pena de afronta ao art. 110 do Código Tributário Nacional¹⁷:

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Assim, a renda tributável deveria ser tão-somente aquela que caracterizasse disponibilidade de riqueza nova, esta entendida como valores líquidos, excluídos os gastos necessários à sua obtenção.

Sob essa ótica, somente com a efetiva dedução dos prejuízos anteriores, sem qualquer limitação, chegar-se-ia à base de cálculo correta para a incidência do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas. Caso contrário, estar-se-ia a tributar o próprio patrimônio do contribuinte, tendo em vista que o lucro real eventualmente apurado no período-base subsequente estaria apenas a recompor um patrimônio desfalcado no período-base anterior, de modo que a limitação da dedução em 30% equivaleria a tributar 70% dessa recomposição¹⁸. Sendo assim, a limitação da dedução sob qualquer forma desnaturaria o fato gerador do tributo, porque não permitiria a aferição da real capacidade contributiva, uma vez que não haveria qualquer fato-signo

¹⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. **Imposto sobre a Renda (Perfil Constitucional e Temas Específicos)**, 3ª edição, revista, ampliada e atualizada. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2009, p. 253-256.

¹⁸ CARRAZZA, **Imposto sobre a Renda...**, p. 257.

presuntivo de riqueza nova a legitimar a incidência do imposto sobre a renda: recomposição de patrimônio não é renda.

Defende-se que deveria ser considerada a continuidade dos exercícios, tendo em vista que a efetiva mais-valia patrimonial verificada pela empresa, a fim de tributar sua renda, dar-se-ia pelo decurso do tempo, não mês a mês ou ano a ano. Por isso que, para fins de incidência do IRPJ, deveria ser observado período maior (como previam os Decretos-Leis 1.493/76 e 1.598/77), sob pena de tributar-se pretensa renda, enquanto a empresa, na realidade, poderia estar experimentando um verdadeiro decréscimo patrimonial.

Para os adeptos dessa posição, deve-se considerar, então, que as atividades empresarias não são estanques, ou seja, não começam no dia 1º de janeiro e terminam no dia 31 de dezembro: os lucros e os prejuízos transferem-se de um exercício para o outro. O balizamento temporal (01/01 a 31/12) determinado pela lei para aferição de lucro não pode olvidar que a renda encontrada em tal período possa ser absorvida por prejuízos de exercícios anteriores, o que acarretaria a não concretização do fato gerador necessário para a incidência do IRPJ, qual seja, a aquisição de riqueza nova (acrescida a um patrimônio preexistente).

De acordo com esse princípio, o princípio da continuidade (ou direito à vida da empresa), o patrimônio da empresa deve ser avaliado desde o seu nascedouro para fins de incidência do imposto em foco. Isso porque a ordem jurídica brasileira pressupõe que toda a empresa tem prazo de existência indeterminado, salvo expressa determinação em contrário, de modo que produz riquezas e sofre prejuízos sem interrupções.

Entretanto, com o fim de apurar o *quantum debeatur* do IRPJ, a lei tributária se utiliza de uma ficção para avaliar o rendimento de determinada pessoa jurídica: determina o exercício financeiro como parâmetro para aferir a mutação patrimonial sofrida pela empresa - comparam-se os balanços do início e do fim do exercício financeiro para chegar-se ao valor correspondente ao patrimônio líquido gerado pela empresa durante esse período.¹⁹

Por isso diz-se que o imposto sobre a renda tem caráter dinâmico, porque o fato impositivo necessita de tempo para aperfeiçoar-se. A ocorrência anual do fato gerador do imposto sobre a renda não deveria ser utilizada como pretexto para a não comparação e não identificação do concreto aumento patrimonial experimentado pela empresa desde sua criação. Ao revés, os resultados relevantes para a determinação da base de cálculo não poderiam ser compartimentados em um único exercício financeiro, deveriam sim ser considerados todos os exercícios anteriores, sob pena de o imposto sobre a renda transformar-se em um imposto incidente sobre o patrimônio.

