

José Carlos da Matta Rivitti  
João Carlos Mascarenhas Horta

Karem Jureidini Dias

**RIVITTI E DIAS**  
ADVOGADOS

Patricia Kayo  
Murilo Marco  
Fernanda Possebon Barbosa

Victor de Luna Paes  
Daniel Borges Costa

Hercília Maria do A. dos Santos  
Francisco Secaf Alves Silveira  
Túlio Terceiro Neto P. Miranda  
Rafael Steinfeld  
Jessica Chehter  
Nicholas Tavares de A. Silveira  
Ana Carolina Salvador Groninger  
Carlos Eduardo Otero  
Sara Lana Passos Cambraia Furlani  
Cleiton M. dos Santos Pimentel  
Leonardo Martins  
Alex Bertolini Rozov  
Vagner Quadrante Junior

Rafael de Mendonça Caixeta  
Raphael Assef Lavez  
Carolina Damasceno C. Barretto  
Fabrício José Polli Griebeler  
Hanna Vieira do Carmo  
Sofia Richter Santos  
Andrea Christina Passoni Dias  
Victor Bernardo Kupper  
Fernando Kawaro Ferreira Marques  
Suellen Andrade dos Santos  
Ricardo Bertechine G. Amantéa  
Ricardo Garavelli Nassar

CONSULTOR  
Antônio Carlos de Moura Campos

## **EXCELENTÍSSIMO SENHOR DOUTOR MINISTRO RELATOR MARCO AURÉLIO MELLO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL**

### **RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 591.340/SP**

**CONFEDERAÇÃO NACIONAL DO COMÉRCIO DE BENS, SERVIÇOS E TURISMO (CNC)**, entidade sindical de grau máximo, representativa da categoria econômica do Comércio, com circunscrição em todo o território nacional e sede em Brasília/DF, no Setor Bancário Norte, Quadra 1, Bloco B, 14º, 15º ao 18º andares, Edifício Confederação Nacional do Comércio, CEP 70041-902, inscrita no CNPJ sob nº 33.423.575/0001-76, por seu advogado que a presente subscreve (**doc. 01**), com fulcro nos artigo 138 e 1.038, inciso I, ambos do Código de Processo Civil (Lei nº 13.105/2015), no art. 7º, § 2º, da Lei nº 9.868/99 e art. 323, § 3º do Regimento Interno do STF, vem, respeitosamente, à presença de Vossa Excelência, requerer o ingresso na qualidade de

***AMICUS CURIAE***

nos autos do Recurso Extraordinário em epígrafe, interposto por Polo Industrial Positivo Empreendimentos Ltda., no qual se discute a (in)constitucionalidade do limite de até 30% do lucro na compensação dos prejuízos fiscais de IRPJ e bases de cálculo negativas da CSLL.

## **I. DA LEGITIMIDADE DA CONFEDERAÇÃO NACIONAL DO COMÉRCIO PARA INGRESSAR NO PRESENTE FEITO NA QUALIDADE DE *AMICUS CURIAE***

1. Desde a edição da Lei nº 9.868/99, é prevista expressamente a possibilidade de o relator admitir, no controle concentrado de constitucionalidade, a manifestação de outros órgãos e entidades no processo. Eis o teor do § 2º do artigo 7º:

*Art. 7º § 2º O relator, considerando a relevância da matéria e a representatividade dos postulantes, poderá, por despacho irrecorrível, admitir, observado o prazo fixado no parágrafo anterior, a manifestação de outros órgãos ou entidades.*

2. A despeito de se tratar de disposição relativa ao controle concentrado (ação direta de inconstitucionalidade e ação declaratória de constitucionalidade), referida norma passou a ser fundamento para ingresso de terceiros (*amicus curiae*) também em sede de controle difuso, especialmente em Recursos Extraordinários com repercussão geral reconhecida, justamente em razão da relevância da matéria objeto de julgamento e dos efeitos da decisão que extrapolam os autos do processo.

3. Sobre este aspecto, ao deferir o ingresso de *Amicus Curiae* no Recurso Extraordinário nº 592891/SP, bem pontuou a Exma. Ministra Rosa Weber que “o Supremo Tribunal Federal, ao conferir *interpretação extensiva ao art. 7º, § 2º, da Lei 9.868/99, admitiu a intervenção de amicus curiae nos recursos extraordinários com repercussão geral reconhecida, pelo caráter objetivo que assumem após tal fase processual*”.

4. No mesmo sentido, o Exmo. Ministro Marco Aurélio Mello, também ao deferir o ingresso de terceiro em Recurso Extraordinário,

frisou: *“Há de tomar-se com flexibilidade pedidos visando à admissão de terceiros em processo revelador de recurso extraordinário interposto após a vigência do sistema da repercussão geral. É que o julgamento pelo Supremo se mostrará único, repercutindo em um sem-número de relações jurídicas”*<sup>1</sup>.

5. Nessa mesma linha, o novo Código de Processo Civil (Lei nº 13.105/2015) não somente ampliou expressamente a possibilidade de ingresso de *amicus curiae* em sede de controle difuso, como o regrou.

6. De acordo com as disposições do artigo 138 do Código de Processo Civil (Lei nº 13.105/2015), considerando a relevância da matéria, a especificidade do tema ou a repercussão social da controvérsia, é possível ao juiz ou ao relator admitir a participação de pessoa jurídica, órgão ou entidade especializada, com representatividade adequada, *verbis*:

*Art. 138. O juiz ou o relator, considerando a relevância da matéria, a especificidade do tema objeto da demanda ou a repercussão social da controvérsia, poderá, por decisão irrecorrível, de ofício ou a requerimento das partes ou de quem pretenda manifestar-se, solicitar ou admitir a participação de pessoa natural ou jurídica, órgão ou entidade especializada, com representatividade adequada, no prazo de 15 (quinze) dias de sua intimação.*

7. No âmbito do Supremo Tribunal Federal, seguindo a tendência da objetivação do controle difuso, e considerando a repercussão em inúmeras relações jurídicas do precedente na sistemática do novo Código de Processo Civil, tem-se o seu artigo 1.038, inciso I, situado na subseção que trata do **julgamento do Recurso Extraordinário Repetitivo** (como é o presente caso), que atribuiu competência ao relator para admitir manifestação de entidades com interesse na controvérsia, também considerando a relevância da matéria:

*Art. 1.038. O relator poderá:*

*I - solicitar ou admitir manifestação de pessoas, órgãos ou entidades com interesse na controvérsia, considerando a relevância da matéria e consoante dispuser o regimento interno; (...)*

---

<sup>1</sup> Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 567.985. Relator Ministro Marco Aurélio. Julgado em 02/12/2008, publicado em 05/02/2009.

8. Fato é que o novo Código de Processo Civil consolida a importância da ampliação e da qualificação do contraditório, bem como da atribuição de legitimidade na formação de precedentes de força vinculante, como são os Recursos Repetitivos, de forma a garantir, assim, a plena tutela jurisdicional (artigo 5º, incisos XXXV e LV, ambos da CF/88).

9. Se o julgamento do Recurso Repetitivo, como é o caso do presente, pode afetar inúmeras relações jurídicas, mormente quando discutida hipótese de compensação de prejuízo fiscal atinente ao Imposto sobre a Renda de Pessoas Jurídicas (“IRPJ”) e base de cálculo negativa de Contribuição Social sobre o Lucro dessas entidades (“CSLL”) – matéria relevante e de vastíssima abrangência para os contribuintes pessoas jurídicas–, garante o ordenamento jurídico a possibilidade de obtenção de decisão mais clara e justa quanto possível, permitindo a prévia discussão pelos interessados, legitimamente representados, acerca de todos os fundamentos que podem suportar a decisão.

10. Nesse sentido, Cassio Scarpinella Bueno aponta que o *amicus curiae* é **forma de legitimar a decisão do Supremo Tribunal Federal em decisões vinculantes**, reconhecendo a necessidade de, previamente, dar ouvidos a pessoas ou entidades representativas da sociedade civil<sup>2</sup>.

11. Portanto, considerando a importância do *amicus curiae* na efetivação da tutela jurisdicional e na ampliação do contraditório em decisões de questão repetitiva, cumpre à Requerente demonstrar os requisitos para sua admissão, com base nos artigos 138 e 1.038, I do Código de Processo Civil/2015, quais sejam: **(i) a relevância da matéria e a repercussão social da controvérsia**; bem como **(ii) a representatividade adequada que justifique seu ingresso nestes autos**.

12. O tema objeto de julgamento refere-se à **(in)constitucionalidade da limitação do direito de compensação de prejuízos fiscais do IRPJ e da base de cálculo negativa da CSLL – usualmente denominada trava de 30% -**, instituída pelos artigos 42 e 58 da Lei nº 8.981/95 e artigos 15 e 16 da Lei nº 9.065/95.

---

<sup>2</sup> BUENO, Cassio Scarpinella. *Amicus Curiae no Processo Civil Brasileiro*. São Paulo: Editora Saraiva, 2012, p. 562.

13. Dúvidas não há de que se trata de tema que repercute em expressivo número de contribuintes, especialmente em um contexto de crises econômicas cíclicas, no qual é comum a acumulação de prejuízos fiscais e bases negativas, cuja compensação integral (sem o limite de 30%), na apuração do lucro (base de cálculo do IRPJ e da CSLL), é medida essencial para que se evite a tributação do patrimônio das empresas e, inclusive, de perdas.

14. Como se não bastasse, trata-se de matéria umbilicalmente ligada à Constituição Federal. São diversos os parâmetros constitucionais a partir dos quais se discute a constitucionalidade do limite da denominada trava de 30% (trinta por cento), com destaque para a **competência constitucional para tributação da renda, para ao conceito constitucional de renda e lucro, para os princípios da capacidade contributiva, isonomia e vedação ao confisco, os quais são fundamentais para o Direito Constitucional Tributário.**

15. Desta forma, é evidente o requisito da **(i) relevância e repercussão social do presente caso**, a qual restou demonstrada na própria decisão deste Egrégio Supremo Tribunal Federal, quando da apreciação da repercussão geral. Nas palavras do Exmo. Ministro Relator – Ministro Marco Aurélio Mello - a tese ora discutida está *umbilicalmente ligada à Constituição Federal (relevância da matéria) e envolve um sem-número de contribuintes (repercussão social da controvérsia), verbis:*

*“Conforme ressaltado pela recorrente, trata-se de matéria umbilicalmente ligada à Constituição Federal, a envolver um sem-número de contribuintes. Tudo recomenda o pronunciamento do Supremo, já agora sob o ângulo da repercussão geral (...)”*

16. De se apontar, ainda, que o presente Recurso Extraordinário foi eleito *leading case* do tema, o que não deixa dúvida para a existência da relevância e repercussão da matéria:

*Leading Case - Tema 117 da relação de Repercussão Geral fornecida no site do Supremo Tribunal Federal:*

*“117 - Limitação do direito de compensação de prejuízos fiscais do IRPJ e da base de cálculo negativa da CSLL. Leading Case: RE 591.340/SP”.*

17. Demonstrada a relevância e repercussão social da matéria, está igualmente presente **(ii) a representatividade da ora Requerente, bem como sua pertinência em relação ao tema.**

18. A **Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo (CNC)**, ora Requerente, como entidade sindical de grau superior, representante, no plano nacional, dos direitos e interesses do comércio brasileiro de bens, serviços e turismo (art. 1º, § 1º, inciso I do seu estatuto social – Resolução CR/CNC no. 23, de 24 de abril de 2003, extrato publicado no D.O.U. de 06.05.2003, Seção III, pág. 67), está legitimada a arguir a inconstitucionalidade dos mencionados artigos das Leis nº 8.981/95 e 9.065/95 face à inteira pertinência da matéria ora invocada frente às graves lesões que poderão gerar aos interesses dos integrantes do segmento econômico que representa.

