27/06/2019 **PLENÁRIO**

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 591.340 SÃO PAULO

RELATOR	**: MIN. MARCO AURÉLIO**
REDATOR DO ACÓRDÃO	**: MIN. ALEXANDRE DE MORAES**
RECTE.(S)	: POLO INDUSTRIAL POSITIVO E EMPREENDIMENTOS LTDA
ADV.(A/S)	: FERNANDA ELISSA DE CARVALHO AWADA
RECDO.(A/S)	: UNIÃO
PROC.(A/S)(ES)	: PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
INTDO.(A/S)	: CONFEDERACAO NACIONAL DO COMERCIO DE BENS, SERVICOS E TURISMO - CNC
ADV.(A/S)	: KAREM JUREIDINI DIAS
INTDO.(A/S)	: SINDICATO DAS INDÚSTRIAS DE PRODUTOS QUÍMICOS PARA FINS INDUSTRIAIS, PETROQUÍMICAS E DE RESINAS SINTÉTICAS DE CAMAÇARI, CANDEIAS E DIAS D'AVILA - SINPEQ
ADV.(A/S)	: LUIZ ANTÔNIO BETTIOL
INTDO.(A/S)	: CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA - CNI
ADV.(A/S)	: CASSIO AUGUSTO MUNIZ BORGES

Ementa: TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA JURÍDICA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO. PREJUÍZO. COMPENSAÇÃO. LIMITE ANUAL. LEI 8.981/1995, ARTS. 42 E 58. LEI 9.065/95, ARTS. 15 E 16. CONSTITUCIONALIDADE.

1. A técnica fiscal de compensação gradual de prejuízos, prevista em nosso ordenamento nos arts. 42 e 58 da Lei 8.981/1995 e 15 e 16 da Lei 9.065/1995, relativamente ao Imposto de Renda de Pessoa Jurídica e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, não ofende nenhum princípio constitucional regente do Sistema Tributário Nacional.

2. Recurso extraordinário a que nega provimento, com afirmação de tese segundo a qual *É constitucional a limitação do direito de compensação de prejuízos fiscais do IRPJ e da base de cálculo negativa da CSLL*.

A C Ó R D Ã O

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código C6C3-5F8D-FA82-CB39 e senha D9BC-D53E-AC57-286C

Vistos, relatados e discutidos estes autos, os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em Plenário, sob a Presidência do Senhor Ministro DIAS TOFFOLI, em conformidade com a ata de julgamento e as notas taquigráficas, por maioria, acordam em, apreciando o tema 117 da repercussão geral, negar provimento ao recurso extraordinário, nos termos do voto do Ministro Alexandre de Moraes, Redator para o acórdão, vencidos os Ministros Marco Aurélio (Relator), Edson Fachin e Ricardo Lewandowski. Em seguida, por maioria, acordam em fixar a seguinte tese: "É constitucional a limitação do direito de compensação de prejuízos fiscais do IRPJ e da base de cálculo negativa da CSLL", vencido o Ministro Marco Aurélio. Não participou, justificadamente, deste julgamento, a Ministra Cármen Lúcia. Ausente, justificadamente, o Ministro Celso de Mello. Presidência do Ministro Dias Toffoli.

Brasília, 27 de junho de 2019.

Ministro **ALEXANDRE DE MORAES**
Redator para o Acórdão

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código C6C3-5F8D-FA82-CB39 e senha D9BC-D53E-AC57-286C

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 591.340 SÃO PAULO

RELATOR	**: MIN. MARCO AURÉLIO**
RECTE.(S)	: POLO INDUSTRIAL POSITIVO E EMPREENDIMENTOS LTDA
ADV.(A/S)	: FERNANDA ELISSA DE CARVALHO AWADA
RECDO.(A/S)	: UNIÃO
PROC.(A/S)(ES)	: PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
INTDO.(A/S)	: CONFEDERAÇÃO NACIONAL DO COMÉRCIO DE BENS SERVIÇOS E TURISMO - CNC
ADV.(A/S)	: KAREM JUREIDINI DIAS

R E L A T Ó R I O

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Adoto, como relatório, as informações prestadas pelo assessor Dr. Pedro Júlio Sales D'Araújo:

> O Tribunal Regional Federal da 3ª Região negou acolhida a pedido formulado em apelação, assentando não terem implicado ofensa à Constituição Federal os artigos 42 e 58 da Lei nº 8.981/1995, bem como o 15 e o 16 da Lei nº 9.065/1995, no que limitaram em 30%, para cada ano-base, o direito do contribuinte de compensar os prejuízos fiscais do Imposto de Renda sobre Pessoa Jurídica – IRPJ e da base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL. Entendeu ausente violação do conceito constitucional de lucro, tendo em vista a não extinção da dedução dos prejuízos da base de cálculo dos referidos tributos. Afirmou necessário que a possibilidade de compensação esteja prevista em lei específica, apontando o histórico legislativo. Consignou encontrar-se a definição de lucro atrelada a um período de apuração, de maneira que a utilização de prejuízos anteriores para redução da base de cálculo configuraria benefício fiscal. Afirmou inexistir confisco tributário ou ofensa ao princípio da capacidade contributiva. Eis a síntese dos fundamentos:
>
> CONSTITUCIONAL-TRIBUTÁRIO- IMPOSTO DE RENDA- CSL - DEDUTIBILIDADEPREJUÍZOS FISCAIS E

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que institui a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil. O documento pode ser acessado no endereço eletrônico http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/ sob o número 12954473.

BASE DE CÁLCULO NEGATIVA-LIMITAÇÃO DE 30%-MP 812/94- LEI 8981/95, ARTS.42 e 58.

1 – A medida provisória é instrumento idôneo à veiculação de normas de direito tributário, precedentes do Supremo Tribunal Federal (ADIMC nº 1417, DJU de 22.03.96, p.8233; ADIMC nº1533 e despacho presidencial na ADIMC nº 15583, DJU de 04.02.97).

2 – A limitação à dedução de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas não violou qualquer dos princípios constitucionais invocados, sendo imperativa, para a compreensão do problema sob tal enfoque, a consideração da autonomia dos períodos-base como princípio ordenador do sistema tributário nacional, que se reflete na configuração da dedução, com transposição do resultado de um período para outro distinto, como benefício fiscal e, portanto, vinculado à específica regência legal.

3 – A alteração da legislação, aplicando-se ao acertamento futuro das bases de cálculo, não acarreta a vulneração do princípio da irretroatividade, pois a lei aplicável, para a orientação do procedimento, é a vigente na data da dedução quando possível é a implementação do "encontro de contas", e não a existente no momento em que apurados os prejuízos fiscais e as bases de cálculo negativas.

4 – O princípio da anterioridade restou observado, tanto em relação ao imposto de renda, face à publicação veiculada no Diário Oficial de 31.12.94, como no tocante à contribuição social, tendo em vista a natureza das alterações promovidas.

5 – Multa de ofício é devida, pois decorre da aplicação de legislação expressa, haja vista o auto de infração. Cabível juros de mora (artigo 161, § 1º do Código tributário Nacional), tem como taxa Selic prevista no § 4º, do artigo 39 da Lei nº 9.250/95, a partir de 1 de Janeiro de 1996, em substituição dos juros de mora e correção monetária.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que institui a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil. O documento pode ser acessado no endereço eletrônico http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/ sob o número 12954473.

6 – A limitação reproduzida no artigo 16 da lei 9.065, de 20.06.95, somente produziu efeitos a partir do ano-calendário de 1996, permanecendo vigente no período o próprio artigo 58 da lei nº 8.981/95, conforme previsto no artigo 12 da lei nº 9.065/95, de sorte que o requisito da anterioridade restou plenamente observada pela nova legislação editada.

7 – Apelação não provida.

Os declaratórios interpostos foram desprovidos.

No extraordinário, formalizado com base na alínea "a" do permissivo constitucional, a contribuinte articula com a afronta aos artigos 145, § 1º, 148, 150, inciso IV, 153, inciso III, e 195, inciso I, alínea "c", do Diploma Maior. Aduz haverem as limitações impostas pelas Leis nº 8.981/1995 e nº 9.065/1995 configurado tributação sobre o patrimônio ou capital das empresas, não sobre o lucro ou renda, adulterando os conceitos delineados pelo Direito Comercial e pela Carta da República. Consoante discorre, foi instituído verdadeiro empréstimo compulsório, pois o contribuinte desembolsa antecipadamente os tributos para, posteriormente, recuperá-los com a compensação da base de cálculo negativa não utilizada.

Sob o ângulo da repercussão geral, sustenta a relevância da questão constitucional debatida, asseverando que a limitação da compensação de prejuízos fiscais reflete na situação jurídica de muitos contribuintes, tendo grande efeito econômico.

A União, em contrarrazões, defende o acerto do pronunciamento do Colegiado de origem.

O extraordinário foi admitido. O Supremo, no âmbito do denominado Plenário Virtual, reconheceu a repercussão geral do tema. Eis o teor da ementa:

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que institui a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil. O documento pode ser acessado no endereço eletrônico http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/ sob o número 12954473.

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

A Procuradoria-Geral da República opina pela negativa de seguimento ao extraordinário, ante pronunciamento do Plenário do Supremo a respeito da matéria. Aduz não haver motivos para a alteração do entendimento.

Em razão da conclusão do julgamento, pelo Pleno, do recurso extraordinário nº 344.994/PR, também da relatoria de Vossa Excelência, com acórdão redigido pelo ministro Eros Grau, foi negado seguimento ao recurso.

Reconsiderou a decisão, presente agravo interno, por entender ausente a apreciação, no citado precedente, de aspectos importantes desta controvérsia – violação dos princípios da capacidade contributiva, da vedação ao confisco e da isonomia.

Em 21 de setembro de 2016, admitiu a Confederação Nacional do Comércio como terceira.

É o relatório.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que institui a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil. O documento pode ser acessado no endereço eletrônico http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/ sob o número 12954473.

PLENÁRIO

EXTRATO DE ATA

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 591.340
PROCED. : SÃO PAULO
RELATOR : MIN. MARCO AURÉLIO
RECTE.(S) : POLO INDUSTRIAL POSITIVO E EMPREENDIMENTOS LTDA
ADV.(A/S) : FERNANDA ELISSA DE CARVALHO AWADA (SP132649/)
RECDO.(A/S) : UNIÃO
PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL (00000/DF)
INTDO.(A/S) : CONFEDERACAO NACIONAL DO COMERCIO DE BENS, SERVICOS E TURISMO - CNC
ADV.(A/S) : KAREM JUREIDINI DIAS (114660/SP)
INTDO.(A/S) : SINDICATO DAS INDÚSTRIAS DE PRODUTOS QUÍMICOS PARA FINS INDUSTRIAIS, PETROQUÍMICAS E DE RESINAS SINTÉTICAS DE CAMAÇARI, CANDEIAS E DIAS D'AVILA - SINPEQ
ADV.(A/S) : LUIZ ANTÔNIO BETTIOL (6558/DF)
INTDO.(A/S) : CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA - CNI
ADV.(A/S) : CASSIO AUGUSTO MUNIZ BORGES (0020016/DF, 20016/DF, 91152/RJ)

Decisão: Após a leitura do relatório e a realização das sustentações orais, o julgamento foi suspenso. Falaram: pela recorrente, o Dr. Robson Maia Lins; pela recorrida, o Dr. Clóvis Monteiro, Procurador da Fazenda Nacional; pelo interessado Sindicato das Indústrias de Produtos Químicos para Fins Industriais, Petroquímicas e de Resinas Sintéticas de Camaçari, Candeias e Dias D´Avila - SINPEQ, o Dr. Ewerton Azevedo Mineiro; e, pela interessada Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo - CNC, a Dra. Gláucia Maria Lauletta Francino. Não participou, justificadamente, deste julgamento, o Ministro Gilmar Mendes. Presidência do Ministro Dias Toffoli. Plenário, 29.05.2019.

Presidência do Senhor Ministro Dias Toffoli. Presentes à sessão os Senhores Ministros Celso de Mello, Marco Aurélio, Gilmar Mendes, Ricardo Lewandowski, Cármen Lúcia, Luiz Fux, Rosa Weber, Roberto Barroso, Edson Fachin e Alexandre de Moraes.

Vice-Procurador-Geral da República, Dr. Luciano Mariz Maia.

Carmen Lilian Oliveira de Souza
Assessora-Chefe do Plenário

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 62FB-59D2-171C-D63C e senha 636B-2B13-5C60-3641

27/06/2019 **PLENÁRIO**

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 591.340 SÃO PAULO

V O T O

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR):

> IMPOSTO DE RENDA – CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – LUCRO LÍQUIDO. É inconstitucional limitar a certo percentual a consideração de exclusões previstas ou autorizadas pela legislação do imposto de renda, para efeito de cálculo do lucro líquido.

Atendeu-se aos pressupostos gerais de recorribilidade. Os documentos de folhas 16, 150 e 151 evidenciam a regularidade da representação processual e do preparo. Quanto à oportunidade, o acórdão atacado teve notícia veiculada no Diário de 13 de fevereiro de 2008, quarta-feira (folha 195), ocorrendo a manifestação do inconformismo em 22 imediato, sexta-feira (folha 198), no prazo de 15 dias assinado em lei.

Em jogo faz-se a constitucionalidade da limitação imposta ao contribuinte para aproveitamento de prejuízos fiscais na apuração do Imposto de Renda e da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido, instituída pelas Leis nº 8.981/1995 e nº 9.065/1995. Eis os dispositivos legais:

> Lei nº 8.981/1995
>
> Art. 42. A partir de 1º de janeiro de 1995, para efeito de determinar o lucro real, o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas ou autorizadas pela legislação do Imposto de Renda, poderá ser reduzido em, no máximo, trinta por cento.
>
> [...]
>
> Art. 58. Para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, o lucro líquido ajustado poderá ser reduzido por compensação da base de cálculo

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 49AA-2956-122F-C942 e senha C594-2832-F9DD-0198

negativa, apurada em períodos-base anteriores em, no máximo, trinta por cento.

Lei nº 9.065/1995

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.

[...]

Art. 16. A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, quando negativa, apurada a partir do encerramento do ano-calendário de 1995, poderá ser compensada, cumulativamente com a base de cálculo negativa apurada até 31 de dezembro de 1994, com o resultado do período de apuração ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação da referida contribuição social, determinado em anos-calendário subseqüentes, observado o limite máximo de redução de trinta por cento, previsto no art. 58 da Lei nº 8.981, de 1995.

De início, destaco a necessidade de delimitar-se o que submetido a julgamento. O recurso cuida, tão somente, da constitucionalidade das restrições previstas nas citadas Leis, presente a continuidade da atividade empresarial, não abrangendo a interpretação dos diplomas legais nas situações em que se observa a extinção de pessoa jurídica.