Segundo esse entendimento, é direito da pessoa jurídica levar adiante suas atividades para manter o próprio patrimônio, bem como para realizar sua função social²⁰, prestigiando valores constitucionais como o da sociedade livre (art. 3º, I, da CRFB), do desenvolvimento nacional (art.

¹⁹ DERZI, Misabel A. M. Os conceitos de renda e patrimônio (Efeitos da Correção Monetária Insuficiente no Imposto de Renda. Coleção Momentos Jurídicos. Belo Horizonte: Del Rey, 1992, p. 26.

²⁰ Sandra Lúcia Guilardi Ferreira. Princípios Constitucionais Tributário, a Teoria da Preservação da Empresa e o Imposto sobre a Renda, p. 56 e ss.

3º, II, da CRFB), do livre exercício do trabalho (art. 5º, XIII, da CRFB), da valorização do trabalho humano e da livre iniciativa (art. 170 da CRFB).²¹

Portanto, a ideia de independência dos exercícios financeiros violaria o princípio da continuidade e, em última análise, afrontaria valores constitucionais: a empresa deve ser tributada considerando o seu lucro globalmente, sendo de rigor a plena dedutibilidade de todos os prejuízos fiscais acumulados desde o início das atividades empresariais, seja porque estimula o cumprimento da função social da empresa, seja porque permite que se recuperem os custos advindos da manutenção do processo de produção da renda.

Alega-se, também, que a postergação de legítimas deduções implicaria a automática antecipação de imposto de renda que só seria devido em tempo futuro, o que significaria a criação, por vias transversas, de um autêntico empréstimo compulsório, sem as cautelas materiais e formais estabelecidas pelo art. 148 da CRFB. O contribuinte ver-se-ia impelido a mutuar dinheiro ao Fisco sem base em qualquer Lei Complementar, diante da inexistência dos seus pressupostos indispensáveis, e ainda, sem prazo para devolução do dinheiro entregue a título de antecipação de IR²².

Assim, para essa corrente de entendimento, a limitação de 30% na dedução dos prejuízos, além de desestimular as pessoas jurídicas a fazerem investimentos a

²¹ CARRAZZA, Roque Antonio. Imposto sobre a Renda (Perfil Constitucional e Temas Específicos), 3ª edição, revista, ampliada e atualizada. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2009, p. 268.

²² Andrade Martins. Limitações à compensação de prejuízos no balanço fiscal em IR e CSL à luz do princípio da capacidade contributiva. Revista Dialética de Direito Tributário 49/28

longo prazo (com máquinas, equipamentos, prédios, etc), violaria os princípios: (a) da capacidade contributiva, porque tributa-se além da renda; (b) da igualdade, uma vez que empresas em situações econômicas diversas são tributadas do mesmo modo; (c) do não confisco, porque o imposto acaba por atingir riqueza antiga da empresa contribuinte, em afronta ao art. 150, IV, da CRFB; (d) da isonomia, porque a pessoa jurídica que não teve prejuízo fiscal será tributada somente 30% mais que aquela que o experimentou.²³ A finalidade das adições e exclusões aplicadas sobre o lucro líquido para apurar-se o lucro real seria justamente apurar o verdadeiro aumento patrimonial de uma empresa, motivo pelo qual a possibilidade da total dedução dos prejuízos acumulados seria uma exigência impostergável do nosso sistema tributário. Embora minoritário, nesse sentido o Superior Tribunal de Justiça já se posicionou:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO.
AGRAVO REGIMENTAL. COMPENSAÇÃO
DE PREJUÍZOS ACUMULADOS, IMPOSTO
DE RENDA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL
SOBRE O LUCRO. MEDIDA PROVISÓRIA Nº
812/94. LEI Nº 8.981/95. LIMITAÇÃO DE 30%.
PRECEDENTES DESTA CORTE E DO
COLENDO STF.