19. A (in)constitucionalidade da limitação do direito de compensação de prejuízos fiscais do IRPJ e da base negativa da CSLL, prevista nos artigos 42 e 58 da Lei nº 8.981/95 e 15 e 16 da Lei nº 9.065/95, conforme será demonstrado amplamente adiante, gera consequências extremamente danosas para a sociedade em geral, afetando, dessa forma, o setor do Comércio, tornando-se, por consequência, imperiosa a declaração de sua inconstitucionalidade.

20. A decisão tomada no presente Recurso afetará expressivo número de contribuintes, bastando que estejam sujeitos à apuração do IRPJ (Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica) e da CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido) na modalidade do lucro real, o que é regra geral. Indubitável, portanto, que contribuintes nessa situação são em grande número representados pela Requerente.

21. A representatividade da CNC já foi objeto de deliberação em diversos casos julgados neste Egrégio Supremo Tribunal Federal, nos quais a Requerente foi admitida como *amicus curiae*. Cita-se decisão deste Exmo. Ministro Relator na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.954:

*AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 4.954.*

*RELATOR: MIN. MARCO AURÉLIO*

DECISÃO PROCESSO OBJETIVO – INTERVENÇÃO DE TERCEIRO – INADMISSIBILIDADE.

1. A Assessoria prestou as seguintes informações:

***A Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo – CNC**, mediante peça subscrita por profissional da advocacia regularmente credenciado, requer a admissão, na qualidade de terceira, no processo em referência, que versa a alegada inconstitucionalidade dos artigos 1º, 2º, 3º e 4º da Lei nº 2.149/2009, do Estado do Acre, que disciplinou o comércio varejista de artigos de conveniência em farmácias e drogarias. Discorre sobre o mérito e aponta a compatibilidade entre o ato e a Constituição Federal.*

*2. Versando-se tema de interesse das associadas, empresas dedicadas ao comércio em geral, e consideradas a relevância da matéria e a pertinente representatividade da requerente, surge a conveniência de ouvi-la.*

*3. Admito-a no processo, recebendo-o no estágio em que se encontra. 4. Publiquem.*

**22.** Cita-se, também, decisão no Recurso Extraordinário nº 781.926/GO, de Relatoria do Ministro Luiz Fux, e que também tratava de lide de natureza tributária, como é a presente:

RE 781926/GO

Relator(a): Min. LUIZ FUX

Julgamento: 24/11/2014

Decisão

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO DE ICMS EM OPERAÇÃO DE AQUISIÇÃO DE MATÉRIA-PRIMA GRAVADA PELA TÉCNICA DO DIFERIMENTO. REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA. TEMA Nº 694.

ADMISSÃO DE INGRESSO NA QUALIDADE DE AMICUS CURIAE.

*Despacho: A CONFEDERAÇÃO NACIONAL DO COMÉRCIO - CNC requer sua admissão no feito na qualidade de amicus curiae (Petição nº 53.788/2014 – doc. 23). Alega a peticionária que “a repercussão do resultado do caso presente interfere diretamente nos interesses das distribuidoras de combustíveis, com eventual oneração da comercialização de combustíveis a cargo das distribuidoras por força de cobrança inconstitucional de ICMS, a título de ‘estorno de crédito’, atingindo, assim, a esfera de direitos dos operadores da comercialização de combustíveis”, o que faz com que a pertinência do tema a ser julgado por este Tribunal com as atribuições institucionais da requerente seja legítima. Ademais, na sessão do dia 22 de abril de 2009, no julgamento da ADI-AGR n. 4.071 (Rel. Min. Menezes Direito, DJ de 15.10.2009), o Plenário do Supremo Tribunal Federal decidiu que os pedidos de ingresso dos amici curiae poderão ser formulados até a inclusão do processo em pauta para julgamento, o que revela a tempestividade deste pedido.*

*Assinalo, por necessário, que, em face de precedentes desta Corte, notadamente daquele firmado na ADI 2.777-QO/SP, o amicus curiae, uma vez formalmente admitido no processo de controle abstrato de constitucionalidade, tem o direito de proceder à sustentação oral de suas razões, observado, no que couber, o § 3º do artigo 131 do RISTF, na redação conferida pela Emenda Regimental nº 15/2004.*

**Ex positis, ADMITO o ingresso da CNC no feito, na qualidade de amicus curiae, na forma do artigo 7º da Lei n. 9.868/99.**

*À Secretaria para que proceda às anotações.*

*Publique-se.*

*Brasília, 24 de novembro de 2014.*

**23.** Pelo exposto, uma vez observados os requisitos do Código de Processo Civil e da própria jurisprudência desta Excelsa Corte, quais sejam, a relevância e repercussão social da matéria, bem como a representatividade da ora Requerente e sua pertinência em relação ao tema,

requer seja reconhecida a legitimidade da CONFEDERAÇÃO NACIONAL DO COMÉRCIO DE BENS, SERVIÇOS E TURISMO – CNC para se manifestar no processo, admitindo seu ingresso como *Amicus Curiae*.

## II. PREMISSAS PARA JULGAMENTO - HISTÓRICO DO RE Nº 591.340 E DELIMITAÇÃO DA LIDE

24. Primeiramente, cumpre apresentar breve histórico do presente processo, cuja matéria ainda não foi apreciada pelo Egrégio Tribunal, inclusive para fins de delimitação da lide.

25. A constitucionalidade da limitação de 30% (trinta por cento) do lucro para a compensação dos prejuízos fiscais e da base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (artigos 42 e 58 da Lei nº 8.981/95 e artigos 15 e 16 da Lei nº 9.065/95) teve a repercussão geral reconhecida nos autos do presente Recurso - Recurso Extraordinário nº 591.340/SP, de Relatoria do Ministro Marco Aurélio, em acórdão publicado em 07/01/2008. A decisão foi assim ementada:

*“IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA JURÍDICA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - PREJUÍZO - COMPENSAÇÃO - LIMITE ANUAL. Possui repercussão geral controversa 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.*

*Decisão: O Tribunal reconheceu a existência de repercussão geral da questão constitucional suscitada, vencidos os Ministros Celso de Mello, Eros Grau, Joaquim Barbosa e Menezes Direito. Ministro MARCO AURÉLIO Relator”*

26. Ato contínuo, o presente Recurso foi eleito como *leading case* da matéria, constituindo o tema 117 da Repercussão Geral<sup>3</sup>.

27. No entanto, antes do julgamento do mérito do presente Recurso Extraordinário, o Supremo Tribunal Federal, em 25/03/2009, por meio de sua sessão plenária, decidiu o mérito do Recurso Extraordinário nº 344.994/PR, também de relatoria do Ministro Marco Aurélio, e que tratava de tema semelhante.

28. Pela própria ementa do acórdão proferido no RE nº 344.994/PR, constata-se que também foi questionada a constitucionalidade da denominada trava de 30%, porém, apenas em face do IRPJ, e não da CSLL, e apenas e tão somente em face de “**aspectos temporais**”, tanto assim que os **dispositivos constitucionais atacados são: artigo 150, III, alíneas “a” (princípio da irretroatividade) e “b” (princípio da anterioridade) e artigo 5º, inciso XXXVI (proteção ao direito adquirido), verbis:**

*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. (Recurso Extraordinário nº 344.994/PR)*

29. Por outro lado, no presente processo - **Recurso Extraordinário nº 591.340/SP** -, a inconstitucionalidade da trava é sustentada em razão da violação de outras normas constitucionais, destacadamente, na **violação à norma de competência do tributo (conceitos de renda e lucro), aos**

---

<sup>3</sup> “117 - Limitação do direito de compensação de prejuízos fiscais do IRPJ e da base de cálculo negativa da CSLL. Relator: MIN. MARCO AURÉLIO Leading Case: RE 591.340/SP”.

**princípios da capacidade contributiva, universalidade, isonomia e vedação ao confisco.** É o que bem ressalta a ementa e, especialmente, o relatório do acórdão que reconheceu a repercussão geral:

*“No extraordinário interposto com alegada base na alínea a do permissivo constitucional, a contribuinte articula com a transgressão dos artigos 145, § 1º, 148, 150, inciso IV, 153, inciso III, e 195, inciso I, alínea c do Diploma Maior. Aduz terem as limitações impostas pelas Leis nº 8.981/95 e 9.065/95 configurado tributação sobre o patrimônio ou capital das empresas, e não sobre o lucro ou renda, adulterando os conceitos delineados pelo Direito Comercial e pela Carta Federal. Afirma ter sido instituído verdadeiro empréstimo compulsório, pois o contribuinte desembolsa antecipadamente o recolhimento dos tributos para, posteriormente, recuperá-los com a compensação da base de cálculo negativa não utilizada”.*

**30.** Nessa linha, considerando que RE nº 591.340/SP e RE nº 344.994/PR envolvem objeto e causas de pedir distintas, o julgamento de um deles não deveria afetar o julgamento de outro.

**31.** Tendo em vista que o presente Recurso Extraordinário, de nº 591.340, em um primeiro momento, não foi submetido ao Plenário, em razão da aplicação da decisão proferida no RE nº 344.994/PR, a empresa Recorrente interpôs Agravo Regimental, apontando justamente para a diferença no objeto entre os dois processos e requerendo que o presente Recurso Extraordinário fosse levado ao Plenário para julgamento como *leading case* da matéria, seja porque já era o recurso eleito como *leading case*, seja porque o RE nº 344.994/PR não possui a amplitude necessária para servir de paradigma (tanto assim que para tal eficácia não foi eleito).

**32.** Este Exmo. Ministro Relator reconheceu a distinção entre os casos e deu provimento ao Agravo Regimental, determinando que o RE nº 591.340/SP seja levado ao julgamento do colegiado para a solução do tema, nos termos da sistemática dos Recursos Repetitivos. Cita-se trecho da decisão:

*“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 do tema.”*

**33.** Desta forma, o presente Recurso Extraordinário, de nº 591.340/SP, será levado ao Plenário e, após o julgamento e em face de seus fundamentos, será adotado como paradigma, conforme sistemática dos Recursos Repetitivos, nos termos dos artigos 1.036 e seguintes do Código de Processo Civil/2015.

**34.** Dentre os efeitos dessa sistemática, está a aplicação da tese a todos os recursos sobrestados que tratam de mesma matéria e o dever de observância dessa decisão nas demais instâncias, conforme estabelecem, respectivamente, os artigos 1.040 e 927, III, ambos do novo Código de Processo Civil/2015:

*Art. 1.040. Publicado o acórdão paradigma:*

*I - o presidente ou o vice-presidente do tribunal de origem negará seguimento aos recursos especiais ou extraordinários sobrestados na origem, se o acórdão recorrido coincidir com a orientação do tribunal superior;*

*II - o órgão que proferiu o acórdão recorrido, na origem, reexaminará o processo de competência originária, a remessa necessária ou o recurso anteriormente julgado, se o acórdão recorrido contrariar a orientação do tribunal superior;*

*III - os processos suspensos em primeiro e segundo graus de jurisdição retomarão o curso para julgamento e aplicação da tese firmada pelo tribunal superior;*

*Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão:*

*III - os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos;*

**35.** Nessa linha, e não menos importante, considerando que a decisão provocará efeitos para muito além do caso concreto, torna-se

necessária a apreciação de todos os argumentos trazidos aos autos, inclusive por terceiros na qualidade de *amicus curiae*.