Embora pertinentes as ponderações trazidas, na condição de terceira, pela Confederação Nacional do Comércio, buscando demonstrar a incompatibilidade, com o Texto Maior, da limitação do aproveitamento de prejuízo, é dado salientar que o ponto alusivo aos efeitos da restrição em casos de extinção de pessoa jurídica não é objeto do mandado de segurança impetrado, inexistente deliberação, sob esse enfoque, no âmbito do Tribunal Regional Federal da 3ª Região. O quadro impede o

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 49AA-2956-122F-C942 e senha C594-2832-F9DD-0198

pronunciamento do Supremo relativamente ao tema.

Quanto ao paradigma, ressalto ter sido a matéria de fundo apreciada por este Tribunal quando do exame do recurso extraordinário nº 344.994, de minha relatoria, redator do acórdão o ministro Eros Grau. Na oportunidade, pronunciei-me, à luz do conceito constitucional de renda e da ofensa ao princípio da anterioridade, tão somente no tocante à constitucionalidade do disposto na Lei nº 8.981/1995.

A maioria divergiu desse entendimento. Consignou inexistente a violação do princípio da anterioridade. Atrelou a apuração do lucro a período certo, afirmando que o aproveitamento do prejuízo acumulado em exercícios anteriores é um benefício legal outorgado pelo ente tributante, um benefício fiscal passível de ser suplantado mediante lei. O acórdão proferido ficou assim ementado:

> EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. DEDUÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. LIMITAÇÕES. ARTIGOS 42 E 58 DA LEI N. 8.981/95. CONSTITUCIONALIDADE. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO DISPOSTO NOS ARTIGOS 150, INCISO III, ALÍNEAS "A" E "B", E 5º, XXXVI, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. 1. O direito ao abatimento dos prejuízos fiscais acumulados em exercícios anteriores é expressivo de benefício fiscal em favor do contribuinte. Instrumento de política tributária que pode ser revista pelo Estado. Ausência de direito adquirido 2. A Lei n. 8.981/95 não incide sobre fatos geradores ocorridos antes do início de sua vigência. Prejuízos ocorridos em exercícios anteriores não afetam fato gerador nenhum. Recurso extraordinário a que se nega provimento.
>
> [...]

Não foi objeto de discussão a articulação atinente à ofensa aos princípios da capacidade contributiva, da vedação ao confisco e da isonomia, importantes no Sistema Tributário Nacional. Não se pronunciou o Supremo acerca da limitação, no que considerada a contribuição social sobre o lucro líquido. A ausência de solução da

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 49AA-2956-122F-C942 e senha C594-2832-F9DD-0198

controvérsia quanto aos citados pontos justificou a sequência deste extraordinário, possibilitando ao Tribunal examinar o tema, com causas de pedir próprias, não discutidas no recurso extraordinário nº 344.994, já agora sob o ângulo da repercussão geral, à luz dos artigos 145, § 1º, 150, inciso IV, 153, inciso III, e 195, inciso I, alínea "c", da Constituição Federal.

Em relação ao precedente, fui vencido, mas não convencido. Rememoro o que assentei na ocasião:

> Consigno inicialmente que dois temas explorados nas razões recursais não são passíveis de exame pela Corte. O primeiro está ligado à capacidade contributiva. Em momento algum, o Tribunal de origem adotou entendimento sob tal ângulo, padecendo o recurso da ausência do indispensável prequestionamento. Simplesmente, não se tem o que cotejar objetivando concluir pelo enquadramento do extraordinário no permissivo que lhe é próprio, ou seja, na alínea a do inciso III do artigo 102 da Constituição Federal. Cai por terra o argumento embasado no teor do § 1º do artigo 145 da Lei Maior, relativo à graduação dos impostos segundo a capacidade econômica do contribuinte.
>
> Também não cabe, ao contrário, aliás, do que percebido pela Procuradoria Geral da República, adentrar a matéria concernente à contribuição social. No voto condutor do julgamento, registrou-se que a impetrante não acostou à inicial do mandado de segurança dado concreto que pudesse indicar o desprezo ao prazo nonagesimal do § 6º do artigo 195 da Constituição Federal. Então, cingiu-se a Corte de origem a mencionar a impropriedade da impetração, sem abordar o tema de fundo. Confira-se com o que se contém à folha 128. A esta altura, presente o extraordinário, não há como prosseguir e afastar a premissa do acórdão proferido para julgar-se a matéria.
>
> No mais, a Medida Provisória nº 812/94, transformada na Lei nº 8.981/95, implicou realmente profunda alteração do

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 49AA-2956-122F-C942 e senha C594-2832-F9DD-0198

critério relativo ao cômputo dos prejuízos, no que estes resultam na perda de valor dos bens patrimoniais, repercutindo na noção de lucro real ante a passagem do tempo, a dinâmica da vida do contribuinte. Nota-se que o acórdão revela a observância do princípio da anterioridade, ficando potencializada a circunstância de, no apagar das luzes do ano de 1994, haver-se, em atenção justamente a esse princípio, disciplinado a matéria de forma precária e efêmera, quando o certo, tendo em conta o tempo e a repercussão existente, seria o encaminhamento de projeto de lei. O passo mostrou-se demasiadamente largo, desaguando em procedimento que longe fica de atender ao objetivo maior da publicação dos atos normativos, que outro não é senão evitar surpresa, tendo os cidadãos, ao menos sob o ângulo ficto - já que não há costumeiramente a leitura do Diário Oficial –, conhecimento da normatividade em vigor. Vigência do ato normativo não prescinde do conhecimento por todos, presumindo-se o fenômeno quando verificada a publicação no jornal oficial. Considere-se a necessidade de atentar-se para o que normalmente ocorre e, portanto, de ter-se a veiculação do ato da forma comumente utilizada, ou seja, com a edição - e, mais do que isso, a circulação - do jornal em data habitual. Pois bem, de acordo com o calendário de 1994, o último dia desse ano caiu em um sábado e é notório que não sói acontecer, nesse dia, a edição de Diário Oficial da União. Aliás, trata-se de data em que os expedientes, quer no setor público, quer no setor privado, nos dias da semana de segunda a sexta-feira, ficam até mesmo truncados, quando não há o recesso total. O que se dirá se o 31 de dezembro recai em um sábado? Tem-se, assim, que a Lei nº 8.981/95, resultante da conversão da Medida Provisória nº 812, de 31 de dezembro de 1994, somente poderia ser observada, dada a anterioridade, no exercício seguinte, isto é, no exercício de 1996. A publicação da medida provisória no sábado, 31 de dezembro de 1994, pouco importando que nesse dia o Diário tenha, sob o ângulo simplesmente formal, circulado, gerou conclusão sobre a vinda à balha da nova disciplina da

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 49AA-2956-122F-C942 e senha C594-2832-F9DD-0198

consideração dos prejuízos na segunda-feira, 2 de janeiro de 1995, mostrando-se insuficiente a verdadeira artimanha utilizada, o drible que se pretendeu dar à garantia constitucional dos contribuintes, que é a anterioridade. A não se entender assim, estará sendo desprezado, em sua concretude maior, o princípio da anterioridade e, mais do que isso, o princípio do determinismo, segundo o qual a razão suficiente há de fazer-se presente na vida gregária, como proclamado pelos filósofos materialistas gregos há 2500 anos, conforme fragmento de Leocipo – nada nasce sem causa, mas tudo surge por alguma razão e em virtude de uma necessidade.

No mais, é de levar-se em conta a norma do artigo 42 da Lei 8.981/95:

> Art. 42. A partir de 1º de janeiro de 1995, para efeito de determinar o lucro real, o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas ou autorizadas pela legislação do Imposto de Renda, poderá ser reduzido em, no máximo, trinta por cento.
>
> Parágrafo único. A parcela dos prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, não compensada em razão do disposto no *caput* deste artigo poderá ser utilizada nos anos-calendário subseqüentes.

Vê-se que o teor do citado artigo consagra o recolhimento do imposto de renda sem que, ante a dinâmica da vida da pessoa jurídica, haja lucro real. Seguramente, a mitigação do instituto viabilizador da redução do lucro líquido dos prejuízos, a compor o nosso cenário jurídico desde 1947 – Lei nº 154 –, acaba por incluir verdadeira ficção no dia-a-dia dos contribuintes que se mostra contrária até mesmo à nomenclatura reveladora do objeto, da base de incidência do próprio tributo – a renda e proventos de qualquer natureza. Vale dizer: se, no balizamento temporal considerado, é encontrada renda que, em vista dos prejuízos acumulados, é

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 49AA-2956-122F-C942 e senha C594-2832-F9DD-0198

> absorvida, não se conta com o indispensável fato gerador do tributo, faltando, por isso mesmo, a base de cálculo. A colocação dos prejuízos em simples estado latente, em mera reserva, abstraindo-os no cálculo da renda a ser tributada, implica, em última análise, antecipação do tributo, e não cobrança, dado o ano-base a ser perquirido. A atuação do fisco em tal sentido ganha contornos próprios a empréstimo compulsório, sem a existência de lei complementar e dos objetivos que estão previstos de forma exaustiva no artigo 148 da Constituição Federal. Além de suportar o resultado negativo, o contribuinte vê-se forçado a recolher tributo que não corresponde, em si, à renda. O imposto sobre a renda, conforme proclamado nos Recursos Extraordinários de nº 172.058 e nº 117.887, pressupõe acréscimo patrimonial disponível.
>
> Conheço do recurso extraordinário e o provejo para, declarando a inconstitucionalidade do artigo 42 da Lei nº 8.981/95, no que postergada no tempo a consideração dos prejuízos, conceder a segurança e, com isso, reconhecer o direito da impetrante a compensar os prejuízos fiscais acumulados nos períodos-base anteriores a 1995, sem a limitação imposta pelo artigo 42 da Lei nº 8.981/95.

Às razões consignadas no citado precedente acrescento as que passo a expor.

Surge impróprio classificar o direito em jogo como se benefício fiscal fosse. Ao contrário do que declarado pelo Tribunal de origem, não se está diante de concessão de benesse prevista em lei e suscetível de limitação.

Verifica-se, sim, a configuração do próprio processo formador da renda da empresa, do qual a despesa e, consequentemente, eventuais prejuízos são partes inerentes, impossíveis de ser ignoradas. Não há como desvincular a despesa de certo ano da renda a ser auferida futuramente. Desconsiderar o investimento efetuado pela sociedade empresária para atingir o lucro posterior é desmembrar elementos indissociáveis. Nesse sentido, cumpre observar os ensinamentos do professor Humberto Ávila:

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 49AA-2956-122F-C942 e senha C594-2832-F9DD-0198

O conceito de renda como acréscimo ou ganho patrimonial pressupõe, como antes afirmado, a tributação do resultado líquido disponível, assim entendido aquilo que permanece com o contribuinte depois de deduzidas as despesas necessárias para obter os rendimentos e para proteger e manter sua fonte produtora.

Isso significa que o conceito de renda (e de lucro) está vinculado ao conceito de despesa. Despesa e lucro mantêm, pois, uma relação de causalidade: o lucro posterior é resultado de despesas anteriores. Em outras palavras: o que se ganha depois é resultado do que se investe antes.

Se é verdade que há uma vinculação necessária entre despesas e lucros, também é correto que há uma ligação essencial entre despesas e prejuízos. Os prejuízos são resultados que surgem quando as despesas superam as receitas. Daí se poder afirmar, com Eckhoff, que "custos operacionais e despesas profissionais não são assim 'prejuízos', mas eles são a matéria de onde os prejuízos surge".

Desse modo, pode-se afirmar que prejuízos nada mais são que despesas e custos anteriores que não produziram – ou não produziram ainda – resultados positivos. O fundamental é que não se pode, como adverte o mesmo autor, "ver o lucro isoladamente de prejuízos anteriores".

[...]

Como afirmado, o acréscimo patrimonial é resultado de gastos anteriores. Não se pode, portanto, separar a renda de um ano de prejuízos de anos anteriores, como se fossem eles – a renda e os prejuízos – elementos conceitualmente dissociáveis. Insista-se: a renda é resultado de despesas e custos formadores de prejuízos anteriores. Em atividades que envolvem períodos de investimento – pode-se tranquilamente afirmar – não há

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 49AA-2956-122F-C942 e senha C594-2832-F9DD-0198

> renda futura sem prejuízos anteriores. Renda futura sem prejuízos anteriores é como um filho sem pais. E pretender analisar a renda futura sem examinar os prejuízos passados é como querer aceitar a existência de um objeto, mas recusar a existência da sua sombra.
>
> (*Conceito de Renda e Compensação de Prejuízos Fiscais*, p. 43)

A lição é clara. Os prejuízos de um ano levam à formação da renda nos períodos seguintes. Até o momento da absorção desse investimento, não se observa acréscimo patrimonial, mostrando-se inviável falar em renda para fins de tributação. Entender de modo contrário leva a atingir a própria fonte produtora, tributando-a como se renda fosse. Relembrando o ensinamento popular, correr-se-ia o risco de sacrificar a própria galinha em busca do ovo.

Sendo as despesas da empresa elementos necessários para aferição do lucro, estancar a apuração da base de cálculo a período determinado, deixando de levar em conta o ocorrido em exercícios anteriores, pode gerar distorções na verificação da renda tributável.

Definir como o período de apuração é desconsiderar que diversas atividades apresentam fluxo de produção de riqueza com tempos distintos, ora maiores, ora menores.

Dessa forma, aquelas que tiverem retorno dos investimentos dentro do exercício poderão aproveitar as despesas para apurar a base de cálculo. Já os investimentos de longo prazo ficarão submetidos à limitação para o aproveitamento dos prejuízos anteriores. Atividades que demandem alto grau de investimento inicial podem amargar uma série de prejuízos iniciais, só vindo a alcançar resultados positivos com o passar dos anos. Caso se limite o aproveitamento desse saldo acumulado, não será auferido lucro em si, mas sim mera recomposição do patrimônio investido, a revelar, inclusive, violação da ideia de isonomia, ante a incabível discriminação em função da natureza do empreendimento.