2. Acórdão recorrido que entendeu ser inconstitucional a limitação imposta à compensação de prejuízos, prevista nos arts. 42 e 58, da Lei nº 8.981/95, garantindo à recorrida o direito de pagar o imposto de Renda - IR - e a Contribuição Social

²³ CARRAZZA, **Imposto sobre a Renda...**, p. 260-264.

sobre o Lucro - CSL, a partir de janeiro/95, sem as modificações introduzidas pela referida lei.

4. Nos moldes do art. 44, do CTN, a base de cálculo do Imposto de Renda é o “montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis”; enquanto que a CSL incide sobre o lucro obtido em determinada atividade, isto é, o ganho auferido após dedução de todos os custos e prejuízos verificados.

5. Ao limitar a compensação dos prejuízos fiscais acumulados em 30% (trinta por cento), a Lei nº 8.981/95 restou por desfigurar os conceitos de renda e de lucro, conforme perfeitamente definidos no CTN. Ao impor a limitação em questão, determinou-se a incidência do tributo sobre valores que não configuram ganho da empresa, posto que destinados a repor o prejuízo havido no exercício precedente, incorrendo na criação de um verdadeiro empréstimo compulsório, porque não autorizada pela “Lex Mater”.

6. Em conseqüência, as limitações instituídas pela Lei nº 8.981/95 denotam **caráter violador dos conceitos normativos de renda e lucro**, repito, conforme delineados, de maneira cristalina, no CTN, diploma que ostenta a natureza jurídica de lei complementar.

7. Ocorre que, de modo diferente vêm entendendo as Egrégias Primeira e Segunda Turmas desta Corte, conforme precedentes nos seguintes julgados: REsp nº 90.234, Rel. Min. Milton Luiz Pereira; REsp nº 90.249/MG, Rel. Min. Peçanha Martins, DJU de 16/03/98; REsp nº 142364/RS, Rel. Min. Garcia Vieira, DJU de 20/04/98. Mesmo posicionamento externado pelo colendo STF (RE nº 232084/SP, 1ª

Turma, Rel. Min. ILMAR GALVÃO). Ressalva do ponto de vista do relator.²⁴

[grifos nossos]

3.2 A DEDUÇÃO DOS PREJUÍZOS FISCAIS ACUMULADOS É BENEFÍCIO FISCAL

Por outro lado, e aqui reside a tese da Fazenda Nacional, a possibilidade da dedução dos prejuízos acumulados em períodos-base posteriores constitui mero benefício fiscal, nos termos de lei autorizativa.

Nesse sentido, manifestou-se o Supremo Tribunal Federal quando do julgamento do Recurso Extraordinário n. 344.994-0/PR, de relatoria originária do Ministro Marco Aurélio, e relatoria para o acórdão o Ministro Eros Grau. Nesse julgamento o STF, por maioria de votos, vencido o Ministro Marco Aurélio, entendeu que o abatimento dos prejuízos verificados mais além do exercício social em que constatados constitui “*benesse da política fiscal*”, de modo que deve ser exercido nos termos da lei autorizativa da dedução. O acórdão restou assim ementado²⁵:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO.
TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA.
DEDUÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS.
LIMITAÇÕES. ARTIGOS 42 E 58 DA LEI N.
8.981/95. CONSTITUCIONALIDADE.

²⁴ AgRg no Ag 508.251/SP, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 16/10/2003, DJ 01/12/2003, p. 267.

²⁵ RE 344994, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. EROS GRAU, Tribunal Pleno, julgado em 25/03/2009, DJe-162 DIVULG 27-08-2009 PUBLIC 28-08-2009 EMENT VOL-02371-04 PP-00683 RDDT n. 170, 2009, p. 186-194.

AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO DISPOSTO NOS ARTIGOS 150, INCISO III, ALÍNEAS "A" E "B", E 5º, XXXVI, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. 1. **O direito ao abatimento dos prejuízos fiscais acumulados em exercícios anteriores é expressivo de benefício fiscal em favor do contribuinte. Instrumento de política tributária que pode ser revista pelo Estado. Ausência de direito adquirido** 2. A Lei n. 8.981/95 não incide sobre fatos geradores ocorridos antes do início de sua vigência. Prejuízos ocorridos em exercícios anteriores não afetam fato gerador nenhum. Recurso extraordinário a que se nega provimento. [grifos nossos]

Nesse julgamento, salientou-se que não há impedimento à dedução dos prejuízos apurados dentro do período-base, a qual deve ser integral. Entretanto, procurou-se demonstrar que não há direito adquirido a regimes tributários anteriores, de maneira que eventual autorização legal para compensar prejuízos de exercícios anteriores decorreria tão somente da vontade do Estado de conceder tal benefício fiscal, que poderia modificá-lo ou revogá-lo a qualquer tempo.

De fato, não há direito adquirido à dedução de prejuízos fiscais acumulados. Isso porque o direito à compensação somente nasce com o advento do evento futuro e incerto da existência de lucro real, o qual só será aferível ao final do período-base subsequente ao que ocorreu o prejuízo fiscal que se pretende compensar. Logo, somente há direito adquirido à referida dedução a partir do encerramento do período-base em que houver lucro real suficiente, antes disso, há apenas um direito em formação.

Por isso que aplicável a lei vigente no período-base em que se optar por efetuar a compensação dos prejuízos fiscais acumulados, porquanto trata-se de questão de apuração de base de cálculo presente consubstanciada em fato gerador presente.²⁶ Nesse sentido:

TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE IMPUGNAÇÃO ESPECÍFICA DOS FUNDAMENTOS DA DECISÃO AGRAVADA. SÚMULA 283 DO STF. IMPOSTO DE RENDA. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. LIMITAÇÃO. COMPENSAÇÃO. PREJUÍZOS FISCAIS. BASE DE CÁLCULO NEGATIVA. ARTS. 42 E 58 DA LEI 8.981/95. CONSTITUCIONALIDADE. AGRAVO IMPROVIDO. I - Incumbe aos recorrentes o dever de impugnar, de forma específica, cada um dos fundamentos da decisão atacada, sob pena de não conhecimento do recurso. Incidência da Súmula 283 do STF. II - **É legítima a limitação da compensação dos prejuízos fiscais e da base de cálculo negativa apurados em exercícios anteriores, no cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro, nos termos dos arts. 42 e 58 da Lei 8.981/95.** Precedentes (RE 344.994/PR, Rel. para o acórdão Min. Eros Grau, e do RE 545.308/SP, Rel. para o acórdão Min. Cármen Lúcia). III - **As prerrogativas de abatimento facultadas nos arts. 42 e 58 da Lei 8.981/95 caracterizam benefícios fiscais vinculados a política econômica, que, por sua natureza, pode ser alterada ou revogada pelo Estado a qualquer momento.** IV - A forma de

²⁶ OLIVEIRA, Fundamentos do Imposto de Renda..., p. 888-890.

limitação e a data de publicação da medida provisória que deu origem à Lei 8.981/95 **não ofenderam direito adquirido, ato jurídico perfeito ou as regras de irretroatividade e anterioridade tributárias dispostas na Constituição** (arts. 150, III, a e b, e 195, § 6º). V - A limitação dessas compensações não alterou as bases de cálculo ou as hipóteses de incidência da CSL ou do IR, por não modificarem os conceitos de renda ou de lucro, motivo pelo qual estaria dispensada a exigência de lei complementar para disciplinar a matéria. VI - **Ausência de ofensa ao princípio da capacidade contributiva, de manifestação de efeito confiscatório ou de configuração de empréstimo compulsório, tendo em vista que houve apenas mitigação de benesse fiscal.** VII - Agravo regimental improvido.²⁷ [grifos nossos]

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. BASE DE CÁLCULO: LIMITAÇÕES À DEDUÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. ARTIGO 58 DA LEI 8.981/1995: CONSTITUCIONALIDADE. ARTIGOS 5º, INC. II E XXXVI, 37, 148, 150, INC. III, ALÍNEA "B", 153, INC. III, E 195, INC. I E § 6º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. PRECEDENTE: RECURSO EXTRAORDINÁRIO 344.944. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. 1. Conforme entendimento do Supremo Tribunal

²⁷ RE 588639 AgR, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Primeira Turma, julgado em 09/11/2010, DJe-056 DIVULG 24-03-2011 PUBLIC 25-03-2011 EMENT VOL-02489-02 PP-00430.