36. Neste passo, ressalta-se ser esta a oportunidade para o exercício do direito que os contribuintes têm de ver apreciadas, por esta Suprema Corte, as normas constitucionais relacionadas à matéria. As normas constitucionais trazidas pelo Recurso em apreço e por esta petição correspondem aos artigos 145, § 1º, 148, 150, inciso IV, 153, inciso III, e 195, inciso I, alínea c, todos da Constituição Federal. Tendo em vista o escopo da presente petição de *amicus curiae*, mencionam-se igualmente os artigos 5º, caput e inciso II e 150, incisos I e II, também da Constituição Federal.

37. Não bastasse, contam os contribuintes com a definição, por este Egrégio Supremo Tribunal Federal, do alcance da decisão, especialmente em relação à aplicação da norma às hipóteses de extinção da pessoa jurídica, conforme adiante sobejamente tratado. Trata-se, portanto, do momento adequado para que este Egrégio Supremo Tribunal Federal defina os efeitos da decisão, já que em sede de julgamento de Recurso Extraordinário Repetitivo, eleito como *leading case*.

38. Em resumo, o presente *amicus curiae* tem por objeto auxiliar nas seguintes discussões:

**- Inconstitucionalidade da limitação anual de 30% (trinta por cento) do lucro para a compensação de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL, fundada, destacadamente, na violação à norma de competência do tributo, ao conceito constitucional de renda e aos princípios da capacidade contributiva, da universalidade, da isonomia e da vedação ao confisco. Esse aspecto será tratado no item III desta peça.**

**- Interpretação da norma conforme a Constituição, na eventualidade de decisão pela sua constitucionalidade, definindo o alcance da decisão, em especial para a não aplicação da norma às hipóteses de extinção da pessoa jurídica. Esse aspecto será tratado no item IV desta peça.**

39. Sendo assim, as razões trazidas em sede de *amicus curiae* abrangem tanto o **reconhecimento da inconstitucionalidade da limitação de 30% do lucro para a compensação de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa**, quanto a atribuição de **interpretação conforme a constituição, em especial para a exclusão da aplicação da norma às hipóteses de extinção da pessoa jurídica**. É o que se passa a demonstrar.

### III. DA INCONSTITUCIONALIDADE DA LIMITAÇÃO DE 30% DO LUCRO PARA A COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL E BASE NEGATIVA DA CSLL

40. Conforme narrado, no presente processo - Recurso Extraordinário nº 591.340/SP -, discute-se a inconstitucionalidade da limitação de 30% para a compensação de prejuízo fiscal e base negativa da CSLL, em face da violação às seguintes normas constitucionais:

➤ **Competência tributária e conceito constitucional de renda e lucro**

*Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:*

*III - renda e proventos de qualquer natureza;*

*Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:*

*I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)*

*c) o lucro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)*

➤ **Capacidade Contributiva**

*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.*

➤ **Isonomia e vedação ao confisco**

*Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:*

*IV - utilizar tributo com efeito de confisco;*

➤ **Instituição indevida de verdadeiro empréstimo compulsório**

*Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:*

*I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;*

*II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b".*

**41.** O Supremo Tribunal Federal há muito tempo possui consolidado entendimento de que a competência tributária é delimitada por conceitos constitucionais. A título exemplificativo, no RE nº 71.758, voto do Ministro Luiz Gallotti bem elucidada que a lei não pode ser interpretada criando exação que extrapole a competência constitucional conferida, mormente se isso significar a alteração da natureza das coisas. O ilustre Ministro ressaltou que 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<sup>4</sup>.

**42.** No mesmo sentido, vale a transcrição do voto do Ministro Carlos Velloso no RE nº 117.887<sup>5</sup>, que se vale das brilhantes lições de BULHÕES PEDREIRA:

*“Quando a Constituição Federal (no caso, a de 1946, art. 15, IV) autoriza o legislador a tributar a renda e os proventos de qualquer natureza, não lhe confere um cheque em branco que ele pode preencher a seu talante. 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”.*

**43.** A lei que resulta do exercício da competência tributária estará, portanto, sempre sujeita à aferição de ter ou não extrapolado os seus limites, o que se verifica justamente através dos conceitos constitucionais que a delimitam. É por isso que nas mencionadas decisões, os Ministros são enfáticos ao discorrer sobre os limites do exercício da competência legislativa.

**44.** Sobre esse aspecto, o conceito constitucional de renda, informado pelos princípios da capacidade contributiva (artigo 145, § 1º da Constituição Federal) e da universalidade, pressupõe a existência de **ACRÉSCIMO PATRIMONIAL**, conforme interpretação do próprio Supremo Tribunal Federal, que outrora já registrou que, a despeito das variações no conceito de renda, pelas mais diversas áreas do conhecimento, econômicas ou jurídicas, um ponto é sempre comum, exigindo-se que a renda seja extraída de um acréscimo patrimonial:

*“na verdade, por mais variado que seja o conceito de renda, todos os economistas, financistas e juristas se unem em um ponto: renda é sempre um ganho ou acréscimo de patrimônio”*<sup>6</sup>.

---

<sup>4</sup> Trecho citado pelo Ministro Marco Aurélio Mello no RE nº 240.785/MG, em sessão de 24/08/2006.

<sup>5</sup> Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 117.887. Relator Ministro Carlos Velloso. Julgamento em 11/02/1993.

**45.** Seguindo-se a interpretação consolidada do Supremo Tribunal Federal, o que se verifica é que a lei que instituiu a denominada “trava de 30%” viola frontalmente a competência constitucional para tributação da renda ou lucro, informada pelos princípios da capacidade contributiva e da universalidade, já que acaba por atingir o patrimônio, e não o seu acréscimo.

**46.** Ora, ao se impor a limitação de 30% do lucro, impedindo que o contribuinte se utilize da integralidade de seu prejuízo fiscal (IRPJ) e das bases negativas de CSLL, a tributação deixa de atingir apenas o acréscimo patrimonial, mas incide verdadeiramente sobre o patrimônio das empresas.

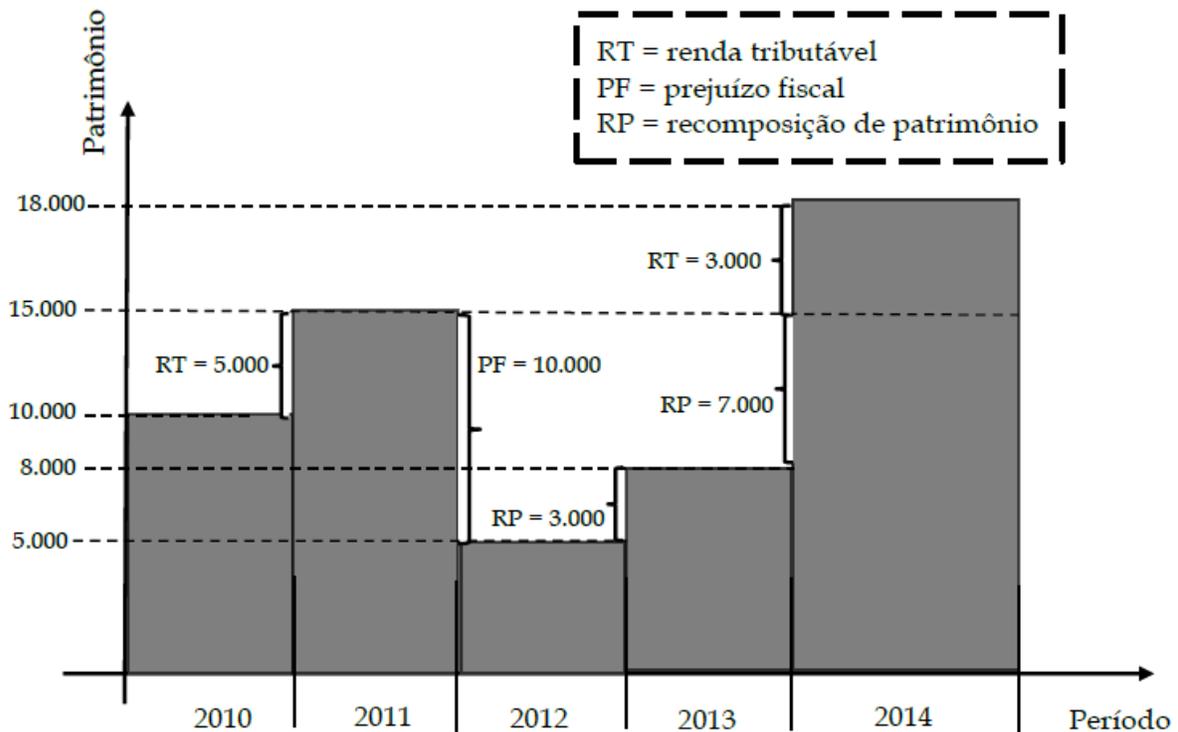
**47.** Imagine-se situação absolutamente usual de uma empresa constituída com R\$ 10.000,00, totalmente integralizado pelos sócios em mercadorias, em 31 de dezembro de 2010. Supondo que a empresa exemplo tenha tido os seguintes lucros e os seguintes valores de patrimônio ao longo do tempo, temos que:

<u>Exercício</u>	<u>Lucro ou</u> <u>Prejuízo do</u>	<u>Patrimônio</u>
<u>Social</u>	<u>Período</u>	<u>Líquido</u> <u>Final</u>
2010	-	10.000
2011	5.000	15.000
2012	(10.000)	5.000
2013	3.000	8.000
2014	10.000	18.000

**48.** O gráfico, abaixo bem demonstra a movimentação desse patrimônio, ressaltando que as barras pretas representam o valor do patrimônio e seus acréscimos (Renda Tributável), ao longo dos exercícios sociais:

---

<sup>6</sup> Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 89.791. Relator Ministro Cunha Peixoto. Julgamento em 03/10/1978.



49. Se a empresa iniciou suas atividades com R\$ 10.000 de capital social, o aumento patrimonial é aquilo que ocorre de ganho que faça o patrimônio ultrapassar esses R\$ 10.000 iniciais investidos em 2010.

50. No exemplo acima, no ano de 2011, foi apurado lucro no período de R\$ 5.000, correspondendo este a acréscimo patrimonial e, portanto, a renda tributável. No ano-calendário de 2012, há prejuízo de R\$ 10.000, não havendo, por óbvio, renda tributável.

51. Nota-se que, no exemplo, no ano de 2013, há lucro de R\$3.000, entretanto, tal não se constitui em efetivo aumento ao patrimônio inicial, razão pela qual não haverá acréscimo/renda tributável, mas mera recomposição parcial da perda auferida.

52. Em 2014, há novo lucro de R\$10.000, dessa vez ultrapassando-se o patrimônio inicial acrescido da renda anteriormente tributada. Nessa medida, será renda tributável apenas o valor que efetivamente acresce ao patrimônio, consideradas os ganhos e perdas anteriores. No

exemplo, apenas o montante de 3.000 é renda tributável, já que 7.000 referem-se, justamente, à recomposição de perdas.

53. Em suma, os supostos lucros de um período não necessariamente representam aumentos patrimoniais, podendo representar meras reposições de perdas anteriormente registradas. O aumento patrimonial somente ocorre quando o patrimônio atinge um patamar superior ao mais alto anteriormente já atingido<sup>7</sup>. Daí a necessidade de que o acréscimo patrimonial se verifique tão somente após a incorporação dessas perdas que, em termos concretos, apenas se materializam com o direito à compensação do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa em sua integralidade.