Vale ressaltar: a periodicidade anual em si não é o problema. O Estado pode adotá-la como mecanismo para garantir, inclusive, uma arrecadação contínua. O que surge inaceitável é a utilização dessa opção

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 49AA-2956-122F-C942 e senha C594-2832-F9DD-0198

legislativa como justificativa para tolher um direito do contribuinte, revelado no texto constitucional. Nesse sentido afirmou Roque Antônio Carrazza:

> No que concerne ao IRPJ nem se diga que sua periodicidade anual leva ao abandono da comparação e identificação do concreto aumento patrimonial da empresa, desde seu nascedouro.
>
> Pelo contrário, pressupõe-se que a empresa, quando constituída com prazo indeterminado de existência, perpetuar-se-á no tempo. Ora, a eventual proibição de, na quantificação do imposto sobre a renda a pagar, considerar-se seu patrimônio desde a data em que foi fundada ofende esta ideia de continuidade. Com efeito, se for considerado apenas o incremento patrimonial havido num ou, mesmo, em alguns exercícios financeiros há o sério risco de, com a progressiva depauperação de seu capital, vir a caminhar para o encerramento de suas atividades. Afinal, é da mantença de seu patrimônio que depende sua sobrevivência.
>
> Impele para esta linha de raciocínio a especial proteção que a Carta Magna, especialmente em seus arts. 170 a 178, manda dispensar às empresas, com o intuito de preservar fonte produtora e distribuidora de riqueza para a sociedade.
>
> [...]
>
> Tal limitação é inconstitucional, porque acarreta a tributação de valores que não tipificam acréscimos patrimoniais experimentados num dado período de tempo (base de cálculo tanto do IRPJ como da CSLL). Para apurar tais acréscimos de modo adequado é preciso – ao contrário do que determinam os artigos em foco – que a empresa tenha assegurado o direito de abater, dos rendimentos obtidos no exercício financeiro, todas as despesas, aí incluídos os prejuízos fiscais sofridos nos exercícios anteriores.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 49AA-2956-122F-C942 e senha C594-2832-F9DD-0198

> Com a restrição de 30% a legislação está, em última análise, mandando encartar na base de cálculo do IRPJ e da CSLL elemento a ela estranho: parte do patrimônio da empresa. Com isso, distorce a regra-matriz constitucional destas exações, tornando-as híbridas, já que permite alcance não apenas a renda, mas o próprio patrimônio da empresa, o que é absolutamente inaceitável ao lume do nosso direito positivo.
>
> [...]
>
> Em suma, pensamos que é a própria Constituição (e não a eventual boa vontade do legislador ordinário) que confere à empresa o direito de só ser tributada pelo lucro. E este se identifica pelas mutações patrimoniais positivas – circunstância que exige a plena dedutibilidade dos prejuízos fiscais amargados desde o início das atividades empresariais.
>
> (*Curso de Direito Constitucional Tributário*, 28ª ed., p. 799)

Esse entendimento se coaduna com a óptica do Supremo, ao pressupor como renda a realização de acréscimo patrimonial, conforme consignado nos já citados recursos extraordinários nº 172.058, de minha relatoria, Pleno, acórdão publicado no Diário da Justiça de 13 de outubro de 1995, e nº 117.887, relator o ministro Carlos Velloso, Pleno, acórdão veiculado no Diário da Justiça de 23 de abril de 1993.

Inobservada a recomposição dos prejuízos ante os investimentos realizados, o que se pretende com a limitação é fazer incidir tributação sobre a renda no próprio patrimônio do contribuinte. Desvirtuam-se as balizas constitucionais estabelecidas nos artigos 153, inciso III, e 195, inciso I, alínea "c". Altera-se o figurino relativo ao tributo, ao imposto de renda, no que só se pode admitir a viabilidade da incidência quando se efetua equação na qual considerados receita e prejuízos, sob pena de desfalque patrimonial, caso realmente haja lucro. A partir do momento em que, interferindo-se na contabilidade do contribuinte, previu-se não se poder levar em conta, no exercício, mais do que 30% dos prejuízos verificados, passou a existir tributação, adotado o rótulo, simples rótulo,

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 49AA-2956-122F-C942 e senha C594-2832-F9DD-0198

de imposto de renda, sobre o patrimônio.

Com isso, deturpam-se os tributos, os quais têm sede constitucional a revelar a base de incidência, ferindo de morte a baliza maior, compelindo o contribuinte a adimplir obrigação tributária sem a existência real de lucro, de fato gerador. Tenho sempre presente a proclamação de Pontes de Miranda:

> Onde não há renda não é concebível imposto de renda.
> (*Tratado de Direito Privado*, volume 50, Editora Revista dos Tribunais, 1984)

E é por tributar como renda grandezas que não o são que a limitação na compensação imposta pela legislação em análise implica, também, violação do princípio da capacidade contributiva, estampado no artigo 145, § 1º, da Constituição Federal.

A medida implementada pelas Leis nº 8.981/1995 e nº 9.065/1995 acarreta incidência sobre resultados que não necessariamente acrescem o patrimônio do recorrente, mas, tão somente, repõem perdas verificadas nos períodos anteriores. Ou seja, por meio de tributação de renda ficta, uma vez que, conforme consignei, ela de fato não existe, alcança-se o patrimônio do contribuinte, colocando-se em risco a manutenção da própria fonte produtora. Transcrevo, quanto ao ponto, ensinamentos de Misabel Derzi, nos comentários ao clássico trabalho de Aliomar Baleeiro, *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*:

> Do ponto de vista objetivo, a capacidade econômica somente se inicia após a dedução dos gastos à aquisição, produção, exploração e manutenção da renda e do patrimônio. Tais gastos se referem àqueles necessários às despesas de exploração e aos encargos profissionais. Ou seja, pode-se falar em uma capacidade econômica objetiva, que o legislador tem o dever de buscar, como a renda líquida profissional, ou o patrimônio líquido.
>
> O princípio da capacidade econômica, do ponto de vista

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 49AA-2956-122F-C942 e senha C594-2832-F9DD-0198

> objetivo, obriga o legislador ordinário a autorizar todas as despesas operacionais e financeiras necessárias à produção da renda e à conservação do patrimônio, afetado à exploração. Igualmente o mesmo princípio constrange a lei a permitir o abatimento dos gastos destinados ao exercício do trabalho, da ocupação profissional como fonte, de onde promanam os rendimentos.

Inobservado acréscimo patrimonial, não há como cogitar da existência de lucro. Se não há lucro, não há demonstração de aptidão para suportar a carga tributária. A limitação ao aproveitamento do prejuízo acumulado apresenta, assim, contornos verdadeiramente confiscatórios, situação vedada ante o previsto no artigo 150, inciso IV, do Diploma Maior.

Provejo o extraordinário para reformar o acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região, assentando a inconstitucionalidade dos artigos 42 e 58 da Lei nº 8.981/1995, bem como dos artigos 15 e 16 da Lei nº 9.065/1995. Para fins de repercussão geral, fixo a seguinte tese: "É inconstitucional limitar a certo percentual a consideração de exclusões previstas ou autorizadas pela legislação do imposto de renda, para efeito de cálculo do lucro líquido."

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 49AA-2956-122F-C942 e senha C594-2832-F9DD-0198

27/06/2019 **PLENÁRIO**

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 591.340 SÃO PAULO

VOTO

O SENHOR MINISTRO ALEXANDRE DE MORAES - Boa-tarde, Presidente, Ministra Rosa, Ministros, Doutora Raquel!

Cuida-se, na origem, de Mandado de Segurança impetrado pela ora recorrente, Polo Industrial Positivo e Empreendimentos Ltda., objetivando a concessão de segurança para garantir a "dedutibilidade integral dos prejuízos fiscais do imposto de renda sobre a pessoa jurídica e da base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o lucro líquido, acumulados com os lucros líquidos apurados a partir do ano-base de 1996, sem a limitação de 30%, para cada ano-base, imposta pela Medida Provisória n° 812/94, convertida na lei nº 8.981/95 (artigos 42 e 58) e artigos 15 e 16 da lei 9.065/95", sob alegação de inconstitucionalidades dos normativos (e-Doc. 1).

O Tribunal Regional Federal da 3ª Região manteve a sentença denegatória da segurança, nos termos da seguinte ementa constante do aresto recorrido:

> "CONSTITUCIONAL-TRIBUTÁRIO- IMPOSTO DE RENDA- CSL - DEDUTIBILIDADEPREJUÍZOS FISCAIS E BASE DE CÁLCULO NEGATIVA-LIMITAÇÃO DE 30%-MP 812/94- LEI 8981/95, ARTS.42 e 58. 1 A medida provisória é instrumento idôneo à veiculação de normas de direito tributário, precedentes do Supremo Tribunal Federal (ADIMC nº 1417, DJU de 22.03.96, p.8233; ADIMC nº1533 e despacho presidencial na ADIMC nº 15583, DJU de 04.02.97). 2 A limitação à dedução de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas não violou qualquer dos princípios constitucionais invocados, sendo imperativa, para a compreensão do problema sob tal enfoque, a consideração da autonomia dos períodos-base como princípio ordenador do sistema tributário nacional,

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 85DA-124F-077B-2C6C e senha 62F8-9AA1-3F1E-16AD

> que se reflete na configuração da dedução, com transposição do resultado de um período para outro distinto, como benefício fiscal e, portanto, vinculado à específica regência legal. 3- A alteração da legislação, aplicando-se ao acertamento futuro das bases de cálculo, não acarreta a vulneração do princípio da irretroatividade, pois a lei aplicável, para a orientação do procedimento, é a vigente na data da dedução quando possível é a implementação do encontro de contas, e não a existente no momento em que apurados os prejuízos fiscais e as bases de cálculo negativas. 4 O princípio da anterioridade restou observado, tanto em relação ao imposto de renda, face à publicação veiculada no Diário Oficial de 31.12.94, como no tocante à contribuição social, tendo em vista a natureza das alterações promovidas. 5 Multa de ofício é devida, pois decorre da aplicação de legislação expressa, haja vista o auto de infração. Cabível juros de mora (artigo 161, § 1º do Código tributário Nacional), tem como taxa Selic prevista no § 4º, do artigo 39 da Lei nº 9.250/95, a partir de 1 de Janeiro de 1996, em substituição dos juros de mora e correção monetária. 6 A limitação reproduzida no artigo 16 da lei 9.065, de 20.06.95, somente produziu efeitos a partir do ano-calendário de 1996, permanecendo vigente no período o próprio artigo 58 da lei nº 8.981/95, conforme previsto no artigo 12 da lei nº 9.065/95, de sorte que o requisito da anterioridade restou plenamente observada pela nova legislação editada. 7 Apelação não provida."

Após a oposição dos embargos, rejeitados pelo TRF da 3ª Região, a recorrente interpôs o presente recurso extraordinário, sustentando, em suma, violação aos artigos da Constituição Federal de 1988: 145, § 1º, 148, 150, IV, 153, III, e 195.

Sustenta-se, em síntese:

(*i*) indevida ampliação do conceito de lucro e renda constantes da CF/1988, para os fins de incidência do Imposto de Renda Pessoa Jurídica -

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 85DA-124F-077B-2C6C e senha 62F8-9AA1-3F1E-16AD

IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, que sempre pressupõem a existência de riqueza nova que se adiciona a um capital preexistente, e que dele pode ser separada, sem reduzi-lo;

(*ii*) instituição de empréstimo compulsório fora das hipóteses previstas no art. 148 da Carta Magna, haja vista a limitação do abatimento dos prejuízos fiscais de anos anteriores da base tributável dos lucros de anos posteriores; e

(*iii*) ofensa aos princípios da capacidade contributiva, da isonomia e da vedação ao confisco.

O eminente Relator, Ministro MARCO AURÉLIO, primeiramente, negou seguimento ao RE, ao entendimento de que a matéria recursal versava sobre o que se tratou no RE 344.994 (Rel. Min. MARCO AURÉLIO, Rel. p/ acórdão Min. EROS GRAU, DJe de 28/8/2009), no qual, em síntese, assentou-se ser constitucional a limitação em 30%, para cada ano-base, do direito de o contribuinte compensar os prejuízos fiscais do Imposto de Renda/Pessoa Jurídica.

Entretanto, ao apreciar o agravo da parte recorrente, decidiu:

> "Estando em jogo princípios constitucionais fundamentais do Sistema Tributário Nacional que não mereceram análise quando do julgamento do precedente observado, reconsidero a decisão atacada a fim de que o extraordinário tenha sequência e seja submetido ao Colegiado para solução definitiva do tema."

Em 9/10/2008, o Plenário reconheceu a repercussão geral da questão, situada no Tema 117 deste TRIBUNAL. Vejamos:

> "IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA JURÍDICA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - PREJUÍZO - COMPENSAÇÃO - LIMITE ANUAL. Possui

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 85DA-124F-077B-2C6C e senha 62F8-9AA1-3F1E-16AD

> repercussão geral controvérsia sobre a constitucionalidade da limitação em 30%, para cada ano-base, do direito de o contribuinte compensar os prejuízos 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." (RE 591.340-RG, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, DJe de 7/11/2008).
>
> "Tema 117: Limitação do direito de compensação de prejuízos fiscais do IRPJ e da base de cálculo negativa da CSLL."

Ingressou nos autos, como *amicus curiae*, a Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo - CNC; e, na condição processual de terceiro interessado, o Sindicato das Indústrias de Produtos Químicos para Fins Industriais, Petroquímicas e de Resinas Sintéticas de Camaçari, Candeias e Dias DÁvila - SINPEQ.

É o relato dos autos.

Discute-se, no presente recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida, a constitucionalidade das Leis Federais 8.891/1995 e 9.065/1995, nos pontos em que regulam a limitação (trava) de 30% do aproveitamento de prejuízos fiscais a serem deduzidos da base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) em anos-calendário subsequentes.

Tal restrição dirige-se à pessoa jurídica em pleno exercício de seu objeto social; ou seja, que não encerrou suas atividades, por extinção, fusão, cisão parcial ou total, ou por incorporação.

Esse, em síntese, o panorama fático-normativo estabelecido nestes autos.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 85DA-124F-077B-2C6C e senha 62F8-9AA1-3F1E-16AD

Dispositivos e princípios constitucionais em debate neste julgamento

Destaque-se que a indigitada limitação sujeitar-se-á ao crivo constitucional dos artigos 145, § 1º, 148, 150, IV, 153, III, e 195 da Carta Magna e dos princípios constitucionais tributários da capacidade contributiva, da isonomia e da vedação ao confisco e do conceito constitucional de renda.

Questões examinadas anteriormente pelo STF:

Esta SUPREMA CORTE já se debruçou sobre questões intrínsecas ao regime de compensação de prejuízos fiscais restrita a 30% por ano-base, com fulcro nos seguintes argumentos: violação à anterioridade, ao direito adquirido, à irretroatividade; antecipação de tributo como aproveitamento de prejuízo fiscal (empréstimo compulsório); inexistência de direito subjetivo; e indevido conceito de renda e de resultado negativo.

Em todas as oportunidades, as teses desenvolvidas em torno da pecha de inconstitucionalidade em face da Medida Provisória 812, de 31/12/1994, convertida na Lei 8.981/1985 (artigos 42 e 58), não prosperaram.

Vejamos.

Das supostas violações aos princípios da anterioridade e da irretroatividade no campo do IRPJ e da anterioridade mitigada:

No RE 250.521 (Rel. Min. MOREIRA ALVES, DJ de 30/6/2000), decidiu a 1ª Turma deste TRIBUNAL pela constitucionalidade da MP 812/1994, convertida na Lei 8.981/1985, ressaltando a sujeição do ato normativo ao princípio da anterioridade nonagesimal, como se depreende da sua ementa:

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 85DA-124F-077B-2C6C e senha 62F8-9AA1-3F1E-16AD

> "Imposto de Renda e Contribuição Social. Medida Provisória nº 812, de 31.12.94, convertida na Lei nº 8.981/85. Artigos 42 e 58. Princípios da anterioridade e da irretroatividade. - Medida provisória que foi publicada em 31.12.94, apesar de esse dia ser um sábado e o Diário Oficial ter sido posto à venda à noite. Não-ocorrência, portanto, de ofensa, quanto à alteração relativa ao imposto de renda, aos princípios da anterioridade e da irretroatividade. - O mesmo, porém, não sucede com a alteração relativa à contribuição social, por estar ela sujeita, no caso, ao princípio da anterioridade mitigada ou nonagesimal do artigo 195, § 6º, do C.P.C., o qual não foi observado. Recurso extraordinário conhecido em parte e nela provido." (RE 250.521, Rel. Min. MOREIRA ALVES, Primeira Turma, DJ de 30/6/2000). (g.n.).