Federal firmado no julgamento do Recurso Extraordinário 344.944, Relator o Ministro Eros Grau, no qual se declarou a constitucionalidade do artigo 42 da Lei 8.981/1995, "o direito ao abatimento dos prejuízos fiscais acumulados em exercícios anteriores é **expressivo de benefício fiscal em favor do contribuinte. Instrumento de política tributária que pode ser revista pelo Estado. Ausência de direito adquirido**". 2. Do mesmo modo, é constitucional o artigo 58 da Lei 8.981/1995, que limita as deduções de prejuízos fiscais na formação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro. 3. Recurso extraordinário não provido.²⁸

Embora ainda existam vozes dissonantes, o art. 510 do Regulamento do Imposto sobre a Renda de 1999 tratou do assunto expressamente:

Art. 510. O prejuízo fiscal apurado a partir do encerramento do ano-calendário de 1995 poderá ser compensado, cumulativamente com os prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas neste Decreto, observado o limite máximo, para compensação, de trinta por cento do referido lucro líquido ajustado (Lei n ° 9.065, de 1995, art. 15).

§ 1 ° O disposto neste artigo somente se aplica às pessoas jurídicas que mantiverem os livros e

²⁸ RE 545308, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 08/10/2009, DJe-055 DIVULG 25-03-2010 PUBLIC 26-03-2010 EMENT VOL-02395-05 PP-01244 RTJ VOL-00214- PP-00535.

documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do montante do prejuízo fiscal utilizado para compensação (Lei n.º 9.065, de 1995, art. 15, parágrafo único).

§ 2.º Os saldos de prejuízos fiscais existentes em 31 de dezembro de 1994 são passíveis de compensação na forma deste artigo, independente do prazo previsto na legislação vigente à época de sua apuração.

§ 3.º O limite previsto no caput não se aplica à hipótese de que trata o inciso I do art. 470.

Naquela oportunidade, o Supremo Tribunal Federal também argumentou que as empresas deficitárias não têm crédito oponível à Fazenda Pública, uma vez que lucro e prejuízo são contingências do mundo dos negócios, bem como que inexistente direito líquido e certo à *socialização* dos prejuízos.

Ademais, registrou também que, se por determinação legal a apuração do lucro é anual, não existindo lucro no ano não há incidência de IRPJ – não há tributo devido sobre lucro inexistente. Por isso que, se a legislação anterior assegurava direito à compensação dos prejuízos anteriores (sobre os quais, repita-se, não houve incidência de imposto), assegurava mero benefício fiscal, pois já encerrado o exercício financeiro no qual apurado o prejuízo.

Andou bem o Supremo Tribunal Federal quando atribuiu qualidade constitucional à limitação da dedução dos prejuízos fiscais acumulados em 30% do lucro real.

A base de cálculo, de fato, deve representar o efetivo aumento patrimonial de uma pessoa jurídica. O acréscimo patrimonial constitui-se na diferença entre os ingressos e as saídas ocorridos nesse patrimônio, acarretando uma

mudança quantitativa no patrimônio. Tal mutação patrimonial deve ser aferida entre dois pontos de tempo predeterminados pela lei tributária, sob pena de se tornar impraticável qualquer cobrança a título de imposto sobre a renda. Ocorre que os prejuízos anteriores não interferem na apuração da mutação patrimonial ocorrida no período atual, porque são resultados de fatos do passado pertencentes a outros períodos-base, e já refletiram na apuração de um patrimônio menor no início do período atual. Ricardo Mariz de Oliveira resume a explicação:

"o fato gerador do imposto de renda é o **acréscimo patrimonial ocorrido num período-base** e é constituído pela diferença entre a universalidade patrimonial no início desse período e a universalidade patrimonial no final do mesmo, sendo essa diferença matematicamente formada pela universalidade de fatores positivos e negativos que afetam esse patrimônio durante o mesmo lapso temporal, descontadas as transferências patrimoniais. [...] **os prejuízos de períodos-base anteriores não integram essa universalidade de fatores positivos e negativos.**"²⁹ [grifos nossos]

Ora, toda a atividade econômica deve ser segmentada em seu desenvolvimento temporal tanto para efeitos empresariais como para efeitos jurídicos, vide a necessidade de partilhar lucros entre os sócios, bem como a necessidade de cobrir gastos públicos através da tributação da renda. Caso contrário, somente quando do encerramento

²⁹ OLIVEIRA, **Fundamentos...**, p. 900.

definitivo da atividade econômica seria determinável a mutação patrimonial produzida pelo empreendimento.

A segmentação da atividade em exercícios sociais ou em períodos-base é uma imposição natural do sistema, diante de suas conveniências e necessidades. Ademais, não há qualquer empecilho constitucional a essa fragmentação, bem como também não há qualquer exigência constitucional de apuração dos resultados das empresas de forma acumulada.

Assim, à lei ordinária cabe determinar os períodos-base adotados, e dispor sobre a comunicação ou não desses períodos para o efeito de combinar prejuízos anteriores com lucros presentes (ou vice-versa), a fim de determinar a base de cálculo sobre a qual incidirá o imposto sobre a renda.

Dessa forma é que restarão atendidos os princípios da generalidade, universalidade e da progressividade previstos no parágrafo 2º, do inciso I, do art. 153 da Constituição Federal. A aplicação desses princípios constitucionais está condicionada à segmentação das atividades econômicas em períodos-base: a periodicidade do imposto sobre a renda é uma consequência do próprio princípio da universalidade, porque não há como apurar um aumento patrimonial de forma universal sem referi-la a um determinado período de tempo, este que será determinado pela lei ordinária tendo em vista o mandamento constitucional de que o imposto sobre a renda *"será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei"* (art. 153, §2º, I, da CRFB). A progressividade aliada à universalidade também requer um período de tempo para ser aplicada, e para ser aplicada depois novamente: somente pode-se falar em tabela de alíquotas progressivas se a periodicidade for pressuposta,

porque as alíquotas progressivas são ditas para cada período de apuração³⁰.

Portanto, levado ao cabo o entendimento de que o princípio da continuidade da empresa deve ser observado, apenas ao final do empreendimento (extinção da pessoa jurídica) poder-se-ia tributar a título de imposto sobre a renda com a certeza absoluta de que houve acréscimo patrimonial. Qualquer cobrança antes desse final consubstanciaria empréstimo compulsório, tendo em vista que os lucros até então gerados poderiam ser total ou parcialmente consumidos por prejuízos supervenientes.

O Superior Tribunal de Justiça também tem inúmeros julgados nesse sentido, *verbis*:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. PREJUÍZO FISCAL. IRPJ E CSSL. TAXA SELIC. INAPLICABILIDADE. LEI 9.250/1995. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL. ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. SEGUNDOS ACLARATÓRIOS OPOSTOS NA ORIGEM. CARÁTER PROTETATÓRIOS EVIDENCIADO. MULTA MANTIDA.

1. Hipótese em que se analisa a limitação da compensação em 30% dos prejuízos fiscais acumulados em exercícios anteriores, para fins de determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro (CSSL) e do IRPJ.

2. O julgado que adota fundamentação adequada à solução da controvérsia, mesmo que não analise

³⁰ OLIVEIRA, **Fundamentos...**, p. 263.

todos os artigos de lei invocados, não viola o art. 535 do CPC.

3. A limitação da compensação em 30% dos prejuízos fiscais acumulados em exercícios anteriores, para fins de determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL) e do Imposto de Renda, não se encontra eivada de ilegalidade.