54. Transpondo-se esta sistemática para as bases de incidência de IRPJ e da CSLL, tem-se que, sem a consideração integral do prejuízo fiscal e da base negativa de CSLL, ignorando-se total ou parcialmente os efeitos de perdas em períodos anteriores, há tributação do próprio patrimônio da empresa, e não da renda por ele gerada.

55. **Nessa linha, o Exmo. Relator, Ministro Marco Aurélio Mello, bem resume a violação ao conceito constitucional de renda e à capacidade contributiva, decorrente da tributação do patrimônio:**

*“Empresas, por exemplo, que não teriam de recolher tributo algum, porque inexistente lucro real, com a subtração de 70% dos prejuízos verificados, tiveram de recolher e o fizeram consumindo e alcançando o quê? O patrimônio. Passamos a ter um tributo que deixou de incidir sobre a renda, sobre o lucro, para incidir sobre o patrimônio da empresa. Indago: será que há enquadramento na Carta da República? A resposta para mim é desenganadamente negativa.”* (trecho de manifestação do Exmo. Ministro Relator Marco Aurélio Mello durante o voto do Ministro Ricardo Lewandowski, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 344.994)

---

<sup>7</sup> Importante ressaltar que no exemplo desenvolvido não estão contempladas transações com os acionistas de redução e/ou diminuição de capital que interferem no conceito de aumento e redução patrimonial, mas não são aqui contemplados por serem somente uma complicação do modelo<sup>2</sup> sem melhorar o entendimento dos conceitos que aqui se pretende apresentar.

56. Por consequência do desvirtuamento da tributação da renda, a trava tem por efeito transformar o IRPJ e a CSLL em verdadeiro empréstimo compulsório sem, entretanto, instituição por lei complementar e observância dos demais pressupostos para a criação de tal tributo, conforme também ressaltado pelo Ministro Marco Aurélio Mello:

[A limitação à compensação do prejuízo fiscal ganha] “contornos próprios a empréstimo compulsório, sem a existência de lei complementar e dos objetos 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 nº 172.058 e 117.887, pressupõe acréscimo patrimonial disponível.” (Trecho do voto proferido pelo Min. Marco Aurélio no Recurso Extraordinário nº 344.994. Fl. 691).

57. **Ora, considerando que o direito a compensação de prejuízo fiscal e bases negativas da CSLL decorre da própria delimitação constitucional da tributação da renda – limitar o exercício desse direito é tributar patrimônio das empresas –, deve-se, ainda, afastar a concepção de que a referida compensação é um mero benefício fiscal, consubstanciando-se em medida necessária e inerente à apuração da renda/lucro passíveis de tributação conforme a Constituição Federal.**

58. De mais a mais, é preciso lembrar que a tese de que a compensação de prejuízos fiscais e bases negativas da CSLL se consubstanciaria em verdadeiro “benefício fiscal”, abstraída inadvertida de *obiter dictum*, não corresponde a qualquer apreciação meritória relativa à alegação de inconstitucionalidade da limitação para a compensação em face dos fundamentos constitucionais trazidos no presente Recurso Repetitivo.

59. Seja como for, a discussão se determinada disposição da legislação fiscal é, ou não, um benefício fiscal, não passa ao largo de compreender sua interação com o princípio da capacidade contributiva e com a observância do conceito constitucional de renda.

60. Tanto assim que, a despeito da liberdade conferida ao legislador infraconstitucional para determinar as deduções e as compensações

possíveis na apuração da base de cálculo do Imposto sobre a Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro, o mesmo deve ao final e ao cabo evitar a tributação do patrimônio, sob pena de inconstitucionalidade. É nessa toada que se faz necessário questionar se a compensação de prejuízos fiscais **conforma e amolda a capacidade contributiva ou restringe-a**. Explica-se: se analisadas as normas tributárias a partir dos efeitos que dela decorrem, pode-se verificar normas de cunho fiscal e extrafiscal (enquadrando-se os benefícios fiscais nestas últimas).

61. Assim sendo, se admitirmos a capacidade contributiva como decorrente do próprio princípio da igualdade tributária, entendido como mandamento no sentido de que a carga fiscal seja distribuída da forma mais igualitária possível entre contribuintes, verificar-se-á que as normas fiscais são aquelas que, portanto, atendem a esse desígnio. Benefícios fiscais, por outro lado, buscam atender a objetivos outros que não a distribuição igualitária da carga fiscal entre os cidadãos, mas justamente o contrário.

62. No caso dos benefícios fiscais, não se tem a capacidade contributiva como critério para distribuição da carga fiscal, elegendo-se outro critério, no geral de forma a resultar em um caráter indutor de condutas relacionado com algum objetivo próprio da Ordem Econômica presente na Constituição Federal.

63. Não se confunde, portanto, com a compensação de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL, que é direito do contribuinte assegurado pela limitação à competência tributária estabelecida na Lei Maior. Não há de se cogitar, então, da trava constituir-se em concessão de qualquer benefício.

64. À evidência não se tratar de benefício fiscal, como admitido pela própria Receita Federal do Brasil. Tanto assim o é que, de acordo com o mandamento do artigo 165, § 6º, da Constituição Federal e do artigo 5º, inciso II, da Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), são publicados anualmente demonstrativos relativos às “isenções, anistias, remissões, subsídios e **benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia**”, no qual se enumeram todos os benefícios fiscais vigentes.

65. Referido demonstrativo, publicado sob a denominação “Demonstrativo de Gastos Tributários”<sup>8</sup>, não faz qualquer referência à compensação de prejuízos fiscais e bases negativas, comprovando que a própria Administração Tributária Federal não caracteriza referida compensação como benefício fiscal.

66. Reforça a afirmativa de que não se trata de mero benefício que, recentemente, ao instituir o parcelamento incentivado, a própria Medida Provisória nº 651/2014 reconheceu que a compensação de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL não corresponde a benefício fiscal, mas a um direito de o contribuinte se creditar, inclusive integralmente e de forma imediata, para fins de quitação de débitos tributários no âmbito do mencionado parcelamento. Vejamos:

***Art. 33.** O contribuinte com parcelamento que contenha débitos de natureza tributária, vencidos até 31 de dezembro de 2013, perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB ou a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - PGFN poderá, mediante requerimento, utilizar créditos próprios de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da CSLL, apurados até 31 de dezembro de 2013 e declarados até 30 de junho de 2014, para a quitação antecipada dos débitos parcelados.*

*§ 1º Os créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL poderão ser utilizados, nos termos do caput, entre empresas controladora e controlada, de forma direta, ou entre empresas que sejam controladas diretamente por uma mesma empresa, em 31 de dezembro de 2011, domiciliadas no Brasil, desde que se mantenham nesta condição até a data da opção pela quitação antecipada.*

67. Nessa linha, cumpre mencionar a sua Exposição de Motivos, que traz a seguinte observação:

*“Quitação antecipada de débitos*

---

<sup>8</sup> Disponível em disponível no site

<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-e-imagens/demonstrativos-dos-gastos-tributarios-dgt>.

55. *Propõe-se também a quitação antecipada de débitos incluídos em parcelamentos com a utilização créditos decorrentes Prejuízo Fiscal ou Base de Cálculo Negativa da CSLL, mediante pagamento de, no mínimo, 30% (trinta por cento) da dívida parcelada em moeda corrente.*

56. *Tais créditos hoje não são passíveis de utilização imediata e o objetivo da proposta é possibilitar essa utilização de forma mais ágil, promovendo a regularidade fiscal dos contribuintes credores.*

57. *A urgência e a relevância da edição desta medida surgem a partir da necessidade de resolver problema recorrente de dificuldade de utilização de créditos frente a existência de débitos e seu efeito sobre as finanças das empresas brasileiras em meio ao atual contexto da economia.*

68. De se lembrar, ainda, que a Constituição da República determina que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios utilizar tributos com efeito de confisco.

69. De fato, ela assim dispõe:

*Art. 150 – Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:*

*(...)*

*IV – utilizar tributo com efeito de confisco;*

70. Embora ciente que é extremamente problemática a definição do que seja exatamente utilizar tributo com efeito de confisco, certo é que a proteção constitucional do art. 150, IV, pode ser invocada pelo contribuinte que entenda que o tributo lhe está confiscando os bens e, em última instância, seu patrimônio. Caberá ao Judiciário dizer quando a utilização de um tributo revela-se confiscatório. Como bem afirma o ilustre Professor Hugo de Brito Machado, em sua conceituada obra “Curso de Direito Tributário” – Malheiros Editores – 19ª. edição:

*A regra constitucional, no mínimo, deu ao Judiciário mais um instrumento de controle da voracidade fiscal do Governo, cuja utilidade certamente fica a depender da provocação dos interessados e da independência e coragem dos magistrados, especialmente os que integram o Supremo Tribunal Federal.*

**71.** A proibição constitucional do confisco em matéria tributária, conquista dos cidadãos na sociedade moderna, representa a interdição, por disposição expressa de nossa Constituição, de qualquer pretensão do Estado que possa conduzir, por meio da utilização de tributo, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes.

**72.** Ora, a situação que no RE nº 591.340/SP se debate, de aplicação da “trava” de 30% do lucro para a compensação de prejuízos fiscais do IR e da base negativa da CSLL, configura-se, de forma inegável, uma situação de utilização, mesmo que se afirme indireta, de tributo com efeito de confisco, devendo, por consequência, ser rechaçada por este E. Tribunal.

**73.** Em suma, considerando que:

**(i)** a compensação de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa não é um benefício, mas indubitavelmente um direito do contribuinte sujeito à apuração do Imposto sobre a Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, na modalidade do lucro real, assegurado em razão do limite constitucional ao poder de tributar, prescrito na Lei Maior;

**(ii)** a tributação da renda ou do lucro só pode incidir sobre o acréscimo patrimonial; e

**(iii)** o acréscimo patrimonial só é aferível naquilo que se soma ao patrimônio existente, implicando, necessariamente, em se tomar em consideração dos prejuízos fiscais e bases negativas sobre o resultado auferido em determinado exercício, sob pena de se alterar a natureza dos institutos previstos na Constituição, em absoluta afronta à competência exacional outorgada por esse diploma Maior;

- A conclusão lógica é a de que a referida limitação fere a capacidade contributiva (artigo 145, § 1º, CF/88), porquanto onera o patrimônio por meio de tributo que só pode incidir sobre renda ou lucro e, neste passo, afronta o princípio do não confisco (artigo 150, IV, CF/88).
- A conclusão lógica, também, é que tal limitação implica em verdadeiro empréstimo compulsório instituído pela União, sem a observância dos requisitos prescritos no artigo 148 da Constituição Federal, além de afrontar os limites da competência constitucional tributária prevista nos artigos 153, III (Imposto sobre a Renda) e 195, I, c (Contribuição Social sobre o Lucro) da Constituição Federal.
- Não bastasse, a mesma limitação acaba por induzir tributação em oposição ao princípio da isonomia (artigo 5º, *caput* e artigo 150, II, ambos da CF/88), na medida em que onera de forma mais gravosa, tributando o próprio patrimônio, o contribuinte que investe no país, vale dizer, aquele que, no decorrer de suas atividades, acumula perdas/prejuízos e permanecendo investindo até que estas perdas sejam suplantadas e venha a se auferir efetivamente renda/ lucro. Esse contribuinte não terá apenas a tributação sobre a renda/lucro, simplesmente porque serão desconsiderados seus prejuízos/perdas, o que implicará na verdadeira tributação do patrimônio que investiu!