Sobre o afastamento, pelo Plenário, da tese de inconstitucionalidade à luz dos princípios tributários da irretroatividade (art. 150, III, "a") e anterioridade (art. 150, III, "b"), além da proteção ao direito adquirido, tutelado no art. 5º, XXXVI, da CARTA MAGNA:

No RE 344.994 (DJe de 28/8/2009), o PLENÁRIO desta SUPREMA CORTE asseverou novamente, e sem caráter vinculante, constitucionais os sobreditos normativos. Eis a ementa do aludido julgado:

> "RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. DEDUÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. LIMITAÇÕES. ARTIGOS 42 E 58 DA LEI N. 8.981/95. CONSTITUCIONALIDADE. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO DISPOSTO NOS ARTIGOS 150, INCISO III, ALÍNEAS "A" E "B", E 5º, XXXVI, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. 1. O direito ao abatimento dos prejuízos fiscais acumulados em exercícios anteriores é expressivo de benefício fiscal em favor do contribuinte. Instrumento de política tributária que pode ser

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 85DA-124F-077B-2C6C e senha 62F8-9AA1-3F1E-16AD

> 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." (RE 344.994, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, Rel. p/ Acórdão: Min. EROS GRAU, Tribunal Pleno, DJe de 28/8/2009).

Da alegação de que os artigos 42 e 58 da Lei 8.981/1995 instituíram a figura do empréstimo compulsório fora dos termos do art. 148 da CARTA MAGNA:

No RE 584.909-AgR-Segundo, a 2ª TURMA desta CORTE, amparando-se na razões do RE 344.994 e RE 545.308, rechaçou tal adução.

Explicitou-se que os normativos (*i*) não se revestiram do repudiado confisco; (*ii*) não estabeleceram empréstimo compulsório; e (*iii*) não modificaram o conceito de renda e lucro. Vejamos a ilustrativa ementa:

> "TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. COMPENSAÇÃO. PREJUÍZOS FISCAIS. BASE DE CÁLCULO NEGATIVA. AUSÊNCIA DE PREVISÃO. CONSTITUCIONALIDADE. AGRAVO IMPROVIDO. I - A possibilidade de compensação da base de cálculo negativa apurada em exercícios anteriores caracteriza benefício fiscal cuja ausência não importa ofensa ao texto constitucional. Precedentes. II - A inexistência dessas compensações não altera as bases de cálculo ou as hipóteses de incidência da CSL ou do IR, por não modificarem os conceitos de renda ou de lucro. III Ausência de ofensa ao princípio da capacidade contributiva, de manifestação de efeito confiscatório ou de configuração de empréstimo compulsório, tendo em conta que se trata, na hipótese, de benesse fiscal, cuja concessão não é imposta pela Constituição Federal. IV - Agravo regimental improvido." (RE 584.909-AgR-segundo, Rel. Min.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 85DA-124F-077B-2C6C e senha 62F8-9AA1-3F1E-16AD

RICARDO LEWANDOWSKI, Segunda Turma, DJe de 3/5/2012).

1ª TURMA DO STF ratifica os entendimentos em prol da constitucionalidade da trava fiscal:

No RE 244.293-AgR (30/10/2014), julgado pela 1ª TURMA desta CORTE, em que prevaleceu a posição do eminente Ministro DIAS TOFFOLI, relator para o acórdão, a parte contribuinte, conforme relatado pelo i. Ministro, apresenta vários argumentos contrários à indigitada limitação tributária, dos quais, destaco:

(*i*) indevida restrição da compensação dos prejuízos fiscais e da base de cálculo negativa da contribuição social sobre o lucro acumulados em exercícios anteriores ao percentual de trinta por cento, com possibilidade de utilização somente nos anos-calendário subsequentes (...);

(*ii*) ausência de relevância e urgência para a edição da Medida Provisória nº 812/1994 e que a publicidade da referida medida provisória, convertida posteriormente na Lei nº 8.981/1995, cuja publicação ocorreu em 31/12/1994 (sábado), somente se deu no exercício de 1995, não alcançando fatos geradores anteriores à sua vigência, tendo em vista os princípios da anterioridade e da irretroatividade da lei, bem como do direito adquirido.

(*iii*) a limitação percentual estabelecida nos referidos dispositivos legais reveste-se, na realidade, de empréstimo compulsório inconstitucional, pois instituído sem lei complementar;

(*iv*) afronta ao princípio da capacidade contributiva, sob a afirmação de que o diferimento, na proporção de trinta por cento do prejuízo acumulado, implicaria adiamento da recomposição do patrimônio da recorrente; e

(*v*) indevida incidência de tributação sobre parcela de patrimônio da empresa recorrente.

No ponto, transcrevem-se as pertinentes passagens do voto do i. Relator do aresto:

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 85DA-124F-077B-2C6C e senha 62F8-9AA1-3F1E-16AD

"(...)

Com efeito, no RE nº 344.944/PR, que envolvia discussão acerca do direito ao abatimento dos prejuízos fiscais do IRPJ acumulados em exercícios anteriores, na forma do art. 42 da Lei nº 8.981/95, o Tribunal afastou as alegadas ofensas à Constituição, deixando assentado que a lei em discussão não incidia sobre fatos geradores ocorridos antes do início de sua vigência e que os prejuízos ocorridos em exercícios anteriores não caracterizavam fato gerador do tributo, constituindo benefício fiscal, consistente em deduções autorizadas por lei, a qual pode ampliar ou reduzir a proporção de seu aproveitamento.

[…].

No julgamento do Recurso Extraordinário nº 545.308/SP, Relatora para o acórdão a Ministra Cármen Lúcia , o Tribunal, apreciando o art. 58 da Lei nº 8.981/95, que limita a compensação das bases negativas da Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL) também ao percentual de trinta por cento, reafirmou o entendimento firmado no RE nº 344.944/SP e concluiu pela constitucionalidade do referido art. 58 (…)".

Vejamos sua ementa:

"Tributário. Imposto de Renda Pessoa Jurídica. Contribuição Social sobre o Lucro. Períodos-base anteriores a 1995. Prejuízos fiscais. Compensação. Lei nº 8.981/95, arts. 42 e 58. 1. No RE nº 344.944/PR, que envolvia discussão acerca do direito ao abatimento dos prejuízos fiscais do IRPJ acumulados em exercícios anteriores, na forma do art. 42 da Lei nº 8.981/95, o Tribunal assentou que a lei em discussão não incidia sobre fatos geradores ocorridos antes do início de sua vigência e que os prejuízos ocorridos em exercícios anteriores não

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 85DA-124F-077B-2C6C e senha 62F8-9AA1-3F1E-16AD

> caracterizavam fato gerador do tributo, constituindo benefício fiscal, consistente em deduções autorizadas por lei, a qual pode ampliar ou reduzir a proporção de seu aproveitamento. 2. No julgamento do RE nº 545.308/SP, o Tribunal, apreciando o art. 58 da Lei nº 8.981/95, que limita a compensação das bases negativas da Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL) ao percentual de trinta por cento, reafirmou o entendimento do RE nº 344.944/SP e concluiu pela constitucionalidade da limitação. 3. Não conhecimento do recurso extraordinário na parte relativa à anterioridade nonagesimal. 4. Recurso extraordinário a que se nega provimento quanto à parte restante." (RE 244.293, Rel. Min. ILMAR GALVÃO, Rel. p/ Acórdão Min. DIAS TOFFOLI, Primeira Turma, DJe de 30/10/2014). (g.n.).

Resumo jurisprudencial:

Logo, pode-se sintetizar que:

(*i*) precedentes, seja do Pleno, seja das Turmas desta SUPREMA CORTE, atestaram a constitucionalidade dos artigos 42 e 58 da Lei 8.981/1995 à luz dos princípios da anterioridade, da irretroatividade e do direito adquirido;

(*ii*) a tese da instituição de empréstimo compulsório fora das excepcionais hipóteses constitucionalmente previstas foi repelida pelo STF; e

(*iii*) a depender das diretrizes da política fiscal do Estado/Governo, podem ser alterados os limites quantitativos (percentual da trava) e temporais (prazo para abatimento nos anos seguintes) da dedução fiscal do Imposto de Renda sobre a Pessoa Jurídica e a base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Questões remanescentes tematizadas nestes autos:

Assim, estão em debate neste recurso os seguintes pontos:

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 85DA-124F-077B-2C6C e senha 62F8-9AA1-3F1E-16AD

(*i*) ofensa aos princípios da competência tributária, da capacidade contributiva, da isonomia e da vedação ao confisco, tendo por pressuposto fático a continuidade da pessoa jurídica contribuinte do IRPJ e CSLL.

(*ii*) Situação jurídica da empresa extinta e com prejuízos fiscais a serem deduzidos.

Controvérsias sob a perspectiva dos princípios da competência tributária, da capacidade contributiva, da isonomia e da vedação ao confisco, tendo por pressuposto fático a continuidade da pessoa jurídica contribuinte do IRPJ e CSLL:

A recorrente provoca discussão em torno dos referidos preceitos infraconstitucionais, uma vez que as matérias constitucionais insertas nos supramencionados princípios não foram debatidas nos outros julgados, máxime no RE 344.994, ante a ausência de prequestionamento.

E, desde logo, com a devida vênia a divergências, tenho que não prosperam os argumentos veiculados nas razões deste recurso, pois, como bem salientado da tribuna pela Fazenda Nacional, todos esses princípios não são passíveis de serem isoladamente violados nos casos em que vinculados ao conceito de renda ou lucro.

Vejamos.

Inicialmente, rememoro, em rápidas linhas, a evolução infraconstitucional do sistema de compensação de prejuízos fiscais (*carry forward*).

Com o advento da Lei 157/1947, instituiu-se a concessão ao direito de compensação integral dos prejuízos. Essa lei estipulou prazo de três

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 85DA-124F-077B-2C6C e senha 62F8-9AA1-3F1E-16AD

exercícios subsequentes para tanto; o prazo foi posteriormente aumentado para quatro exercícios subsequentes, segundo o Decreto-lei 1.493/1976. Adveio a Lei 8.383/1991, trazendo com ela o fim da limitação temporal; porém, por intermédio da Lei 8.541/1992, voltou a vigorar o prazo de quatros para o exercício desse direito.

No meio da década de 90, surge a Lei 8.981/1995, com aplicação restrita ao período de 1º/1/1995 a 31/12/1995, instituindo a limitação da compensação dos prejuízos que se acumularam nos períodos-base anteriores à razão de 30% dos lucros líquidos, mas sem fixar limites temporais para se optar pelo abatimento. Vejamos seus arts. 42 e 58:

> "Art. 42. A partir de 1º de janeiro de 1995, para efeito de determinar o lucro real, o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas ou autorizadas pela legislação do Imposto de Renda, poderá ser reduzido em, no máximo, trinta por cento.
>
> (…)
>
> Art. 58. Para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, o lucro líquido ajustado poderá ser reduzido por compensação da base de cálculo negativa, apurada em períodos-base anteriores em, no máximo, trinta por cento."

Em sequência, edita-se a Lei 9.065/1995, cujos arts. 15 e 16 assim dispõem definitivamente a respeito da trava fiscal:

> "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

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 85DA-124F-077B-2C6C e senha 62F8-9AA1-3F1E-16AD

> 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.
>
> Art. 16. A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, quando negativa, apurada a partir do encerramento do ano-calendário de 1995, poderá ser compensada, cumulativamente com a base de cálculo negativa apurada até 31 de dezembro de 1994, com o resultado do período de apuração ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação da referida contribuição social, determinado em anos-calendário subseqüentes, observado o limite máximo de redução de trinta por cento, previsto no art. 58 da Lei nº 8.981, de 1995.
>
> Parágrafo único. O disposto neste artigo somente se aplica às pessoas jurídicas que mantiverem os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios da base de cálculo negativa utilizada para a compensação."

Como se infere, o limite temporal foi elidido novamente, permanecendo como fator restritivo o quantitativo a ser compensado decorrente da dedução.

Algumas vertentes doutrinárias acenaram ser inconstitucional a imposição da denominada trava à dedução dos prejuízos ocorridos em determinado ano-base, ao entendimento de que esse obstáculo à compensação integral possibilita a tributação do patrimônio, pois o fato gerador sobre o qual deve incidir o tributo (renda ou lucro) não ocorreu, tendo em vista o resultado negativo no ano da apuração.

Sublinha ser inaceitável a fixação de "tetos e percentuais restritivos do direito à compensação dos prejuízos acumulados. Com isso,

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 85DA-124F-077B-2C6C e senha 62F8-9AA1-3F1E-16AD

transforma-se o imposto sobre a renda em imposto sobre patrimônio, pois se tributa o prejuízo (indedutível) ou o lucro fictício", diversamente do que ocorre em países europeus, *v.g.*, Alemanha, Holanda e Irlanda, Bélgica, Luxemburgo e Reino Unido (ALIOMAR BALEEIRO. *Direito Tributário Brasileiro - CTN Comentado*. 14 ed. Rio de Janeiro: Forense. 2018, p. 430).

Ora, não se pode aduzir que a legislação ordinária possibilitou a taxação de renda ou lucro fictícios a atingir o patrimônio/capital da empresa, ao entendimento de que, na ordem fática, registram-se prejuízos decorrentes das atividades desenvolvidas pela pessoa jurídica contribuinte do IRPJ e da CSLL.