Precedentes: EREsp N° 429.730 - RJ, Primeira Seção, Rel. Min. João Otávio de Noronha, julgado em 9.3.2005; AgRg no REsp 1110507/RJ, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, DJe 01/07/2011;

AgRg no Ag 935.250/SP, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 09/09/2008; AgRg no REsp 1027320/SP, Segunda Turma, Rel. Min. Castro Meira, julgado em 21/08/2008, DJe 23/09/2008.³¹

[grifos nossos]

Atualmente, o tema encontra-se novamente pendente de avaliação pelo STF, que reconheceu a existência de repercussão geral sobre o assunto:

IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA JURÍDICA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - PREJUÍZO - COMPENSAÇÃO - LIMITE ANUAL. Possui repercussão geral controversia sobre a constitucionalidade da limitação em 30%, para cada ano-base, do direito de o contribuinte compensar os prejuízos

³¹ AgRg no REsp 1223443/PR, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 16/08/2011, DJe 19/08/2011.

fiscais do Imposto de Renda sobre a Pessoa Jurídica e a base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - artigos 42 e 58 da Lei nº 8.981/95 e 15 e 16 da Lei nº 9.065/95.³² [grifos nossos]

Ao Supremo Tribunal Federal caberá, mais uma vez, agora sob o regime da repercussão geral em sede de Recurso Extraordinário, analisar a compatibilidade da limitação da dedução dos prejuízos fiscais acumulados em 30% do lucro real apurado. Há argumentos válidos de ambas posições, entretanto, espera-se que o posicionamento do STF firme-se no mesmo sentido em que vem se afirmando ao longo desses anos.

³² RE 591340 RG, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, julgado em 09/10/2008, DJe-211 DIVULG 06-11-2008 PUBLIC 07-11-2008 EMENT VOL-02340-07 PP-01437 LEXSTF v. 31, n. 361, 2009, p. 259-262 LEXSTF v. 31, n. 362, 2009, p. 276-279.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante da análise dos elementos do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza da Pessoa Jurídica (fato gerador e base de cálculo), bem como da leitura detida do disposto na Constituição Federal de 1988 e no Código Tributário Nacional sobre o referido imposto federal, conclui-se que a limitação da dedução dos prejuízos fiscais em 30% do lucro real apurado não se encontra eivada de qualquer inconstitucionalidade ou ilegalidade.

De fato, conforme dispõe o Código Tributário Nacional, a base econômica sobre a qual incide o Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas é a renda ou proventos de qualquer natureza, ou seja, qualquer acréscimo que tenha ocorrido no patrimônio da pessoa jurídica a ser tributada. Eis aí a base de cálculo do IRPJ: o saldo de lucro resultante da mutação patrimonial da empresa em determinado período, com adições e exclusões determinadas pela lei tributária.

A periodicidade a que se recorre com a finalidade de determinar a ocorrência do fato gerador e tornar possível a apuração da base de cálculo sobre a qual incidirá o IRPJ, é

uma exigência do nosso sistema jurídico sob pena de se tornar impraticável a tributação.

As atividades empresariais necessitam de segmentação temporal, tanto para efeitos empresariais, como para efeitos jurídicos. Ora, caso assim não fosse, somente ao final da existência de uma pessoa jurídica seria possível determinar com exatidão a sua mutação patrimonial, como querem os defensores da aplicação do princípio da continuidade da pessoa jurídica. Essa segmentação temporal do empreendimento econômico dá concretude aos princípios constitucionais da generalidade, da universalidade e da progressividade, conforme analisado.

Saliente-se que não há nenhum empecilho constitucional à periodização da vida das empresas para o fim de apurar resultados, assim como também não há qualquer imposição à apuração acumulada.

Assim, cabe à lei tributária definir o período-base que será considerado para efeitos de concretização da hipótese de incidência, bem como dispor sobre a sua comunicabilidade ou não, com a finalidade de permitir ou não a dedutibilidade dos prejuízos fiscais acumulados anteriormente.

Encerrado o período-base em que apurado o prejuízo fiscal, a possibilidade de abatê-lo do montante auferido a título de lucro real do período-base subsequente decorre tão somente da vontade do Estado de conceder tal benefício fiscal, porque tal prejuízo já produziu suas consequências no período-base em que foi apurado.