**74. Pelo exposto, verifica-se que o limite à compensação de 30% do lucro, instituído pelos artigos 42 e 58 da Lei nº 8.981, de 1995, e 15 e 16 da Lei nº 9.065, de 1995, configura-se inconstitucional, em razão da violação à competência tributária e aos artigos 5º, *caput*, 145, § 1º, 148, 150, incisos II e IV, 153, inciso III, e 195, inciso I, alínea c, todos da Constituição Federal.**

#### **IV. DA INTERPRETAÇÃO CONFORME A CONSTITUIÇÃO - INAPLICABILIDADE DA LIMITAÇÃO DE 30% DO LUCRO PARA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS DE IRPJ E BASES NEGATIVAS DA CSLL NA EXTINÇÃO DA PESSOA JURÍDICA**

75. Conforme explicitado anteriormente, na sistemática do julgamento dos Recursos Repetitivos, como é o presente processo, a decisão tomada pelo Supremo Tribunal Federal, mesmo que em controle difuso e perante caso concreto, irradia efeitos para além dos autos, não se limitando apenas às partes. A decisão vinculará todos os casos semelhantes, a teor dos artigos 1.040 e 927, III, ambos do novo Código de Processo Civil/2015.

76. Fato é que a decisão que eventualmente julgar constitucional a trava de 30% para compensação de prejuízos fiscais e bases negativas não deve, no limite, estender-se para situações que não correspondam àquelas de continuidade e curso normal das atividades da pessoa jurídica.

77. Vale dizer, importante que o julgamento na sistemática dos Recursos Repetitivos (artigos 1.036 do Código de Processo Civil) delimite o alcance da interpretação normativa, a fim de que não seja o julgado aplicado *ipso facto* a situações que podem não se subsumir ao pressuposto fático a partir do qual se decidiu a questão jurídica.

78. Com o novo regramento jurídico, que reforça o conteúdo vinculante conferido ao precedente, é necessária especial atenção à definição do alcance da interpretação normativa e, nessa esteira, por que não, ao relatório do acórdão, no qual se estabelecerá o pressuposto fático sobre o qual se repetirá a eficácia na decisão proferida em sede de Recurso Repetitivo.

79. Trata-se de questão extremamente relevante que deve ser apreciada no julgamento. Aliás, o novo Código de Processo Civil, considerando a amplitude do julgamento na sistemática dos Recursos Repetitivos, estabelece que “O conteúdo do acórdão abrangerá a análise dos fundamentos relevantes da tese jurídica discutida”. (artigo 1.038, § 3º.)

80. Daí que não pode este *amicus curiae* deixar de abordar a matéria relativa à inaplicabilidade da limitação à compensação de prejuízos fiscais e bases negativas na hipótese de extinção da pessoa jurídica.

81. Isto porque, pretende-se: (i) a precisa delimitação, no âmbito do próprio pressuposto fático, no sentido de que o julgado a ser proferido no presente Recurso Extraordinário, acaso decida pela constitucionalidade da trava, não alcança a situação atípica de descontinuidade

da pessoa jurídica por sua extinção, permitindo que a jurisprudência a respeito dessa matéria se construa adequadamente no âmbito dos Tribunais; ou (ii) a apreciação dessa questão para, ainda que julgada constitucional a limitação, atribua-se interpretação conforme a Constituição, reconhecendo que a limitação prescrita nos artigos 42 e 58 da Lei nº 8.981/95, e artigos 15 e 16 da Lei nº 9.065/95, não deve ser aplicada na hipótese de extinção da pessoa jurídica.

82. Aborda-se, aqui, a impossibilidade e mesmo o não alcance legislativo da limitação de 30% do lucro para compensação de prejuízos e bases negativas por ocasião do último exercício de vida da pessoa jurídica, situação em que a aplicação da trava impossibilitaria o aproveitamento futuro dos prejuízos fiscais e bases negativas da CSLL.

83. Nesse caso, reforçam-se os fundamentos de inconstitucionalidade; entretanto, ainda que não se entenda inconstitucional a norma que instituiu a denominada “trava de 30%”, deve-se atribuir interpretação conforme a Constituição, a fim de que se reconheça a não inclusão no âmbito de aplicação da norma das hipóteses de extinção da pessoa jurídica, seja pela incorporação, liquidação, fusão, ou baixa, dentre outras possíveis no ordenamento, reconhecendo-se o direito ao aproveitamento integral (até o limite do lucro do exercício) do prejuízo fiscal e base negativa no último exercício da vida da pessoa jurídica.

84. Dito de outro modo, necessário que se atribua interpretação conforme a Constituição para que, se considerada constitucional, a norma da trava deve vigorar apenas e tão somente no pressuposto da continuidade da pessoa jurídica.

85. Cumpre esclarecer que a interpretação conforme a Constituição é reiteradamente utilizada pelas diversas Cortes Constitucionais, inclusive por este Egrégio Supremo Tribunal Federal, seja como técnica de interpretação, seja como técnica de controle de constitucionalidade. Conforme ensinam o Exmo. Ministro Luís Roberto Barroso e Ana Paula de Barcellos:

*A interpretação conforme a Constituição pode ser apreciada como um princípio de interpretação e como uma técnica de controle de constitucionalidade. Como princípio de interpretação, decorre ele da confluência dos dois princípios anteriores: o da supremacia da*

*Constituição e o da presunção de constitucionalidade. Com base na interpretação conforme a Constituição, o aplicador da norma infraconstitucional, dentre mais de uma interpretação possível, deverá buscar aquela que a compatibilize com a Constituição, ainda que não seja a que mais obviamente decorra do seu texto. Como técnica de controle de constitucionalidade, a interpretação conforme a Constituição consiste na **expressa exclusão de uma determinada interpretação da norma, uma ação “corretiva”** que importa em declaração de inconstitucionalidade sem redução de texto.<sup>9</sup>*

**86.** O Exmo. Ministro Gilmar Medes bem aponta que “há muito vale-se o STF da interpretação conforme à Constituição, (...) Consoante entendimento ordinário, limita-se o Tribunal a declarar a legitimidade do ato questionado desde que interpretado em conformidade com a Constituição. O resultado da interpretação, normalmente, é incorporado, de forma resumida, na parte dispositiva da decisão.”<sup>10</sup>.

**87.** Cita-se recente decisão em que restou consignado pelo Ministro Dias Toffoli: “O STF está autorizado a apreciar a inconstitucionalidade de dada norma, ainda que seja para dela extrair interpretação conforme à CF, com a finalidade de fazer incidir conteúdo normativo constitucional dotado de carga cogente cuja produção de efeitos independa de intermediação legislativa.” (ADI 4.430, rel. min. **Dias Toffoli**, julgamento em 29-6-2012, Plenário, DJE. de 19-9-2013.)

**88.** Ademais, não restam dúvidas de que a técnica é utilizada tanto em controle concentrado quanto em controle difuso, como se depreende do RE nº 476.390-7/DF, de Relatoria do Ministro Gilmar Mendes, no qual foi atribuída interpretação conforme a Constituição para se aplicar a norma a situação específica, embora nela não houvesse expressa menção:

*Ocorre que o texto do art. 6º, acima transcrito, ao estabelecer a aplicação de pontuação fixa para todos os servidores ativos até a sua regulamentação, nada diz, expressamente, sobre a extensão dessa regra transitória aos servidores inativos, o que revela um aparente*

---

<sup>9</sup> BARROSO, Luís Roberto; e BARCELLOS, Ana Paula de. *O Começo da História: a nova interpretação constitucional e o papel dos princípios no direito brasileiro*. Disponível em [http://www.femparrpr.org.br/userfiles/file/texto\\_principios\\_constitucionais\\_barroso.pdf](http://www.femparrpr.org.br/userfiles/file/texto_principios_constitucionais_barroso.pdf).

<sup>10</sup> MENDES, Gilmar Ferreira; et. al. **Curso de Direito Constitucional**. 5ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 1.426.

*tratamento não isonômico, contrário ao que dispõe o art. 40, § 8º da Constituição.*

*Assim sendo, creio que a técnica da interpretação conforme a Constituição pode trazer novas luzes sobre a interpretação/aplicação da regra transitória do art. 6º da Lei nº 10.404/2002.*

*(...) Assim, conheço do recurso extraordinário e, no mérito, voto por seu parcial provimento para, dando interpretação conforme a Constituição (art. 40, § 8º) ao art. 6º da Lei nº 10.404/2002, determinar que as regras de transição nele estabelecidas sejam também aplicadas aos servidores inativos (...)*

*(RE nº 476.390-7/DF. Pleno, Relator Ministro Gilmar Mendes, j. em 19/04/2007)*

**89.** De se citar, ainda, entendimento do Exmo. Ministro Marco Aurélio Mello no sentido de que a *interpretação conforme a Constituição é técnica, aplicável a texto aberto a interpretações distintas* (ADI nº 4.227/DF, Relator Ministro Marco Aurélio, sessão 21/10/2015).

**90.** No presente caso, não restam dúvidas de que a norma que instituiu a limitação de 30% se configura como texto normativo sujeito a interpretações distintas, especialmente na hipótese de extinção da pessoa jurídica, demandando, portanto, a utilização da *técnica da interpretação conforme*.

**91.** A título de exemplo, cita-se que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, órgão administrativo vinculado ao Ministério da Fazenda, em inúmeras oportunidades deparou-se com a análise concreta da aplicação da denominada “trava de 30%”. É bem verdade que o Tribunal Administrativo não enfrenta a constitucionalidade da trava de 30%, inclusive porque não tem competência para se pronunciar sobre a constitucionalidade de normas. No entanto, tem o Tribunal Administrativo lidado com a aplicação ou não da “trava” aos casos de extinção da pessoa jurídica, discutindo, portanto, apenas o âmbito de aplicação da norma. Tal fato bem demonstra que, ainda que considerada legal e constitucional a limitação instituída pelos artigos 42 e 58 da Lei nº 8.981/95 e artigos 15 e 16 da Lei nº 9.065/95, tal norma não abrange a hipótese de Balanço de Encerramento da Pessoa Jurídica, o que se depreende da leitura contextualizada dos próprios

dispositivos legais e da menção expressa em suas respectivas exposições de motivos.

92. Destaca-se nesse sentido que a interpretação pacificada da jurisprudência do referido Tribunal Administrativo era no sentido da não aplicação da trava na extinção da pessoa jurídica, seja por incorporação, baixa ou outra forma de extinção. O entendimento pacificado foi, entretanto, alterado justamente em decorrência do julgamento por este Supremo Tribunal Federal do RE nº 344.994. É o que observou pesquisa realizada pelo Núcleo de Estudos Fiscais da FGV-Direito/SP<sup>11</sup>:

*“Considerando que identificamos a alteração da jurisprudência do CARF, como evidenciando na segunda fase, após o julgamento da questão relativa à constitucionalidade da trava de 30%, em julgamento proferido pelo Supremo Tribunal Federal no RE 344.994/PR, na sessão plenária de 25/3/2009, entendemos pertinente registrar que pende de julgamento na Suprema Corte o Recurso Extraordinário 591.340, afetado pelo regime de repercussão geral, que apreciará a inconstitucionalidade da limitação anual de 30% para a compensação de prejuízo fiscal na formação da base de cálculo do Imposto sobre a Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, fundada, destacadamente, na violação à norma de competência do tributo e aos princípios da capacidade contributiva, universalidade e isonomia; e, eventualmente, na (in)aplicabilidade às hipóteses de extinção da pessoa jurídica”*

93. As conclusões acima reproduzidas bem demonstram os impactos, ainda que inapropriados, da decisão deste Egrégio Supremo Tribunal Federal nos casos de extinção da pessoa jurídica, razão pela qual é plenamente justificada a ampla apreciação dos argumentos ora aduzidos, inclusive com atribuição de interpretação conforme a Constituição ou, no limite, exclusão dessa hipótese como pressuposto fático de aplicação do julgado.