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

Enfim, há uma faculdade legal de compensabilidade fiscal a configurar benesse ao contribuinte, segundo explicitado no RE 344.944 e conforme esclarecedora visão de TERCIO SAMPAIO FERRAZ JUNIOR, a saber (*op. cit.*):

> "Tem-se, pois, de encarar uma técnica que é construída no espaço de 35 anos (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977) e que passa a obedecer a uma “necessidade interna” (OCANDO) que apõe, deste modo, limites ao voluntarismo político do Poder, o que

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 85DA-124F-077B-2C6C e senha 62F8-9AA1-3F1E-16AD

> essencial para um regime democrático. Essa necessidade repousa, no caso, na exigência de manter o fluxo de arrecadação (objetivo fiscal) e promover alguma finalidade econômica ou social (extrafiscal), partindo-se, então, do pressuposto de que os períodos de apuração se comunicam. Nesse sentido, a introdução, por último, do limite de 30% permite que as demonstrações financeiras, baseadas em técnicas antigas e reconhecidas, se efetuem mediante "uma regra gradual de compensação de prejuízos, tomando-se como referência os resultados obtidos em cada ano", sendo que, para o Estado, isso significa "um fluxo estável de ingresso de receitas provenientes do imposto de renda" (E.M. – Mensagem 26). Isto não exclui a possibilidade de o governo estar preocupado com a realização de suas políticas econômicas e financeiras nem exige que se adentre à questão da natureza da compensação de prejuízos, mas submete as políticas às limitações da técnica e não ao contrário. A compensação de prejuízos, mesmo que entendida como um favor fiscal, não é, portanto, um instrumento tópico, que varia de política para política e de momento para momento ao arbítrio do legislador, mas tem uma dimensão pragmática ostensiva: ela recupera a validade da formação de prejuízos fiscais a serem compensados, evitando que eles se tornem imprestáveis num processo contínuo de apuração de receitas.
>
> Por isso, a atribuição ao contribuinte da faculdade de compensar aquele excesso, não importa que se entenda a compensação como um benefício ao contribuinte e uma renúncia do Erário, está submetida às condições dadas pela lei. Em nenhum momento se lida com invocação de outra lei nem se preenche uma lacuna por falta de lei."

Consequentemente, rejeito os argumentos no sentido de que a limitação fiscal não se harmoniza com o que a CONSTITUIÇÃO FEDERAL predica a respeito dos conceitos de renda e lucro (resultados positivos), sem que haja dedução integral de prejuízos acumulados (resultados negativos) pretéritos. Assevera o recorrente que, se tais perdas verificadas em anos anteriores não forem devidamente compensadas,

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 85DA-124F-077B-2C6C e senha 62F8-9AA1-3F1E-16AD

atinge-se o patrimônio do contribuinte.

Como bem salientado no aresto recorrido, a equação riqueza-tributação, dentro de cada período-base, encontra-se devida e proporcionalmente estabelecida, tendo em vista que se impõem ajustes (adições, exclusões e compensações: lucro líquido) para fins de apuração da aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda/lucro, existindo, portanto, correlação entre o fato gerador e a exação tributária (e-Doc. 1).

A propósito, do voto do i. Ministro JOAQUIM BARBOSA, no RE 582.252 (Rel. Min. JOAQUIM BARBOSA, Tema 75, DJe de 7/2/2014), extraem-se as relevantes ponderações:

> (*i*) "A Constituição de 1988 permite a tributação da renda e proventos de qualquer natureza (art. 153, III) sem estipular, expressamente, um conceito para renda ou para proventos, que são as bases de cálculo constitucionais do tributo."
>
> (*ii*) (...) "não há um conceito ontológico para renda, de dimensões absolutas, caráter imutável e existente independentemente da linguagem, que possa ser violado pelo legislador complementar ou pelo legislador ordinário, dado que se está diante de um objeto cultural."
>
> (*iii*) (…) "nos quadrantes do sistema constitucional tributário, o conceito de renda somente pode ser estipulado a partir de uma série de influxos provenientes do sistema jurídico, como a proteção ao mínimo existencial, o direito ao amplo acesso à saúde, a capacidade contributiva, a proteção à livre iniciativa e à atividade econômica, e de outros sistemas com os quais o Direito mantém acoplamentos, como o sistema econômico e o contábil."
>
> (*iv*) "(...) é irrelevante a circunstância de o acréscimo patrimonial ou o saldo positivo ter sido consumido ou não, antes ou depois da apuração. Também é irrelevante a circunstância de parte da renda tornar-se vinculada ao

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 85DA-124F-077B-2C6C e senha 62F8-9AA1-3F1E-16AD

> adimplemento de uma dada obrigação, de modo a fixar destinação específica para o montante. Nos termos da compostura constitucional e de normas gerais aplicáveis ao tributo, o IRPJ incidirá no momento em que verificada a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos, sem que se cogite, em qualquer hipótese, do destino que posteriormente será dado aos valores."
>
> (*v*) (…) "se confirmada a existência do lucro real e em razão da incidência das regras-matrizes do IRPJ e da CSLL, uma parte daquele valor terá de ser destinada aos cofres públicos."

Como apontado pelo i. Ministro FRANCIULLI NETTO, do Superior Tribunal de Justiça (Recurso Especial 195.346/RN), os arts. 42 e 58 da Lei 8.981/1995 estabelecem que:

> "(…) a dedução gradual dos prejuízos, como forma de compensação, estabelecida por lei, não afronta os princípios e tampouco distorceu o conceito de renda determinado pelo artigo 43 do CTN, pois, não há perder de vista que o fim ontológico e teleológico do diploma legal é o de contrabalançar o binômio lucro/prejuízo em favor do contribuinte, uma vez que, a rigor, o imposto de renda só deveria incidir sobre o lucro, pois, no ano em que houve prejuízo, obviamente, não houve pagamento do tributo.
>
> Não há olvidar, que o prejuízo, dentro de um prisma mais rigoroso de análise, insere-se no risco inerente a todo empreendimento empresarial e, pelo princípio da autonomia dos exercícios financeiros, não estava obrigado o legislador a sequer compensar o prejuízo. Uma vez contemplado o benefício, nada estava a empecer a dedução escalonada."

Nessa mesma linha, o entendimento externado pelo i. Ministro NELSON JOBIM:

> "l. Se durante um período de tempo não houve lucro ou

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 85DA-124F-077B-2C6C e senha 62F8-9AA1-3F1E-16AD

> prejuízo, não incide imposto no ano-base correspondente. O que a lei assegurava é um benefício fiscal, porque assegura que o prejuízo do ano anterior seja compensado no prejuízo do ano subseqüente, ou seja, não há uma cobrança sobre lucro inexistente, a cobrança é sobre o lucro do ano do período de apuração. Se ele teve prejuízos neste ano, não teve de compensar, e, também, não incide imposto. Agora, o que a lei disse é que os prejuízos ocorrentes antes e que não deram origem a tributo, porque como houve prejuízo não houve imposto sobre renda, já que não houve lucro apurável, assegurou o texto que os prejuízos anteriores apurados em anos anteriores pudessem vir a ser compensados. Era uma forma de benefício fiscal, porque, como dito da tribuna, inclusive, o período de cobrança do tributo sobre os resultados da empresa é entre 1º de janeiro e 31 de dezembro. O exercício fiscal se encerrou no ano anterior. Então, temos, pura e simplesmente, atribuindo-se a possibilidade de compensar prejuízo de exercícios anteriores, um benefício fiscal para as empresas e, portanto, poderá manipular, trabalhar; pode, inclusive, negar a existência do benefício ou estabelecer como foi feito."

Assim, uma interpretação sistemática do ordenamento jurídico, considerada a visão hermenêutica cristalizada na jurisprudência deste SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, o significado normativo de renda/lucro, nos leva a decidir também pela ausência de violação em bloco aos princípios da capacidade contributiva, da isonomia e da vedação ao confisco.

A uma, porque o princípio da capacidade contributiva tem por escopo o atingimento da justiça fiscal, repartindo os encargos do Estado na proporção das possibilidades de cada contribuinte. (KIYOSHI HARADA. *Direito Financeiro e Tributário*. 28 ed. São Paulo: Atlas, 2019).

Transcrevo o dispositivo inserto na CF/1988:

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 85DA-124F-077B-2C6C e senha 62F8-9AA1-3F1E-16AD

> " Art. 145 (…):
>
> § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte."

Efetivamente, o Estado, ao retirar para a *res publica* parcela patrimonial do particular, deve observar a graduação e ser capaz de medir a capacidade econômica dos contribuintes por meio da tributação de fatos diversos (renda, patrimônio, consumo) mediante o emprego de técnicas variadas (progressividade, seletividade, universalidade). (KIYOSHI HARADA. *op. cit.*).

Enquanto princípio, ele possui fundamento constitucional (art. 145, § 1º) e mantém uma relação de interdependência lógica e semântica com outras normas constitucionais, especialmente com as regras de competência (arts. 153 a 156), com o princípio da igualdade (arts. 5º, I, e 150, II) e com o princípio do Estado Social (arts. 1º, IV, 3º, III, e 6º). (HUMBERTO ÁVILA. *Sistema Constitucional Tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012).

Mas, como se trata de concessão de benefício fiscal deferido ao contribuinte, e não exatamente de instituição ou majoração tributária, as alegações, com fulcro no princípio supra e no da isonomia, carecem de relevância/pertinência na hipótese em exame, pois, efetivamente, a controvérsia repousa não na incidência tributária sobre a renda (IRPJ) e o lucro (CSLL) da pessoa jurídica, mas na questão da limitação de prejuízos decorrentes da atividade empresarial.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 85DA-124F-077B-2C6C e senha 62F8-9AA1-3F1E-16AD

E, no que versa o argumento da recorrente sobre o ultraje ao art. 150, IV, da CARTA MAGNA, é suficiente para refutá-lo o que se firmou na ADI 2.010, sob a relatoria do Eminente Ministro Decano CELSO DE MELLO (DJe de 12/4/2002). Veja-se o seguinte capítulo de sua ementa:

> "SERVIDORES PÚBLICOS FEDERAIS - CONTRIBUIÇÃO DE SEGURIDADE SOCIAL - LEI Nº 9.783/99 - ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE FORMAL E MATERIAL DESSE DIPLOMA LEGISLATIVO - RELEVÂNCIA JURÍDICA DA TESE PERTINENTE À NÃO-INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO DE SEGURIDADE SOCIAL SOBRE SERVIDORES INATIVOS E PENSIONISTAS DA UNIÃO FEDERAL (CF, ART. 40, CAPUT, E RESPECTIVO § 12, C/C O ART. 195, II, NA REDAÇÃO DADA PELA EC Nº 20/98) - ALÍQUOTAS PROGRESSIVAS - ESCALA DE PROGRESSIVIDADE DOS ADICIONAIS TEMPORÁRIOS (ART. 2º DA LEI Nº 9.783/99) - ALEGAÇÃO DE OFENSA AO PRINCÍPIO QUE VEDA A TRIBUTAÇÃO CONFISCATÓRIA (CF, ART. 150, IV) E DE DESCARACTERIZAÇÃO DA FUNÇÃO CONSTITUCIONAL INERENTE À CONTRIBUIÇÃO DE SEGURIDADE SOCIAL - PLAUSIBILIDADE JURÍDICA - MEDIDA CAUTELAR DEFERIDA EM PARTE. PRINCÍPIO DA IRREPETIBILIDADE DOS PROJETOS REJEITADOS NA MESMA SESSÃO LEGISLATIVA (CF, ART. 67) - MEDIDA PROVISÓRIA REJEITADA PELO CONGRESSO NACIONAL - POSSIBILIDADE DE APRESENTAÇÃO DE PROJETO DE LEI, PELO PRESIDENTE DA REPÚBLICA, NO INÍCIO DO ANO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE SE DEU A REJEIÇÃO PARLAMENTAR DA MEDIDA PROVISÓRIA. (g.n.).
>
> [...]
>
> A TRIBUTAÇÃO CONFISCATÓRIA É VEDADA PELA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. - A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal entende cabível, em sede de controle normativo abstrato, a possibilidade de a Corte examinar se

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 85DA-124F-077B-2C6C e senha 62F8-9AA1-3F1E-16AD

determinado tributo ofende, ou não, o princípio constitucional da não-confiscatoriedade consagrado no art. 150, IV, da Constituição. Precedente: ADI 1.075-DF, Rel. Min. CELSO DE MELLO (o Relator ficou vencido, no precedente mencionado, por entender que o exame do efeito confiscatório do tributo depende da apreciação individual de cada caso concreto). - A proibição constitucional do confisco em matéria tributária nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais (educação, saúde e habitação, por exemplo). A identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da totalidade da carga tributária, mediante verificação da capacidade de que dispõe o contribuinte - considerado o montante de sua riqueza (renda e capital) - para suportar e sofrer a incidência de todos os tributos que ele deverá pagar, dentro de determinado período, à mesma pessoa política que os houver instituído (a União Federal, no caso), condicionando-se, ainda, a aferição do grau de insuportabilidade econômico-financeira, à observância, pelo legislador, de padrões de razoabilidade destinados a neutralizar excessos de ordem fiscal eventualmente praticados pelo Poder Público. Resulta configurado o caráter confiscatório de determinado tributo, sempre que o efeito cumulativo - resultante das múltiplas incidências tributárias estabelecidas pela mesma entidade estatal - afetar, substancialmente, de maneira irrazoável, o patrimônio e/ou os rendimentos do contribuinte. - O Poder Público, especialmente em sede de tributação (as contribuições de seguridade social revestem-se de caráter tributário), não pode agir imoderadamente, pois a atividade estatal acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade. […]" (ADI 2010-MC, Rel. Min.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 85DA-124F-077B-2C6C e senha 62F8-9AA1-3F1E-16AD

CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, DJ de 12/4/2002).

Não é o cenário que se tem, conforme o conjunto de fatos e provas coligidos nos autos e estabelecido pelo Tribunal *a quo*.

Quanto à situação da pessoa jurídica extinta, conforme salientado pelo ilustre Relator, trata-se de matéria não prequestionada. Acompanho o eminente Min. MARCO AURÉLIO quanto a esta específica inovação recursal.

SÍNTESE CONCLUSIVA

Presidente, aqui, em rápido resumo do que foi dito pelo eminente Ministro-Relator, a questão de que se trata é a trava de 30% da questão do sistema de compensação de prejuízos fiscais estabelecidos pela Lei nº 8.981, seus artigos 42 e 58, a partir da conversão da Medida Provisória nº 812. Porém, a discussão e por isso, apesar de sintético, vou-me alongar um pouquinho mais, a discussão se dá em face da análise, como bem colocou o eminente Ministro Marco Aurélio ao submeter a repercussão geral ao Plenário, se dá sobre análise dos princípios constitucionais fundamentais do Sistema Tributário Nacional. Por que digo isso?

Porque o próprio eminente Relator, primeiramente, havia negado seguimento ao recurso extraordinário, apontando que essa matéria, a matéria recursal, em relação à limitação de 30% da dedutibilidade dos prejuízos fiscais do imposto de renda, já havia sido declarada constitucional no RE 344.994, inclusive, de relatoria do eminente Ministro Marco Aurélio, redator para o acórdão o Ministro Eros Grau.

Depois, ao apreciar agravo, o Ministro Marco Aurélio disse que, àquela época, em 2009, não havia sido feita a análise dos princípios fundamentais do Sistema Tributário Nacional e, consequentemente, haveria repercussão geral, o que foi reconhecido pelo Plenário.

Então, aqui, não só é importante - e desde já pedindo vênia ao eminente Ministro Marco Aurélio pela divergência - salientar, a meu ver,

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 85DA-124F-077B-2C6C e senha 62F8-9AA1-3F1E-16AD

que não há e não houve, como já vários precedentes da Corte apontaram, inconstitucionalidade em relação a essa trava, a essa opção legislativa, de um mecanismo do sistema, no sistema de compensação de prejuízos fiscais, e também não houve, a meu ver, nenhum ferimento, nenhum desrespeito aos princípios do Sistema Tributário Nacional, pelo fato de a lei federal regulamentar essa limitação, essa trava de 30% no aproveitamento de prejuízos fiscais.