Por isso que qualquer possibilidade de abatimento dos prejuízos fiscais acumulados somente se dará nos termos da lei autorizativa, que pode modificar ou revogar o benefício a qualquer tempo. Nesse sentido é a jurisprudência

48 A limitação da dedução dos prejuízos fiscais acumulados

dos Tribunais Superiores que, ao que tudo indica, pacificar-se-á após o julgamento pela sistemática da repercussão geral do RE 591.340.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 16. ed., São Paulo: Saraiva, 2010.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 5. ed., São Paulo: Malheiros, 1997.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**, 11. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi, Rio de Janeiro: Forense, 2009.

BARRETO, Aires F. **Base de cálculo, alíquota: e princípios constitucionais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed., São Paulo: Lejus, 2002.

CANTO, Gilberto de Ulhôa; MUNIZ, Ian de Porto Alegre; SOUZA, Antonio Carlos Garcia de. **Imposto sobre a**

Renda e Proventos de Qualquer Natureza. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). O Fato Gerador do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária/Resenha Tributária, 1986, p.9. (Caderno de Pesquisas Tributárias - Vol.11)

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário.** 22. ed., São Paulo: Malheiros, 2006.

_____. **Imposto sobre a Renda (Perfil Constitucional e Temas Específicos),** 3ª edição, revista, ampliada e atualizada. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência.** 7. ed. rev., São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. **Curso de Direito Tributário.** 21 ed., São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. **Compensação de prejuízos fiscais acumulados do imposto sobre a renda e a inconstitucionalidade da limitação de 30% prescrita na lei n. 8.981/95.** Revista de Direito Tributário, n. 68, Ed. Malheiros, São Paulo???

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito tributário, direito penal e tipo.** 2. ed. rev. e atual., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

_____. **Os conceitos de renda e patrimônio (Efeitos da Correção Monetária Insuficiente no Imposto de Renda.** Coleção Momentos Jurídicos. Belo Horizonte: Del Rey, 1992.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária.** 6. ed., rev., atual. pelo Prof. Flávio Bauer Novelli: anteriores anotações de atualização pelo Prof. Geraldo Ataliba; prefácio de Aliomar Baleeiro; apresentação de Rubens Gomes de Sousa, Rio de Janeiro: Forense, 1994.

FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. **Da compensação de prejuízos fiscais ou da trava de 30%.** Revista Fórum de Direito Tributário, Ed. Fórum, Belo Horizonte, ano 10, n. 60, p. 9-31, nov/dez 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário.** 29. ed., São Paulo: Malheiros, 2008.

_____. **Comentários ao Código Tributário Nacional.** São Paulo: Atlas, 2004, v.2.

MARTINS, Andrade. **Limitações à Compensação de Prejuízos no Balanço Fiscal em IR e CSL à Luz do Princípio da Capacidade Contributiva.** Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 49, pág. 19 a 34, outubro de 1999.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de Direito Tributário.** 12. ed., São Paulo, Editora Saraiva, 2010.

_____. **O Sistema Tributário na Constituição**. 6. ed., São Paulo, Editora Saraiva, 2008.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do Imposto de Renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 9. ed. rev. atual., Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2007.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**, 6. ed. rev. e atual., Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2011.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Imposto de renda, limitação à compensação de prejuízos fiscais e extinção da pessoa jurídica: entre John Marshall e Lourival Vilanova**. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 185, fevereiro de 2011.

SOARES, Guilherme de Macedo. **O caso Marks and Spencer e o último julgado da Câmara Superior de Recursos Fiscais acerca da aplicação do limite percentual de compensação de prejuízos fiscais em incorporações**. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 199, abril de 2012.

Essa obra é introdução à um estudo acerca do tema de grande relevância no âmbito dos tributos federais, mais precisamente do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas, que tem acalentado discussões doutrinárias e jurisprudenciais, sem contudo estabelecer-se posicionamento uniforme em qualquer desses setores.



 editora fi
www.editorafi.com