---

<sup>11</sup> Conforme “Observatório do CARF: a trava de 30% na extinção da pessoa jurídica”, de 28/02/2016. Publicado em <http://jota.uol.com.br/observatorio-do-carf-a-trava-de-30-na-extincao-da-pessoa-juridica>. Resultado preliminar da pesquisa disponível em [http://cdn2.jota.info/wp-content/uploads/2016/02/NEF\\_Trava30\\_IRPJ\\_VS\\_05\\_27022016-1.pdf](http://cdn2.jota.info/wp-content/uploads/2016/02/NEF_Trava30_IRPJ_VS_05_27022016-1.pdf). Acesso em 04/05/2016.

94. Para bem demonstrar a jurisprudência pacífica no Tribunal Administrativo até o julgamento do RE nº 344.994, **que adotava interpretação de que a denominada “trava de 30%” somente se aplicava no pressuposto da continuidade da pessoa jurídica**, cita-se, novamente, trecho da pesquisa empírica realizada no âmbito do Núcleo de Estudos Fiscais da FGV-Direito/SP<sup>12</sup>, que assim identifica a jurisprudência:

*1ª Fase: Decisões reiteradas de câmaras de julgamento do Primeiro Conselho de Contribuintes (Acórdão nº 108-06.682, sessão de 20/9/2001; Acórdão nº 108-07.456, sessão de 02/7/2003; Acórdão nº 101-94.515, sessão de 17/3/2004; Acórdão nº 101-09.447, sessão de 13/8/2008) e da 1ª. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (Acórdão CSRF/01-04.258, sessão de 02/12/2002 e Acórdão CSRF/0105-100, sessão de 19/10/2004), **que afastaram a trava de 30% no caso de extinção da pessoa jurídica, sob o fundamento de que o objetivo da lei expresso em exposição de motivos teria sido o de postergar e não o de impedir a compensação de prejuízos e a dedução de bases negativas, o que estaria em consonância com a definição de fato gerador dos tributos IRPJ e CSLL.** Neste tópico, ressaltamos que, de cinco, apenas uma das câmaras (a antiga 5a. Câmara) mantinha a trava e que, na 1a. Turma da Câmara Superior (composta na época por 16 conselheiros), a votação foi inicialmente de 14x2 para afastar a trava (Acórdão CSRF/01-04.258, sessão de 02/12/2002) e posteriormente evoluiu para votação unânime afastando a trava (Acórdão CSRF/01-05.100, sessão de 19/10/2004);*

*(ii) 2ª Fase: Após o julgamento de questão relativa à constitucionalidade da trava de 30%, proferido pelo STF (RE 344.994), em caso que não envolveu a extinção da pessoa jurídica, a 1a. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por voto de qualidade, alterou a jurisprudência e manteve a trava de 30%, sob o fundamento de inexistência de lei que autorizasse a compensação integral de prejuízos e dedução de bases negativas (Acórdão nº 9101-00.401, sessão de 02/10/2009).*

---

<sup>12</sup> Conforme “Observatório do CARF: a trava de 30% na extinção da pessoa jurídica”, de 28/02/2016. Publicado em <http://jota.uol.com.br/observatorio-do-carf-a-trava-de-30-na-extincao-da-pessoa-juridica>. Resultado preliminar da pesquisa disponível em [http://cdn2.jota.info/wp-content/uploads/2016/02/NEF\\_Trava30\\_IRPJ\\_VS\\_05\\_27022016-1.pdf](http://cdn2.jota.info/wp-content/uploads/2016/02/NEF_Trava30_IRPJ_VS_05_27022016-1.pdf). Acesso em 04/05/2016.

95. Nítido que o entendimento vigente até meados de 2009 era de que o objetivo da lei expresso em exposição de motivos teria sido o de postergar e não o de impedir a compensação de prejuízos e a dedução de bases negativas, o que estaria em consonância com a definição de fato gerador dos tributos IRPJ e CSLL. Destacamos trecho do voto proferido no Acórdão nº 108-06.682, sessão de 20/09/2001, que bem explicita a posição do Tribunal, *verbis*:

*"De partida, afere-se que a norma nunca teve intenção de cercear direito à compensação. Daí inclusive, como bem lembrou Edson, tornar os prejuízos imprescritíveis para a compensação.*

*Essa certeza mais se concretiza quanto mais se busca o histórico da legislação quando em tramitação. No Diário Oficial do Congresso Nacional de 14 junho de 1995, a fls. 3270, consta a exposição de motivos da Medida Provisória nº 998/95 reedição das Medidas Provisórias 947/95 e 972/95 e convertida na Lei 9.065/95. Dela se pode destacar o seguinte excerto:*

*"Arts. 15 e 16 do Projeto: decorrem de Emenda do Relator, para restabelecer o direito à compensação de prejuízos, embora com as limitações impostas pela Medida Provisória nº 812194 (Lei 8.981195). Ocorre hoje *vacatio legis* em relação à matéria. A limitação de 30% garante uma parcela expressiva da arrecadação, sem retirar do contribuinte o direito de compensar, até integralmente, num mesmo ano, se essa compensação não ultrapassar o valor do resultado positivo" (*destaque nosso*).*

**A expressão "sem retirar do contribuinte o direito de compensar reforça o meu entendimento de que, em casos de descontinuidade da empresa, na declaração de encerramento cabe integral compensação dos prejuízos acumulados sendo inaplicável a trava.**

*Todo o interesse protegido foi somente regular o fluxo de caixa do Governo, sem extirpar do contribuinte o direito à compensação de prejuízos. Qualquer hipótese na qual o efeito seja eliminar a compensação não estará abrangida pelo campo de incidência da norma de limitação.*

**É matéria de pura interpretação de lei."** (destacamos)

96. Trata-se de exemplo claro de dimensionamento dos efeitos da decisão para além dos autos do presente processo.

**97.** Nesse sentido, em trabalho de referência sobre a participação do *amicus curiae* em processos judiciais, Cassio Scarpinella Bueno aponta como uma das principais justificativas para sua admissão o efeito persuasivo e vinculante cada vez maior das decisões:

*“Ressaltamos que o ingresso do amicus curiae – e assim se dá desde suas origens mais remotas – poderia se justificar não só pela crescente ‘abertura’ e ‘complexidade’ das normas jurídicas, mas também porque cada vez mais decisões judiciais proferidas em determinados casos acabam, de forma mais ou menos intensa, afetando o que se vai decidir ou como se vai decidir em casos futuros. Referimo-nos, aqui, ao que a doutrina vem chamando de ‘efeitos persuasivos’ e ‘efeitos vinculantes’ das decisões jurisdicionais”<sup>13</sup>.*

**98.** Desta forma, inequívoca a necessidade de apreciação do alcance da norma, atribuindo, se necessário, a interpretação conforme a Constituição, cumprindo assim à Requerente apontar os motivos da exclusão da hipótese de extinção da pessoa jurídica do campo de aplicação da norma.

**99.** O direito de os contribuintes aproveitarem as perdas nos resultados, acumuladas ao longo dos anos, para redução do IRPJ e da CSLL a pagar, deriva da necessidade de adequar a realidade dos resultados auferidos pelas empresas ao longo dos anos, à tributação de sua renda, lucro ou resultado, a fim de evitar que, na realidade, tribute-se seu patrimônio.

**100.** Para tal análise, é preciso destacar a premissa de que tanto o IRPJ como a CSLL, não obstante os termos utilizados para determinar seus fatos geradores e suas bases de cálculo, são calculados partindo-se de uma mesma grandeza, qual seja, o lucro líquido apurado pela empresa de acordo com as regras contábeis vigentes. Afasta-se dessa forma discussões a respeito dos termos utilizados pela legislação porque, na prática, o que ocorre é justamente a adoção de um valor comum – o lucro líquido – como ponto de partida para se efetuar as adições e exclusões previstas na legislação fiscal, a fim de apurar a base de cálculo do IRPJ e da CSLL e, por consequência, os valores devidos.

---

<sup>13</sup>BUENO, Cassio Scarpinella. *Amicus Curiae no Processo Civil Brasileiro*. São Paulo: Editora Saraiva, 2012, p. 560.

101. E, em relação a ambos, a incidência só pode ocorrer quando o contribuinte registrar um aumento patrimonial e, portanto, compensar todos os prejuízos fiscais e bases negativas até o limite do lucro apurado, sob pena de não se tributar renda ou lucro, mas, sim, outra grandeza que não representa renda ou lucro, e pior, implicará em tributação do patrimônio, como demonstrado alhures.

102. Menciona-se, novamente, a jurisprudência deste Supremo Tribunal Federal<sup>14</sup> no sentido de que **o conceito constitucional de renda, delimitador da competência constitucional tributária da União, pressupõe a existência de acréscimo patrimonial**, sob pena de violação não só dos artigos 153, III e 195, I, c, ambos da Constituição, como também da capacidade contributiva (Art. 145, § 1º, CF/88).

103. Portanto, a incidência dos IRPJ e da CSLL está diretamente condicionada à existência de um ganho efetivo por parte da empresa, o qual, por sua vez, guarda relação direta com o patrimônio da pessoa jurídica. Afinal, ganho efetivo, tributável, somente pode existir quando comparado o patrimônio da empresa em dois momentos distintos. Nesse sentido, já afirmou o Supremo Tribunal Federal, através de decisão proferida nos autos do RE nº 89.791-7, que:

*"Na verdade por mais variado que seja o conceito de renda, todos os economistas, financistas e juristas se unem em um único ponto: renda é sempre um **ganho** ou **acréscimo de patrimônio**"* (grifos nossos).

104. Isso posto, temos que, como produto, a renda pressupõe a existência de um *resultado*, um confronto entre os saldos positivos e negativos derivados de determinada atividade **ao longo do tempo e, principalmente, no pressuposto essencial de sua continuidade**. Nesse sentido é a lição de ALIOMAR BALEEIRO<sup>15</sup>, *verbis*:

*"A renda se destaca da fonte sem empobrecê-la. No caso de exploração racional de minas, pedreiras, florestas, areais e bens e semelhantes, a venda de produtos é feita a preço que cobre todas as despesas de extração,*

---

<sup>14</sup> A exemplo dos já mencionados entendimentos extraídos das decisões nos RE nº 71.758 e RE nº 117.887.

<sup>15</sup> BALEEIRO, Aliomar. "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed. rev. e atualizada por Flávio Bauer Novelli, Rio de Janeiro, Forense, 1981, p. 184.

*bem como a amortização proporcional do capital relativo ao valor da fonte, deixando ainda saldo, que será o rendimento líquido.*

*Em caso contrário, se o explorador age sem método, há consumo de capital”.*

**105.** Ora, a tributação de um determinado resultado sem que se leve em consideração os prejuízos fiscais e as bases de cálculo negativas da CSLL apurados anteriormente ofende os conceitos de renda e/ou lucro da pessoa jurídica. Afinal, se a empresa amargou perdas em períodos anteriores, é preciso que elas sejam consideradas, pois é necessária a “absorção” dessa perda anterior para que possa existir renda efetiva. Em síntese, a rigor, trata-se da necessidade de se observar, sempre, para fins de comparação da grandeza patrimonial apurada, os resultados acumulados, positivos e negativos, e não somente aqueles apurados em determinado exercício, isoladamente.