Em relação aos princípios constitucionais, há inúmeros precedentes, seja do Plenário, seja das Turmas, do Supremo Tribunal Federal, que atestaram a constitucionalidade dos artigos 42 e 58 da Lei nº 8.981, tanto analisando em relação ao princípio da anterioridade, da irretroatividade, a questão do direito adquirido, a questão de, eventualmente, existir aqui um efeito confiscatório.

A eventual alegação - há vários precedentes afastando isso -, a questão de ter-se disfarçado empréstimo compulsório, todas essas questões foram analisadas a meu ver. E concordo com a análise que foi feita, afastando essas alegações, seja o princípio da anterioridade, irretroatividade e anterioridade mitigada.

Cito, a título de exemplo, o primeiro desses precedentes, em 2000, o RE 250.521 de relatoria do Ministro Moreira Alves, depois o RE 344.994, já por mim referido, redator para o acórdão Ministro Eros Grau, em que o Plenário entendeu constitucional não só a trava, como essa limitação de 30% em face dos princípios constitucionais do Sistema Tributário Nacional. Se verificarmos a ementa, nela consta ausência de violação do disposto nos artigos 150, inc. III, alíneas *a* e *b;* e 5º, inc. XXXVI, porque foi também, à época, alegada ofensa ao direito adquirido.

Da mesma forma, já há precedentes, e cito aqui os REs, de que não houve instituição de figura de empréstimo compulsório, desrespeitando as regras tributárias nacionais. Não houve, da mesma forma, nenhum efeito confiscatório; e por quê? Por que isso?

Porque, em verdade, não há, a meu ver, um direito adquirido de poder compensar prejuízos no lucro, compensar prejuízos para efeitos de análise do lucro e da tributação.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 85DA-124F-077B-2C6C e senha 62F8-9AA1-3F1E-16AD

No regime capitalista, a questão de lucro e prejuízo é uma questão de contingência negocial do dia a dia. O que os governos legislativos fazem, até como apoio a empresas, principalmente a micro e pequenas empresas, é editar normas que auxiliem o empreendedorismo; mas não há um direito adquirido para isso. Uma dessas normas, um desses sistemas de normas é exatamente o sistema de compensação de prejuízos fiscais. Para que se alavanque a empresa - isso foi bem salientado pelo eminente Ministro Marco Aurélio, Relator - para que se possibilite, principalmente nos primeiros anos de vida da empresa ou em períodos de crise financeira, para que se possibilite a manutenção da empresa com geração de emprego, geração de renda, o que se prevê são mecanismos de compensação de prejuízos. Esse mecanismo, em especial, esse mecanismo de compensação de prejuízo fiscal, possibilita que se deduza dos prejuízos fiscais, imposto de renda sobre a pessoa jurídica e da base de cálculo negativa, deduzam-se do lucro líquido esses prejuízos fiscais, mas no limite de 30%. Esse limite poderia ser 20%, poderia ser 40% ou esse limite poderia não existir. Não há a obrigatoriedade, num país de sistema de livre concorrência, não há obrigatoriedade da previsão de compensação de prejuízos; não há aqui uma cláusula pétrea: a garantia de sobrevivência de empresas ineficientes, empresas que não conseguiram, por qualquer que seja o motivo, não conseguiram sobreviver ao mundo mercado.

Mas há, sempre, por parte do Poder Público, por parte da legislação, há mecanismos para tentar auxiliar, para tentar, principalmente em momentos de crise, manter a empregabilidade, manter a renda, e um desses é o sistema de compensação de prejuízos fiscais que, no Brasil - isso também foi salientado pelo eminente Ministro Marco Aurélio -, no Brasil, esse sistema é antigo, iniciou-se já em 47 pela Lei nº 157; depois foi alterado pelo Decreto-Lei nº 1.493/76; em 91, uma nova lei; 92, outra; sempre havendo adaptações, previsões para auxiliar, de modo geral, o empreendedorismo, mas obviamente nunca garantindo um direito - e isso foi discutido no referido RE, de relatoria do Ministro Eros Grau - nunca efetivando o direito adquirido a sempre, independentemente da lei

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 85DA-124F-077B-2C6C e senha 62F8-9AA1-3F1E-16AD

e do previsto em lei, sempre existir a possibilidade de deduzir do lucro, para fins de base de cálculo do imposto de renda, todos os prejuízos fiscais; não há esse direito, apenas um auxílio.

Assim como, por exemplo, fazendo um paralelo, existe a possibilidade de deduções do imposto de renda da pessoa física, deduções algumas, inclusive, que pela não correção chegam a ser ridículas: dedução de saúde, dedução de educação. Mas são deduções prevista pela legislação, não é uma obrigatoriedade, não há um direito adquirido a essas deduções.

E foi exatamente nesse sentido, nessa evolução, desde 1947 até efetivamente o que discutimos hoje, a Medida Provisória nº 812/94, convertida na Lei nº 8.981, em especial os artigos aqui tratados, 42 e 58, que se chegou aos moldes atuais de compensação de prejuízos fiscais.

Não se pode, a meu ver, entender que a legislação ordinária possibilitou a taxação de renda ou lucros fictícios em um patrimônio inexistente. Ao meu ver, não se deve olhar os 70% não compensados, até porque nada poderia ser compensado. Ao estabelecer a possibilidade de compensação de 30%, auxilia a empresa poder, num regime de caixa, em determinados momentos, pagar menos imposto. As leis, os artigos legislativos em exame, o 42 e o 58, configuram a técnica fiscal de compensação de prejuízos fiscais registrados em determinado ano base e não uma técnica fiscal de taxação de lucros não existente. É o inverso. Aqui, há a possibilidade de o lucro compensar 30% do prejuízo e, do que sobrar, pagar o imposto de renda.

No meu ponto de vista, a Constituição não impõe, permite uma faculdade legal - a discricionariedade do Congresso Nacional, desde que respeitados os princípios do Sistema Tributário Nacional, os quais efetivamente foram respeitados, e essa série de precedentes assim os demonstra - de compensabilidade fiscal. Aqui, é uma benesse ao contribuinte que poderia ser maior, menor ou nem existir. Porém, esses 30% não ferem, a meu ver, nenhum dos princípios constitucionais do Sistema Tributário Nacional.

Cito outros precedentes do Supremo exatamente nesse sentido,

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 85DA-124F-077B-2C6C e senha 62F8-9AA1-3F1E-16AD

inclusive o RE 582.225 de relatoria do Ministro Joaquim Barbosa.

Senhor Presidente, rejeito os argumentos de que essa trava, essa limitação fiscal, acaba desrespeitando a Constituição, afastando conceitos de renda e lucro, resultados positivos. Pelo contrário, essa trava, ou a existência desses 30%, estipula um auxílio ao contribuinte, porque não há - e isso foi muito discutido no precedente citado - um direito adquirido a deduzir integralmente todos os prejuízos passados do lucro para não se pagar o imposto. Não existe isso. Mas, ocorrendo no mesmo ano financeiro, você pagará por aquilo que lucrou. Se houve prejuízo, não haverá o pagamento. Esse sistema de compensação de prejuízos fiscais anteriores é uma alavanca empresarial financeira não muito comum em todos os sistemas capitalistas.

Senhor Presidente, sem me alongar muito, peço vênia ao eminente Ministro Marco Aurélio, entendo que aqui não há e não houve nenhum desrespeito, nenhuma inobservância aos princípios constitucionais do sistema tributário. E, conforme anteriormente decidido pelo Plenário e Turmas, a limitação de 30% é constitucional.

Nego provimento ao recurso, propondo a seguinte tese: É constitucional a limitação do direito de compensação de prejuízos fiscais do IRPJ e da base de cálculo negativa da CSLL .

É o voto.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 85DA-124F-077B-2C6C e senha 62F8-9AA1-3F1E-16AD

27/06/2019 **PLENÁRIO**

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 591.340 SÃO PAULO

ANTECIPAÇÃO DE VOTO

O SENHOR MINISTRO EDSON FACHIN - Senhor Ministro Luiz Fux, que preside esta sessão; eminentes Pares; eminente Ministro-Relator, Ministro Marco Aurélio, que vem de proferir o voto, acolhendo o Recurso Extraordinário 591.340 e votando pelo provimento; eminente Ministro Alexandre de Moraes, que abre divergência propondo o não provimento do recurso ordinário.

Saúdo as sustentações orais, Senhor Presidente, que foram aportadas ao desate jurídico desta matéria e me permito sintetizar a declaração de voto que irei juntar aos autos, eis que as duas teses estão nitidamente formuladas e em sentidos evidentemente opostos.

O que se está a debater, fundamentalmente, neste feito, conhecido dentro e fora dos autos, como o processo da trava dos 30, é, a rigor, a limitação à compensação de prejuízos fiscais, o conceito de renda e a incidência de princípios constitucionais, bem como o tema que foi versado quando do julgamento do recurso aqui já mencionado, tanto pelo eminente Ministro-Relator, quanto pelo eminente Ministro Alexandre de Moraes, Recurso Extraordinário 344.994.

Portanto, o que sustenta a União, por sua sempre zelosa Procuradoria da Fazenda Nacional, é a existência, tal como assentou o Ministro Alexandre de Moraes, de compreensão que se projetaria por agasalhar também este julgamento e, logo, se acolhida esta tese, haveria aplicação deste julgamento anterior para o presente caso.

Senhor Presidente, eminentes Pares, fiz o exame desta matéria e a conclusão a que cheguei tem premissas e fundamentos que vão ao encontro do voto proferido pelo eminente Ministro-Relator. Peço vênia à divergência.

Do exame que fiz, não deduzi sustentar-se a tese aqui trazida à colação pela União neste recurso extraordinário e, portanto, não subscrevo o entendimento segundo o qual o julgamento no Recurso Extraordinário 344.994 se projetaria, em termos de aplicação, para este

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 819F-79A2-5309-00A9 e senha B840-D8B9-74B5-74B9

julgado. Não vou repetir todos os argumentos já muito bem suscitados e expostos pelo eminente Ministro-Relator.

Entendo também que é inconstitucional essa limitação percentual interperiódica à compensação de prejuízos fiscais, especialmente na hipótese de extinção da pessoa jurídica, que é a tese subsidiária sustentada, mas o eminente Ministro-Relator está acolhendo a tese principal e eu estou acompanhando integralmente as premissas, os fundamentos e a conclusão de Sua Excelência.

Portanto, muito sucintamente, voto por acompanhar Sua Excelência o eminente Ministro-Relator, pedindo vênia à divergência, que aqui foi suscitada, e na respectiva declaração de voto, Senhor Presidente, também opino neste julgamento e voto pelo provimento do respectivo recurso extraordinário por também compreender que esta limitação interperiódica à compensação de prejuízo é incompatível com o conceito constitucional de renda e também afronta os princípios constitucionais da capacidade contributiva e da vedação de confisco.

Acompanho, portanto, o eminente Ministro Marco Aurélio.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 819F-79A2-5309-00A9 e senha B840-D8B9-74B5-74B9

V O T O

O SENHOR MINISTRO EDSON FACHIN: Inicialmente, impende cumprimentar os nobres causídicos que assomaram a tribuna e o voto trazido à baila pelo Ministro Relator Marco Aurélio, bem como os debates que o sucederam.

Trata-se de recurso extraordinário interposto pela Polo Industrial Positivo Ltda. em face de acórdão do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, que confirmou sentença denegatória da ordem de segurança impetrada pela recorrente com vistas assegurar direito à compensação de prejuízos fiscais e base negativa independentemente da limitação legal de 30%, cuja ementa reproduz-se:

> DEDUTIBILIDADE - PREJUÍZOS FISCAIS E BASE DE CÁLCULO NEGATIVA– LIMITAÇÃO DE 30% - MP 812/94 – LEI 8.981/95, ARTS. 42 E 58 1. A medida provisória é instrumento idôneo à veiculação de normas de direito tributário, precedentes do Supremo Tribunal Federal (ADIMC n.º 1417, DJU de 22.03.96, p. 8233; ADIMC n.º 1533 e despacho presidencial na ADIMC n.º 15583, DJU de 04.02.97). 2. A limitação à dedução de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas não violou qualquer dos princípios constitucionais invocados, sendo imperativa, para a compreensão do problema sob tal enfoque, a consideração da autonomia dos períodos-base como princípio ordenador do sistema tributário nacional, que se reflete na configuração da dedução, com transposição do resultado de um período para outro distinto, como benefício fiscal e, portanto, vinculado à específica regência legal. 3. A alteração da legislação, aplicando-se ao acertamento futuro das bases de

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código EC62-CB04-A577-4EE1 e senha BF8D-1836-CFB4-A0D9

cálculo, não acarreta a vulneração do princípio da irretroatividade, pois a lei aplicável, para a orientação do procedimento, é a vigente na data da dedução quando possível é a implementação do "encontro de contas", e não a existente no momento em que apurados os prejuízos fiscais e as bases de cálculo negativas. 4. O princípio da anterioridade restou observado, tanto em relação ao imposto de renda, face à publicação veiculada no Diário oficial de 31.12.94, como no tocante à contribuição social, tendo em vista a natureza das alterações promovidas. 5. A limitação reproduzida no artigo 16 da Lei n.º 9.065, de 20.06.95, somente produziu efeitos a partir do ano-calendário de 1996, permanecendo vigente no período o próprio artigo 58 da Lei n.º 8.981/95, conforme previsto no artigo 12 da Lei n.º 9.065/95, de sorte que o requisito da anterioridade restou plenamente observado pela nova legislação editada. 6. Multa de ofício é devida, pois decorre da aplicação de legislação expressa, haja vista o auto de infração. Cabível juros de mora (artigo 161, § 1.º do Código Tributário Nacional), tem como taxa Selic prevista no § 4.º do artigo 39 da Lei n.º 9.250/95, a partir de 1 de janeiro de 1996, em substituição dos juros de mora e correção monetária. 7. Apelação não provida.

No apelo extremo a contribuinte alega-se que os arts.42 e 58, da Lei n.8.981/1995, ao impedir a compensação integral do prejuízo fiscal ocorrido no exercício implicaria vulneração do conceito constitucional de renda e do princípio da capacidade contributiva, o que também ofenderia os princípios da universalidade e generalidade específicos do imposto de renda.

No recurso da Fazenda Nacional, sustenta-se que o Pleno

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código EC62-CB04-A577-4EE1 e senha BF8D-1836-CFB4-A0D9

deste E. STF já firmou entendimento sobre o tema quando do julgamento do RE n.344.994. Sustenta ademais a legitimidade da "trava dos 30" sob o argumento de que a previsão legal não extrapola o conceito constitucional de renda, quanto ao menos os princípios constitucionais suscitados.