**106.** Nesse esteio, qualquer importância que se pretenda destacar de uma determinada fonte de recursos, sem que tenha havido a completa compensação das perdas anteriormente sofridas (com os resultados positivos posteriormente auferidos), acabará por empobrecê-la, pois consome o próprio capital empregado. Da mesma forma, não haverá qualquer acréscimo patrimonial a ser tributado.

**107.** Vale notar, ainda, que, mesmo no que tange ao lucro contábil, as leis comerciais, que são observadas para que as empresas possam elaborar suas demonstrações financeiras e atingirem sua finalidade essencial de distribuir lucro aos sócios, determinam o apontamento dos efeitos do passado, e, neste passo, também pressupõem de forma inequívoca a absorção dos prejuízos (então, contábeis) acumulados, no cálculo do lucro passível de distribuição ou qualquer outra destinação (constituição de reservas etc.).

**108.** De se verificar, assim, que na apuração do lucro líquido, os efeitos do passado nunca são e nem podem ser ignorados. A título exemplificativo, lembra-se dos efeitos da depreciação, das amortizações, das perdas de investimento, dentre outros, cuja consideração e efeito intertemporal é determinada pela própria Receita Federal do Brasil.

**109.** Retomando-se o raciocínio, a compensação dos prejuízos contábeis é de mister importância para aferição da realidade econômica e financeira da empresa. A própria legislação societária (artigo 189

da Lei nº 6.404/1964 – Lei das Sociedades Anônimas<sup>16</sup>) determina que a distribuição e destinação dos lucros apenas pode ocorrer depois de absorvidos os prejuízos acumulados, a fim de que seja apresentada a real situação patrimonial, econômica e financeira da empresa.

**110.** Sobre este aspecto, de se mencionar, trecho de voto do Exmo. Ministro Marco Aurélio Mello na ADI nº 2.588/DF, que delimitou o conceito constitucional de renda justamente a partir da disponibilidade, para fins de atribuir interpretação conforme a Constituição:

*“o conceito constitucional de renda direcionaria à disponibilidade. Daí o Supremo ter decidido que resultado de atividade de pessoa jurídica não distribuído a acionistas e cotistas não constitui disponibilidade, deixando, assim, de se ter como legítima a cobrança de imposto de renda (...)”.*

*Ante o quadro, empresto ao artigo 43, § 2º, do Código Tributário Nacional interpretação conforme a Constituição, ou seja, excluindo alcance que resulte no desprezo da disponibilidade econômica ou jurídica da renda”*

**111.** E outra não poderia ser a conclusão quando se verifica que a apuração da base de cálculo do Imposto sobre a Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido tem origem, como se disse, no lucro líquido contábil. A despeito das determinações legais que impõem adições e exclusões ao lucro contábil antes de se chegar à base de cálculo do IRPJ e da CSLL, impossível desvinculá-la de sua origem contábil. O ponto de partida da base de cálculo do IRPJ e da CSLL são as apurações e demonstrações contábeis.

**112.** Nessa linha de raciocínio, não resta dúvida de que são aplicáveis à apuração fiscal, ao menos em sua origem, os princípios contábeis. A contabilidade tem como um de seus princípios estruturantes e primordiais, o **princípio da continuidade da pessoa jurídica**, o qual é diretamente aplicável à apuração do lucro líquido, que, por sua vez, dará origem à base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

---

<sup>16</sup> Art. 189. Do resultado do exercício serão deduzidos, antes de qualquer participação, os prejuízos acumulados e a provisão para o Imposto sobre a Renda. Parágrafo único. O prejuízo do exercício será obrigatoriamente absorvido pelos lucros acumulados, pelas reservas de lucros, nessa ordem."

**113.** É nesse sentido a disposição do artigo 177, *caput* e § 3º, da Lei nº 6.404/1976, que, além da observância das normas expedidas pela CVM, determina expressamente que a escrituração da companhia deve obediência aos princípios da contabilidade geralmente aceitos e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência, *verbis*:

*Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.*

*§ 3º As demonstrações financeiras das companhias abertas observarão, ainda, as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários e serão obrigatoriamente submetidas a auditoria por auditores independentes nela registrados. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)*

**114.** Assim, jamais se pode ignorar o conceito de lucro ou de acréscimo patrimonial, admitindo-se, para fins fiscais, tão somente ajustes específicos ao lucro líquido contábil, sem, contudo, permitir que tais ajustes afrontem o conceito constitucional de renda e, portanto, o acréscimo patrimonial, única medida passível de tributação pelo IRPJ e CSLL.

**115.** A noção de recuperação total dos prejuízos e bases negativas diferida no tempo, sem qualquer prazo decadencial para fazê-lo, é decorrência lógica direta do postulado contábil da continuidade das entidades<sup>17</sup>, que observa os efeitos intertemporais dos atos das pessoas jurídicas, não ignorando que a existência de prejuízos não pode ser tomada de forma estanque, porquanto os exercícios financeiros atendem ao exclusivo fim da tomada de pulso do empreendimento de tempos em tempos (conforme NPC 27 do IBRACON). A correlação entre a apuração do resultado e a continuidade da pessoa jurídica é expressa e cogente, conforme Resolução CFC nº 750/97 e o Pronunciamento Contábil, como segue:

*“Continuidade*

---

<sup>17</sup> Isso, pois os exercícios sociais das empresas são absolutamente interligados e os lucros não necessariamente representam aumentos patrimoniais, e, sim, podem representar meras reposições de perdas anteriormente registradas.

*23. As demonstrações contábeis são normalmente preparadas no pressuposto de que a entidade continuará em operação no futuro previsível. Dessa forma, presume-se que a entidade não tem a intenção nem a necessidade de entrar em liquidação, nem reduzir materialmente a escala das suas operações; se tal intenção ou necessidade existir, as demonstrações contábeis terão que ser preparadas numa base diferente e, nesse caso, tal base deverá ser divulgada”.*

**116.** E nem se poderia ignorar a interligação dos exercícios financeiros, vale dizer, dos efeitos intertemporais. É evidente que não só é possível, como, via de regra, assim ocorre, que os atos de um período causem impactos nos períodos futuros. É o prejuízo formado por despesas de um período que enseja a produção de lucros subsequentes. Não haverá acréscimo patrimonial se não se tomarem consideração o efeito dos resultados de despesas e custos que compuseram os prejuízos antecedentes aos lucros apurados.

**117.** O pressuposto da continuidade da pessoa jurídica e a consideração dos efeitos intertemporais são características e limites para aplicação do regime de competência, que rege a apuração do lucro real e, por consequência, da aferição do acréscimo patrimonial, seja no ordenamento jurídico, seja nas normas contábeis, a exemplo:

- (i) Na contabilidade, conforme as regras de diferimento de custos ou receitas, de depreciações e amortizações, e, a bem da verdade, de tudo que diz respeito ao regime de competência.
- (ii) No ordenamento jurídico, no âmbito fiscal, têm-se as previsões de ativo diferido, reserva de lucro, previsão para postergação de despesas, além da própria previsão de escrituração do LALUR: na exposição de motivos do Regulamento do Imposto de Renda, resta claro que o direito tributário precisou se adequar ao regime de competência previsto na contabilidade e absorvido pela Lei nº 6.404/1976. Justifica-se assim, na exposição de motivos do Regulamento do Imposto de Renda, que referida adequação ao regime de competência pressupõe os ajustes ao lucro líquido de tudo que impactará exercícios futuros por meio da

parte “B” do LALUR, demonstrando que, também a União Federal, reconhece e regula a relação entre períodos-base da pessoa jurídica, no pressuposto essencial de sua continuidade<sup>18</sup>.

- (iii) No ordenamento jurídico, no âmbito societário, têm-se também diversas disposições acerca do regime de competência, para cálculo da efetiva disponibilidade e do acréscimo patrimonial, tanto assim que não é possível a distribuição de lucro de um período sem a consideração (absorção) dos prejuízos acumulados (artigo 189, da Lei nº 6.404/1974).

**118.** Todos esses aspectos denotam a necessidade de se tomar em todas as esferas jurídicas os efeitos intertemporais, sem desconsiderar, certamente, a necessidade de se observar o regime de competência e o princípio essencial de que as atividades das empresas se perpetuarão no tempo. Aliás, sem a observância do regime de competência, seria impossível adequar as informações para tomada de decisões, confundindo-se indevidamente o fluxo de caixa com o próprio evento econômico. E desse tecido normativo que se extrai a própria moldura do conceito de renda.

**119.** Sobre a relação entre o conceito constitucional de renda e a interligação dos exercícios (princípio da continuidade), menciona-se esclarecedora lição do Professor Humberto Ávila<sup>19</sup>:

*“É justamente porque o conceito de renda é dinâmico que não se pode sequer concebê-lo sem a noção de período. 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.*”

---

<sup>18</sup> O próprio Parecer Normativo CST nº 11/1979 determina que o LALUR tem “a bem definida função de registrar ajustes do lucro líquido (Parte A) e memórias para ajustes dos lucros líquidos dos exercícios futuros (Parte B) (...)”.

<sup>19</sup> ÁVILA, Humberto, *Conceito de Renda e Compensação de Prejuízos Fiscais*, São Paulo: Malheiros, 2011, p. 75.

*Diante desse quadro, surge a questão de saber qual o período adequado à correta verificação da renda como acréscimo patrimonial líquido. Como afirmado, 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”.*

120. Nessa toada, conforme anteriormente exemplificado (item III desta peça), demonstrou-se que os lucros de um período estanque não necessariamente representam aumentos patrimoniais, podendo representar meras reposições de perdas anteriormente registradas. O aumento patrimonial somente ocorre quando o patrimônio atinge um patamar superior ao mais alto anteriormente já atingido, razão pela qual a incidência de IRPJ e CSLL sobre crescimentos momentâneos, sem a comunicação com os períodos anteriores significa tributar o próprio patrimônio, e não a renda ou lucro por ele gerados.

121. O acréscimo patrimonial se impõe sempre como condição *sine qua non* para tributação pelo IRPJ e pela CSLL, conforme conceito delineado pelo legislador complementar, a partir da delimitação constitucional para tributação da renda. A sistemática de apuração do IRPJ e da CSLL, prevista na legislação, jamais ignorou os resultados positivos ou negativos do passado, na medida em que preconiza a escrituração da Parte B do LALUR e do próprio conceito básico de vinculação entre custos e receitas, tudo determinado pela própria União para efeito de apuração justamente do IRPJ e da CSLL!

122. De fato, a mera análise da evolução legislativa da matéria bem demonstra que a reforma levada a cabo em 1995, e que estabeleceu limitação quantitativa para a compensação de prejuízos fiscais, adotou como premissa essencial a **continuidade da entidade**, vez que tornou imprescritível o **direito à compensação de prejuízos fiscais e bases negativas acumulados**.

123. Aos contribuintes sempre foi garantido o **DIREITO de compensar os prejuízos fiscais e bases negativas acumulados**, em sua **integralidade**, para evitar a tributação, ao final e ao cabo, de uma riqueza irreal, pois, se assim não fosse, o acréscimo patrimonial estaria mensurado segundo valores distorcidos que não se aproximariam de uma justa e tecnicamente correta medida em relação à própria premissa de acréscimo conforme a autorização da Constituição Federal.

**124.** E isto se depreende do próprio histórico legislativo que versa sobre a compensação de prejuízo fiscal de IRPJ e bases negativas de CSLL.

**125.** Essencialmente, por uma questão orçamentária ou de fluxo de caixa da Administração Pública, ao longo dos anos foram impostas restrições aos efeitos, ou seja, às compensações de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL. Tais limitações foram ou de natureza temporal ou de natureza quantitativa. Trata-se de hipóteses excludentes, nunca estabelecidas de forma cumulativa - limitações temporais e quantitativas.