Em juízo primeiro de admissibilidade o Min.relator Marco Aurélio entendeu pela negativa de admissibilidade do recurso:

> **RECURSO EXTRAORDINÁRIO IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO PREJUÍZO BASE DE CÁLCULO NEGATIVA COMPENSAÇÃO LIMITE ANUAL CONSTITUCIONALIDADE NEGATIVA DE SEGUIMENTO.**
> 1. O Tribunal, na sessão plenária de 25 de março de 2009, concluiu o julgamento do Recurso Extraordinário nº 344.994/PR, de minha relatoria, acórdão redigido pelo ministro Eros Grau, o qual substituiu este processo como paradigma de repercussão geral. Assentou ser constitucional a limitação em 30%, para cada ano-base, do direito de o contribuinte compensar os prejuízos fiscais do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e a base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido artigos 42 e 58 da Lei nº 8.981, de 1995, e 15 e 16 da Lei nº 9.065, de 1995.
> 2. Em face do precedente, ressalvando a óptica pessoal, nego seguimento ao extraordinário.
> 3. Publiquem.

Em Agravo (fls. 275 a 279) o recorrente sustenta a necessidade de sequência do extraordinário, a ser examinado em sede de repercussão geral, em que pese o decidido pelo Pleno no Recurso Extraordinário nº 344.994/PR. Alega a ausência de apreciação, nesse pronunciamento, de aspectos importantes da presente controvérsia

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código EC62-CB04-A577-4EE1 e senha BF8D-1836-CFB4-A0D9

violação ao princípio da capacidade contributiva, da vedação ao confisco e da isonomia.

Ante a incorreção jurídica da decisão anterior, que negava seguimento ao Recurso Extraordinário, o d. Ministro relator reconsiderou decisão *retro* admitindo recurso ora em julgamento:

> "(...) Estando em jogo princípios constitucionais fundamentais do Sistema Tributário Nacional que não mereceram análise quando do julgamento do precedente observado, reconsidero a decisão atacada a fim de que o extraordinário tenha sequência e seja submetido ao Colegiado para solução definitiva do tema."

A repercussão geral restou reconhecida a fim de firmar-se tese a propósito do tema:

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

A Procuradoria-Geral da República, em parecer da lavra da Procurador-Geral da República Rodrigo Janot, opinou, no mérito, pelo desprovimento do Recurso Extraordinário.

São os fatos e argumentos de interesse para o presente voto.

Em primeiro, impende registrar que por ocasião do

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código EC62-CB04-A577-4EE1 e senha BF8D-1836-CFB4-A0D9

julgamento do RE 344.994/PR este Eg.STF realizou exame da limitação de 30% à compensação de prejuízos fiscais sob a perspectiva de seus aspectos temporais (anterioridade, irretroatividade e direito adquirido) de modo que o julgado em nada vincula o atual colegiado.

Naquela assentada a questão restou assim ementada:

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

Do exame perfunctório da ementa acima transcrita constata-se que não assiste razão a d. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional ao pretender a aplicação do julgado anterior para o caso ora em julgamento, quanto ao menos com qualquer eficácia vinculante.

Ademais, oportuno registrar que naquela ocasião o Recurso Extraordinário julgado tinha como objeto da discussão, exclusivamente, a aplicação da "trava dos 30" ao IRPJ.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código EC62-CB04-A577-4EE1 e senha BF8D-1836-CFB4-A0D9

Conforme antes registrado, como premissa primeira, o julgamento do RE n.344.994/PR não constitui precedente para análise do presente caso na medida em que naquela assentada, depois do Ministro-relator proferir seu voto, o redator para o acórdão apenas acompanhou uma sucinta manifestação do então Presidente Nelson Jobim. Com exceção de um posterior voto-vista da Min. Ellen, todos demais Ministros acompanharam o rápido pronunciamento do Presidente da corte, sem, examinar a repercussão da decisão em determinados contribuintes, atividades e situações.

A limitação à compensação de prejuízos fiscais demanda enfrentamento sob a perspectiva das regras constitucionais atributivas do poder de tributar a renda (IRPJ) e da instituição da contribuição sobre o lucro (CSLL), bem como, dos princípios constitucionais tributários da igualdade, da capacidade contributiva, da proibição do confisco, da universalidade e da generalidade da renda.

Em primeiro impende compreender que vigora na ordem tributária um "conceito constitucional de renda" que pode ser conceituado como a "hipótese de incidência do imposto sobre a renda: produto líquido (receitas menos as despesas necessárias à manutenção da fonte produtora) calculado durante o período de um ano." (ÁVILA, Humberto. *Conceito de renda e compensação de prejuízos fiscais.* São Paulo: Malheiros, 2011, p.34)

Tal conceito constitucional de renda delimita, por conseguinte, o exercício da competência tributária da União que ao promover limitação à compensação dos prejuízos fiscais termina por tributar patrimônio; *riqueza* alheia ao conceito constitucional de renda.

Conforme transcrito o conceito de renda é fixado dentro de um determinado período. Para fins de tributação do efetivo acréscimo patrimonial é imprescindível confrontar resultados presentes e passados, sendo justamente o determinado pelo regime de competência, o que essencial para apuração IRPJ e CSLL.

O argumento de que a lei não obsta a compensação de prejuízos fiscais, mas apenas a transfere para períodos futuros, com vistas

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código EC62-CB04-A577-4EE1 e senha BF8D-1836-CFB4-A0D9

a manter o "fluxo estável no ingresso de receitas provenientes do imposto de renda", não se afigura razoável na medida em que em prol do equilíbrio orçamentário extrapola-se regra de competência tributária.

Não se ignora que o Eg. STJ (REsp n.640996/MG e AgRg REsp 250014-PR, j. 20/09/2001) ao apreciar a validade jurídica da "trava dos 30", fixou jurisprudência no sentido da legalidade da compensação de prejuízos sob o fundamento de que apenas transferiu para períodos futuros.

As razões de decidir do Eg.STJ de que a limitação à compensação de prejuízo fiscal não corresponde à alteração do conceito de renda não subsiste a exame de constitucionalidade considerando que vigora "conceito constitucional de renda" a contemplar entre seus caracteres justamente sua mensuração no "período de um ano".

Ao se debruçar sobre a presente controvérsia e a equivocada jurisprudência formada a doutrina é categórica:

> "A renda é, pois, uma medida periodicamente vinculada: ela não surge em um momento, mas em um período, no qual as despesas são produzidas e os rendimentos são auferidos. O mesmo vale para os prejuízos: eles também não podem ser concebidos sem uma dimensão temporal. (...) o acréscimo patrimonial é resultado de gastos anteriores. Não se pode, portanto, separar a renda de um ano com os prejuízos de anos anteriores, como se fosse eles- a renda e os prejuízos- elementos conceitualmente dissociáveis. Insista-se: a renda é resultado de despesas e custos formadores de prejuízos anteriores." (ÁVILA, Humberto. *Conceito de renda e compensação de prejuízos fiscais*. São Paulo: Malheiros, 2011.

Além da relevância deste aspecto temporal na fixação do poder de tributar renda, oportuno asseverar que este Eg.STF possui

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código EC62-CB04-A577-4EE1 e senha BF8D-1836-CFB4-A0D9

entendimento reiterado acerca do "conceito constitucional de renda" para concluir que demanda necessariamente "ganho" e/ou "acréscimo" com a citação de Bulhões Pedreira: "Por maiores que sejam as divergências doutrinárias sobre o conceito de renda, há um elemento de sua composição sobre o qual não pairam dúvidas: o de que ela envolve necessariamente a ideia de GANHO, de ACRÉSCIMO". (RE n.117.887, rel. Min. Carlos Velloso)

O conceito constitucional de renda, abstraído a partir do princípio da capacidade contributiva, pressupõe acréscimo patrimonial sendo vedada interpretação que extrapole o poder de tributar conferido pela Constituição: "...se a lei pudesse chamar de compra o que não é compra, de importação o que não é importação, de exportação o que não é exportação, de renda o que não é renda, ruiria todo o sistema tributário inscrito na Constituição. " (RE n.71.758, rel.Min. Thompson Flores)

Nesse cenário, porventura admita-se limitação à compensação de prejuízos fiscais e obstado o contribuinte em promover sua automática compensação integral ocorre, inevitavelmente, a tributação do que não constituiu renda, mas sim patrimônio; o que alheio ao poder de tributar da União (art.153, III).

Não bastasse a vulneração das regras de competência tributária rigidamente fixadas pela Constituição tem-se que a limitação interperiódica da compensação de prejuízos fiscais representa ofensa grave ao princípio da capacidade contributiva:

> Art.145.(...) § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir
> efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código EC62-CB04-A577-4EE1 e senha BF8D-1836-CFB4-A0D9

O princípio constitucional da capacidade contributiva tem eficácia determinante na análise do direito de compensação de prejuízos fiscais dado que revelam, justamente, uma (IN)capacidade contributiva; o que conforme segura doutrina "...revela que a limitação interperiódica percentual com finalidade fiscal é, em geral, incompatível com os princípios da igualdade e da capacidade contributiva." (ÁVILA, Humberto. *Conceito de renda e compensação de prejuízos fiscais*. São Paulo: Malheiros, 2011, p.61).

Outra questão que merece ser enfrentada, na medida em que reiteradamente suscitado pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional é o suposto caráter de "benefício fiscal" da compensação de prejuízos fiscais; o que permitiria sua limitação e eventual aplicação restritiva a partir de equivocada leitura do Código Tributário Nacional.

A propósito da natureza jurídica da compensação de prejuízo fiscal importante frisar, prefacialmente, que não se trata de qualquer *benesse* fiscal tanto que a União jamais fez constar da relação de Demonstrativos de Gastos Tributários (DGT), anexo da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO).

Não bastasse o aspecto financeiro-orçamentário citado tem-se que a limitação à compensação de prejuízo fiscal não implica na fuga da regra padrão de incidência tributária, ao contrário, conforme visto antes, a mensuração de acréscimo patrimonial durante período de um ano pressupõe o cômputo de perdas.

O direito do contribuinte em abater prejuízos fiscais acumulados nos exercícios anteriores não pode ser qualificado, assim, com instrumento de política fiscal em favor do contribuinte na medida em que nada mais é que técnica de conformação da base de cálculo de modo a aferir a efetiva capacidade contributiva.

A questão torna-se ainda mais lesiva à capacidade contributiva ao contribuinte que venha a encerrar suas atividades empresariais com prejuízo fiscal; o que representará conferir contornos eminentemente confiscatórios na tributação sobre a renda. (MARIZ DE OLIVEIRA, Ricardo. Limite à compensação de prejuízos fiscais na

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código EC62-CB04-A577-4EE1 e senha BF8D-1836-CFB4-A0D9

extinção de pessoa jurídica: um caso para a solução através de redução teleológica (ou notando a existência de silêncio eloquente). *Revista Direito Tributário Atual* n.31. São Paulo, IBDT/Dialética, 2014.)

Diante do exposto entendo que a limitação interperiódica à compensação de prejuízos fiscais é incompatível com o "conceito constitucional de renda", bem como, representa grave ofensa aos princípios constitucionais da capacidade contributiva e da vedação ao confisco.

Ante o exposto, voto pelo provimento ao Recurso Extraordinário dado que é inconstitucional a limitação percentual interperiódica à compensação de prejuízos fiscais.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código EC62-CB04-A577-4EE1 e senha BF8D-1836-CFB4-A0D9

27/06/2019 **PLENÁRIO**

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 591.340 SÃO PAULO

ESCLARECIMENTO

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

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

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

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

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 09D1-540D-45DA-0FD5 e senha 8925-F32C-0DCC-4D95

27/06/2019 **PLENÁRIO**

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 591.340 SÃO PAULO

VOTO

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO - Presidente, a hipótese é relativamente simples de anunciar.

O legislador previu a limitação em 30% da compensação dos prejuízos do imposto de renda pessoa jurídica e da base de cálculo negativa da contribuição social sobre o lucro líquido. É basicamente uma limitação imposta, por lei, à possibilidade de compensação em caso de prejuízo.

Eu devo dizer, Presidente, que acredito que há matérias em que o Supremo pode e deve ser proativo, e que há matérias em que ele pode e deve ser autocontido. Como tenho dito de outras vezes, o Supremo deve ser proativo na preservação das regras do jogo democrático e na garantia dos direitos fundamentais, mas penso que ele deve ser autocontido em questões administrativas, em questões econômicas e em questões tributárias, a menos que se caracterize claramente a violação de um direito fundamental.

Não entendo que haja um direito fundamental à compensação de prejuízo. Posso até achar que é bom, posso achar que o legislador deve regular, mas não entendo que se trate de um direito fundamental. Por não entender que se trata de um direito fundamental, acredito que se deva reconhecer ao legislador uma maior margem de conformação legislativa, eventualmente chamada uma maior margem de discricionariedade.

Portanto, não vejo, neste caso, uma violação a nenhum princípio constitucional. Posso achar melhor, posso achar pior, posso achar mais conveniente ou menos conveniente, mas não entendo, sinceramente, que se esteja violando um direito fundamental do contribuinte aqui, que me anime a sobrepor a minha própria valoração à que foi feita pelo legislador ordinário.

De modo que, pedindo todas as vênias ao eminente Ministro Marco Aurélio e ao eminente Ministro Luiz Edson Fachin, que o acompanhou, também eu tenho, como conclusão do meu voto, uma proposição simples

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 859F-67A5-E102-D0D2 e senha E8FC-2B9F-B0C2-1520

que, em essência, coincide com a do Ministro Alexandre de Moraes, que é a seguinte:

"É constitucional a limitação de compensação de prejuízo fiscais do imposto de renda pessoa jurídica e da dedução da base de cálculo negativa da contribuição social sobre o lucro."

De modo que, pedindo todas as vênias e não vendo violação do princípio da capacidade contributiva, nem vendo confisco neste caso, estou acompanhando a divergência.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 859F-67A5-E102-D0D2 e senha E8FC-2B9F-B0C2-1520

27/06/2019 **PLENÁRIO**

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 591.340 SÃO PAULO

VOTO

A Senhora Ministra Rosa Weber: Senhor Presidente, em 10.10.2008, no plenário virtual, foi reconhecida a repercussão geral da questão constitucional suscitada no presente processo, assim tendo ficado ementado o acórdão:

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

Sucede que, como apontou o eminente relator em sua decisão datada de 03.9.2013, **o Plenário do Supremo Tribunal Federal, em 25.3.2009, concluiu o julgamento do RE 344.994**, originalmente também da relatoria de S. Exa, em que ficou redator para o acórdão o Ministro Eros Grau, **dando pela constitucionalidade da limitação da compensação de prejuízos**. Cito a ementa:

> "RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. DEDUÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. LIMITAÇÕES. ARTIGOS 42 E 58 DA LEI N. 8.981/95. CONSTITUCIONALIDADE. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO DISPOSTO NOS ARTIGOS 150, INCISO III, ALÍNEAS A E B, E 5º, XXXVI, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL.
>
> 1. O direito ao abatimento dos prejuízos fiscais acumulados em exercícios anteriores é expressivo de benefício fiscal em favor do contribuinte. Instrumento de política tributária que pode ser revista pelo Estado. Ausência de direito

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 0927-3942-17E4-5822 e senha CDED-4193-4715-53EF

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."

É verdade que **naquele processo não houve decisão atribuindo-lhe da Emenda Constitucional 45**, que é de 30.12.2004 e introduziu o **os efeitos da repercussão geral**, até porque o julgamento teve início em 11.11.2004, **antes até da promulgação** instituto no nosso ordenamento constitucional, **mas consubstancia decisão do Plenário do Supremo Tribunal Federal que não está a merecer revisitação.**

Nada, contudo, de novo apontam os autos no cenário jurídico que se mostre hábil a conduzir à guinada jurisprudencial nesta Suprema Corte, considerado em especial o princípio da segurança jurídica. Tenho, ademais, por correto o entendimento adotado naquele precedente, em que ficou redator para o acórdão o Ministro Eros Grau, que essencialmente seguiu a linha exposta na intervenção feita pelo então Presidente, Ministro Nelson Jobim. A incidência do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas deve se dar sobre o lucros apurado em um determinado período (essencialmente o ano civil). Permitir que a empresa deduza do lucro apurado em um determinado ano prejuízos em que incorreu em anos anteriores é um favor fiscal, passível de restrição pela lei.

Ante o exposto, acompanhando a divergência, **nego provimento ao recurso extraordinário**.

É como voto.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 0927-3942-17E4-5822 e senha CDED-4193-4715-53EF

27/06/2019 **PLENÁRIO**

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 591.340 SÃO PAULO

VOTO

O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI - Senhor Presidente, vim preparado para votar no sentido contrário ao que agora veiculou o eminente Relator, mas, depois de ouvir atentamente o voto de Sua Excelência, depois de ouvir as ponderações do Ministro Edson Fachin, eu me convenci do contrário.

Revendo o que foi decidido no RE 344.994, verifico que a causa de pedir é diversa. Neste caso que estamos examinando agora, estamos confrontando a Lei 8.981/95 com princípios tributários que estão consignados na nossa Constituição, que não foram examinados quando do exame deste RE 344.994. Estou entendendo que a Lei, ao estabelecer essa trava, vai contra aquilo que a própria Constituição estabelece como o conceito de renda, que, na verdade, é um acréscimo patrimonial, segundo consta do art. 145 § 1º da Carta Magna, que leva em conta a capacidade contributiva do contribuinte.

De maneira que, tal como concluiu o eminente Relator Ministro Marco Aurélio, e também o Ministro Edson Fachin, entendo que, na medida que se estabelece uma trava, não se pode aferir fidedignamente o lucro líquido do contribuinte. E, nesse sentido, se está, sim, afrontando os princípios constitucionais da capacidade contributiva, da vedação ao confisco e, mais também, o princípio da universalidade e também da isonomia.

Senhor Presidente, portanto, peço vênia às opiniões em contrário e provejo o recurso para declarar a inconstitucionalidade dos artigos 42 e 58 da Lei 8.981/95. E, creio também, Ministro-Relator, dos artigos 15 e 16 da Lei 9.065/95, que interferem no reconhecimento da base de cálculo, ou Vossa Excelência se resumiu apenas a declarar a inconstitucionalidade dos artigos 42 e 58?

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) – Exato: artigos 42 e 58 da Lei nº 8.981/1995 e artigos 15 e 16 da Lei nº 9.065.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 14BE-A1E5-B75D-C8CC e senha 345C-C6E5-8DE0-5ED5

O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI - Então, Senhor Presidente, meu voto coincide exatamente com o que concluiu o eminente Relator e, também, o Ministro Edson Fachin.

É como voto, pedindo vênia aos demais.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 14BE-A1E5-B75D-C8CC e senha 345C-C6E5-8DE0-5ED5

27/06/2019 **PLENÁRIO**

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 591.340 SÃO PAULO

VOTO

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX (PRESIDENTE) - Eu gostaria de destacar que sempre tive, no Superior Tribunal de Justiça, o entendimento de que as limitações do Poder Público de tributar obedecem a uma interpretação restrita, porque o princípio da legalidade no campo tributário é de extrema significação, tendo em vista que o Estado tributa para arrecadar e satisfazer as necessidades coletivas. Então, o Estado tem que ter fluxo de caixa.

E não é por outra razão, que a Exposição de Motivos dessa Lei traz exatamente essa questão inerente ao fluxo de caixa. Leio, um dos aspectos que eu gostaria de destacar, que esta metodologia - que outrora fora estabelecida em anos, quer dizer, o contribuinte tinha até cinco anos para se compensar dos prejuízos - foi modificada exatamente em razão da queda da inflação e da estabilidade econômica.

E o que disse o legislador? A medida - essa, da compensação - estabelece uma "*regra gradual de compensação de prejuízos, tomando-se como referência os resultados obtidos em cada ano. Essa alteração permitirá ao Estado um fluxo estável no ingresso de receitas provenientes do imposto de renda*". Então, essa foi a *ratio essendi* da Lei.

Por outro lado, eu me recordo que, eu e o saudoso e querido Ministro Teori Zavascki, debatemos essa questão e sedimentamos essa jurisprudência em recurso repetitivo no STJ. E as nossas premissas, que lá eu estabeleci e, aqui, gostaria de repisar, se fulcravam no seguinte: que, tendo em vista essa interpretação restritiva das limitações de poder tributar, era possível ao legislador infraconstitucional fazer algumas conformações, tendo em vista a necessidade que o Estado tem de obter um fluxo estável para satisfação das necessidades coletivas. E a Constituição tem os seus conceitos próprios de renda, de patrimônio, de

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 6450-F2C3-40E8-4F45 e senha 0CE0-3CC4-43CE-AF76

serviços, que são um pouco diferentes daqueles conceitos eminentemente privados.

Então, lá, eu afirmei, e aqui, eu reafirmo que o legislador infraconstitucional tem competência para definir os conceitos legais de renda e de lucro, desde que respeite os limites semânticos do texto constitucional e as condicionantes do sistema, referentes à instrumentalidade e, acima de tudo, à eficiência da tributação para alcançar todos os objetivos constitucionais que são atingidos através da arrecadação.

In casu, a legislação atacada preserva o conceito constitucional de renda, ao permitir a dedução dos prejuízos da base de cálculo negativa. Eventual violação surgiria - isso que é importante - se o exercício desse direito fosse condicionado de modo a tornar sua fruição tecnicamente impossível ou desproporcional ou custosa, o que seria impossível no caso de extinção da pessoa jurídica.

A limitação de 30%, no meu modo de ver, respeitadas as opiniões em contrário e muito bem fundamentadas, constitui mecanismo de calibração destinada a auxiliar a preservação da disponibilidade de recursos no Erário. Conquanto se trate de proporção de 30%, não resultou demonstrado que a restrição torne impossível o empreendimento nem que afete demasiadamente a liberdade econômica, tampouco a propriedade privada.

E aqui, e naquela oportunidade, houve também o tratamento infraconstitucional, porque essa matéria sempre foi analisada, em regra, sob o ângulo infraconstitucional. Nós tratamos também das pessoas jurídicas em fase de encerramento, o que não é o caso específico.

E, também, a Ministra Rosa tocou num ponto interessante, que é a questão da segurança jurídica. Então, o STJ vem julgando assim há um decênio. E me recordo das advertências do Ministro Moreira Alves no sentido de que, não havendo modificação da legislação, não há razão para modificar a jurisprudência pelo simples fato de alteração da composição do Tribunal. Naquela oportunidade, apenas figuravam na composição do Tribunal, o Ministro Marco Aurélio, o Ministro Celso de Mello e o

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 6450-F2C3-40E8-4F45 e senha 0CE0-3CC4-43CE-AF76

Ministro Gilmar Mendes.

Então, pedindo vênia aos entendimentos em contrário, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 6450-F2C3-40E8-4F45 e senha 0CE0-3CC4-43CE-AF76

27/06/2019 **PLENÁRIO**

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 591.340 SÃO PAULO

PROPOSTA DE TESE

O SENHOR MINISTRO ALEXANDRE DE MORAES (RELATOR) - A tese:

"É constitucional a limitação do direito de compensação de prejuízos fiscais do IRPJ e da base de cálculo negativa da CSLL."

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código BE95-4F87-D370-0915 e senha D0BC-F14F-0BEB-8E9A

27/06/2019 **PLENÁRIO**

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 591.340 SÃO PAULO

RELATOR	**: MIN. MARCO AURÉLIO**
REDATOR DO ACÓRDÃO	**: MIN. ALEXANDRE DE MORAES**
RECTE.(S)	: POLO INDUSTRIAL POSITIVO E EMPREENDIMENTOS LTDA
ADV.(A/S)	: FERNANDA ELISSA DE CARVALHO AWADA
RECDO.(A/S)	: UNIÃO
PROC.(A/S)(ES)	: PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
INTDO.(A/S)	: CONFEDERACAO NACIONAL DO COMERCIO DE BENS, SERVICOS E TURISMO - CNC
ADV.(A/S)	: KAREM JUREIDINI DIAS
INTDO.(A/S)	: SINDICATO DAS INDÚSTRIAS DE PRODUTOS QUÍMICOS PARA FINS INDUSTRIAIS, PETROQUÍMICAS E DE RESINAS SINTÉTICAS DE CAMAÇARI, CANDEIAS E DIAS D'AVILA - SINPEQ
ADV.(A/S)	: LUIZ ANTÔNIO BETTIOL
INTDO.(A/S)	: CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA - CNI
ADV.(A/S)	: CASSIO AUGUSTO MUNIZ BORGES

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) – Fico vencido. O que o Tribunal assentou é que são constitucionais os artigos mencionados no que parcelaram, no tempo, a consideração dos prejuízos.

Sustentei que são inconstitucionais esses parcelamentos, porque entendo que há o balanço e, nesse balanço, são considerados receita, despesas e prejuízos, para, então, concluir-se pela existência ou não de lucro líquido a ser considerado no cálculo da contribuição e do imposto de renda.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código BC68-145E-E7D8-CD5D e senha FAA9-59E5-4806-88B7

27/06/2019 **PLENÁRIO**

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 591.340 SÃO PAULO

ESCLARECIMENTO

O SENHOR MINISTRO ALEXANDRE DE MORAES - Presidente, só uma observação.

O tema tratado é exatamente o Tema 117: Limitação do direito de compensação de prejuízos fiscais do IRPJ e da base de cálculo negativa da CSLL. Só precisava colocar na frente se era constitucional, ou não.

Então, como prevaleceu a constitucionalidade, por isso a tese.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 4AAD-DAC2-A417-9874 e senha 4C29-C786-B58A-D884

27/06/2019 **PLENÁRIO**

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 591.340 SÃO PAULO

VOTO SOBRE PROPOSTA

O SENHOR MINISTRO EDSON FACHIN - Senhor Presidente, vencido, nada obstante, creio que a tese é coerente com a maioria que se formou.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 4C26-384E-B8E5-0B49 e senha 4AA0-0F4B-E0AA-40B0

27/06/2019 **PLENÁRIO**

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 591.340 SÃO PAULO

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) – Presidente, ainda se está no julgamento do recurso extraordinário. E a partir desse julgamento é que está sendo assentada a tese.

Ora, se assim o é, devo ficar coerente com o que sustentei no voto. A tese dele constante é diametralmente oposta.

Por isso, fico vencido na proposta.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código DC23-E43C-2A18-1A48 e senha 3CE3-39ED-AE30-AC81

PLENÁRIO

EXTRATO DE ATA

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 591.340
PROCED. : SÃO PAULO
RELATOR : MIN. MARCO AURÉLIO
REDATOR DO ACÓRDÃO : MIN. ALEXANDRE DE MORAES
RECTE.(S) : POLO INDUSTRIAL POSITIVO E EMPREENDIMENTOS LTDA
ADV.(A/S) : FERNANDA ELISSA DE CARVALHO AWADA (SP132649/)
RECDO.(A/S) : UNIÃO
PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL (00000/DF)
INTDO.(A/S) : CONFEDERACAO NACIONAL DO COMERCIO DE BENS, SERVICOS E TURISMO - CNC
ADV.(A/S) : KAREM JUREIDINI DIAS (114660/SP)
INTDO.(A/S) : SINDICATO DAS INDÚSTRIAS DE PRODUTOS QUÍMICOS PARA FINS INDUSTRIAIS, PETROQUÍMICAS E DE RESINAS SINTÉTICAS DE CAMAÇARI, CANDEIAS E DIAS D'AVILA - SINPEQ
ADV.(A/S) : LUIZ ANTÔNIO BETTIOL (6558/DF)
INTDO.(A/S) : CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA - CNI
ADV.(A/S) : CASSIO AUGUSTO MUNIZ BORGES (0020016/DF, 20016/DF, 91152/RJ)

Decisão: Após a leitura do relatório e a realização das sustentações orais, o julgamento foi suspenso. Falaram: pela recorrente, o Dr. Robson Maia Lins; pela recorrida, o Dr. Clóvis Monteiro, Procurador da Fazenda Nacional; pelo interessado Sindicato das Indústrias de Produtos Químicos para Fins Industriais, Petroquímicas e de Resinas Sintéticas de Camaçari, Candeias e Dias D´Avila – SINPEQ, o Dr. Ewerton Azevedo Mineiro; e, pela interessada Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo – CNC, a Dra. Gláucia Maria Lauletta Francino. Não participou, justificadamente, deste julgamento, o Ministro Gilmar Mendes. Presidência do Ministro Dias Toffoli. Plenário, 29.05.2019.

Decisão: O Tribunal, por maioria, apreciando o tema 117 da repercussão geral, negou provimento ao recurso extraordinário, nos termos do voto do Ministro Alexandre de Moraes, Redator para o acórdão, vencidos os Ministros Marco Aurélio (Relator), Edson Fachin e Ricardo Lewandowski. Em seguida, por maioria, fixou-se a seguinte tese: "É constitucional a limitação do direito de compensação de prejuízos fiscais do IRPJ e da base de cálculo negativa da CSLL", vencido o Ministro Marco Aurélio. Não participou, justificadamente, deste julgamento, a Ministra Cármen Lúcia. Ausente, justificadamente, o Ministro Celso de Mello. Presidência do Ministro Dias Toffoli. Plenário, 27.06.2019.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 8553-6424-F0BA-D45A e senha 5EF0-5341-ED19-B358

Presidência do Senhor Ministro Dias Toffoli. Presentes à sessão os Senhores Ministros Marco Aurélio, Gilmar Mendes, Ricardo Lewandowski, Cármen Lúcia, Luiz Fux, Rosa Weber, Roberto Barroso, Edson Fachin e Alexandre de Moraes.

Ausente, justificadamente, o Senhor Ministro Celso de Mello.

Procuradora-Geral da República, Dra. Raquel Elias Ferreira Dodge.

Carmen Lilian Oliveira de Souza
Assessora-Chefe do Plenário

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 8553-6424-F0BA-D45A e senha 5EF0-5341-ED19-B358