**126.** Nessa linha, a primeira limitação de natureza temporal surgiu com a Lei nº 154/47 que, em seu artigo 10, estabeleceu que “*o prejuízo verificado num exercício poderia ser deduzido, para compensação total ou parcial, dentro de três exercícios subsequentes*”. Assim, apesar da limitação temporal, a dedução não tinha que respeitar qualquer trava (limitação quantitativa) em relação ao lucro tributável. Tampouco havia na época limitação para a transferência de prejuízo fiscal para a empresa sucessora<sup>20</sup>.

**127.** Posteriormente, duas novas alterações foram criadas, ambas atualmente em vigor:

- (i) A limitação introduzida pelo Decreto nº 2.341/87, que, vigente até a atualidade, estabeleceu vedação expressa à possibilidade de a empresa resultante de fusão ou incorporação (sucessora) aproveitar os prejuízos fiscais da empresa extinta. A mesma espécie de limitação veio para a base negativa da CSLL com a MP nº 1.858-6/99. **Tal limitação não é contestada.**
- (ii) A limitação prevista na Lei nº 8.981/95 (artigos 42 e 58), cumulada com a Lei nº 9.065/95, que estabeleceram, em substituição à limitação de quatro exercícios (limitação temporal), uma limitação percentual (quantitativa) anual, autorizando a utilização do prejuízo fiscal e da base de cálculo

---

<sup>20</sup> Seguiu-se o Decreto-Lei nº 1.493/76, que apenas ampliou o limite temporal de utilização do prejuízo fiscal para quatro exercícios subsequentes.

negativa da CSLL até 30% (trinta por cento) do lucro auferido, sem, contudo, estabelecer qualquer caducidade no uso do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa.

128. Das limitações atualmente em vigor, a primeira – impossibilidade de transferência de prejuízo fiscal de uma para outra empresa – representa norma de cunho antielisivo específico, impedindo que haja reorganizações societárias tão somente a fim de desonerar a carga fiscal de uma empresa por meio da utilização de prejuízo fiscal/base de cálculo negativa de CSLL de outra empresa. Referida norma não é objeto de contestação.

129. Já de acordo com a segunda limitação, e conforme expressamente asseverado na exposição de motivos da lei que a introduziu, a intenção não é a de conferir qualquer benefício ao contribuinte, mas adotar sistemática de apuração de lucro que, de um lado, auxilia o fluxo de caixa do Estado, antecipando tributo (empréstimo compulsório) e, de outro lado, procura “respeitar” o patrimônio, na estrita medida que confere ao contribuinte o direito de não perder o prejuízo fiscal e a base negativa da CSLL, no pressuposto de serem aproveitáveis no futuro, dado também o pressuposto essencial de continuidade das atividades da empresa. Criou-se, assim, o que é usualmente denominado de “*tax allocation*”.

130. Esse o contexto que deve ser considerado na análise da constitucionalidade da norma e, especialmente, na inaplicabilidade da trava nos casos de extinção de empresas, tendo em vista sempre a interpretação conforme a Constituição e, no caso, o contexto jurídico em que prolatada a própria norma.

131. Vale frisar, jamais coexistiram, no ordenamento jurídico, limitações de ordem quantitativa (trava) e temporal (prazo prescricional) para o aproveitamento de prejuízo fiscal e base negativa da CSLL. Expressivo, nesse sentido, é o excerto abaixo transcrito da Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 998/1995, posteriormente convertida na Lei nº 9.065/1995:

*“Arts. 15 e 16 do Projeto: decorrem de Emenda do Relator, para restabelecer o direito à compensação de prejuízos, embora com as limitações impostas pela Medida Provisória nº 812/94 (Lei 8.981/95).*

*Ocorre hoje vacatio legis em relação à matéria. A limitação de 30% garante uma parcela expressiva da arrecadação, sem retirar do contribuinte o direito de compensar, até integralmente, num mesmo ano, se essa compensação não ultrapassar o valor do resultado positivo” (destacamos).*

**132.** Também a própria Administração Tributária Federal já se manifestou a respeito, no sentido de que a alteração promovida pela Lei nº 9.065/1996 não intentou prejudicar o direito dos contribuintes à compensação de prejuízos fiscais acumulados:

**Perguntas e Respostas de 2005:**

*481. A pessoa jurídica que tiver prejuízo fiscal de períodos de apuração anteriores devidamente apurado e controlado no Lalur, vindo a se submeter à tributação utilizando-se de outra base que não a do lucro real, perderá o direito de compensar este prejuízo?*

*O direito à compensação dos prejuízos fiscais, desde que estejam devidamente apurados e controlados na parte B do Lalur, somente poderá ser exercido quando a pessoa jurídica for tributada com base no lucro real, pois quando a forma de tributação for outra não há que se falar em apurar ou compensar prejuízos fiscais. Esse direito, entretanto, não será prejudicado ainda que o contribuinte possa, em algum período de apuração, ter sido tributado com base no lucro presumido ou arbitrado. Assim, no período-base em que retornar à tributação com base no lucro real poderá compensar o prejuízo fiscal constante no Lalur, parte B, observada a legislação vigente à época da compensação (IN SRF nº 21, de 1992, art. 22).*

**133.** Assim sendo, a única diferença com relação ao regime anterior a 1995, é que passou a existir a partir dali uma antecipação de pagamento de IRPJ e CSLL provocada pela trava, prevista legalmente, a qual, entretanto, não deve prejudicar o contribuinte, que mantém um direito creditório em seu ativo, representado pelo valor do IRPJ e CSLL contido no prejuízo fiscal e base negativa, passíveis de compensação no futuro e de forma imprescritível, como se manifestou a Receita Federal.

**134.** Realmente, se para a tributação da renda importa o acréscimo patrimonial, ainda que o momento da ocorrência do fato jurídico tributário se consuma em 31 de dezembro de cada ano-calendário, não se pode ignorar o prejuízo fiscal, ainda que essa consideração se dê de forma diferida

pela legislação. Mas o diferimento da utilização dos prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL não significa e não pode significar em impedimento/perda do direito. O impedimento, a perda do direito à compensação, nunca foi previsto em lei, de forma que a interpretação conforme a constituição implica no aproveitamento integral do prejuízo, no mínimo, quando o diferimento não é mais possível, ou seja, quando da extinção da pessoa jurídica.

**135.** Assim, do fato de a compensação em questão se tratar de um direito decorrente da própria sistemática de apuração do IRPJ e da CSLL, no pressuposto essencial da continuidade das pessoas jurídicas, resulta a desnecessidade de a legislação afastar expressamente a denominada “trava de 30%” no caso de extinção da pessoa jurídica.

**136.** Na hipótese de extinção, o pressuposto jurídico e fático para aplicação da trava, que é a manutenção do direito à compensação futura, simplesmente não existe.

**137.** Em suma, a interpretação do comando prescrito na Lei nº 9.065/95 deve se dar em consonância com o contexto jurídico em que inserido, bem respeitada na *mens legislatoris* que introduziu a limitação para a compensação. Os motivos do legislador não estão implícitos, mas explícitos na exposição de motivos da Lei, no sentido da manutenção de um fluxo contínuo de arrecadação, que não implique, contudo e jamais, na mutilação do direito à referida compensação do prejuízo fiscal e base negativa.

**138.** Noutras palavras, deixou expresso e muito claro o legislador, em sua exposição de motivos, que o pressuposto de aplicação da limitação em questão é a possibilidade de exercício do direito à compensação no futuro. Se esse pressuposto não existir, por óbvio a lei é inaplicável.

**139.** Disso decorre que, ainda que julgada constitucional a denominada “trava de 30%”, tal limitação é inaplicável na apuração do IRPJ e CSLL do exercício em que há extinção da pessoa jurídica, por qualquer modalidade, sob pena de se admitir tributação em definitivo de grandeza que representa o próprio patrimônio da empresa, por incidência de IRPJ e CSLL (que somente podem incidir sobre a renda e lucro, vale dizer, acréscimo patrimonial) e, conseqüentemente, exigência de tributo com efeito confiscatório.

140. O comando legal em apreço também deve ser interpretado de acordo com os demais princípios e regras que informam a tributação da renda e do lucro (IRPJ e CSLL), interpretação que deve ser feita de forma coerente e sistemática com o ordenamento jurídico, garantindo-se, ao final e ao cabo, que não haverá tributação do patrimônio, tampouco utilização do tributo com efeito de confisco.

141. Sobre o silêncio da lei, vale lembrar os ensinamentos do jusfilósofo Karl Larenz<sup>21</sup>, que bem distingue a lacuna da lei – hipótese de falta de previsão normativa – do mero silêncio da norma. O silêncio da norma implica no fato de que, a despeito de ausência de previsão textual expressa, é identificável a existência de norma, determinada por meio de adequada interpretação do ordenamento. Nesse sentido, já decidiram o Supremo Tribunal Federal<sup>22</sup> e o Superior Tribunal de Justiça<sup>23</sup>.

142. Como se não bastasse, repisa-se que a interpretação conforme a Constituição que ora se requer, restringindo a aplicação da norma, caso entendida como constitucional, apenas à situação de continuidade da pessoa jurídica (ou excluindo de seu âmbito de aplicação a hipótese de extinção da pessoa jurídica), coaduna-se com o próprio pressuposto de que se valeu o legislador na sua edição.

143. A exposição de motivos da Medida Provisória nº 998/95 (posteriormente convertida na Lei nº 9.065/95), publicada no Diário Oficial de 14/06/95 e transcrita anteriormente, confirma que o objetivo do legislador, ao alterar a sistemática de aproveitamento dos prejuízos fiscais e bases negativas acumuladas, foi o de estabelecer **(i) uma arrecadação mínima, para o Fisco**, e **(ii) a manutenção do direito ao aproveitamento integral dos valores negativos, pelo contribuinte**.

144. Logo, seja pela interpretação da norma dentro do contexto jurídico em que foi inserida, e considerando-se a evolução legislativa a respeito desta matéria; seja pela própria exposição de motivos da Lei, conclui-se

---

<sup>21</sup> LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. 3ª ed. Fundação Calouste Gulbenkian: Lisboa, 1991.

<sup>22</sup> Supremo Tribunal Federal. RE nº 131.013. Relator Ministro Moreira Alves. Julgado em 04/06/1991.

<sup>23</sup> Superior Tribunal de Justiça. 2ª Turma. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 971.016/SC. Relator Ministro Castro Meira. Julgado em 14/10/2008.

que a finalidade da norma que estabeleceu a “trava” de 30%” é haver o recolhimento mínimo (para o Fisco). E, para tanto, a norma utilizou como fundamento de validade (contrapartida ao recolhimento mínimo), essencial e primordial, **a garantia de que o contribuinte mantém o direito de compensar a integralidade dos resultados negativos acumulados com resultados positivos de anos seguintes. Essa é a única interpretação possível, sob pena de inconstitucionalidade.**

**145. A tributação do patrimônio, com violação ao conceito constitucional de renda e à capacidade contributiva, e com efeito de confisco, ocorrerá se tolhido o direito à compensação integral dos prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL até o limite das bases positivas apuradas, na hipótese de extinção da pessoa jurídica, por incorporação, baixa ou outro meio.**

**146.** Cumpre dizer que o Superior Tribunal de Justiça, ao apreciar a norma instituidora da denominada trava de 30% em face dos pressupostos legais para tributação da renda, concluiu pela legalidade da norma, asseverando, contudo, sempre o pressuposto da continuidade da pessoa jurídica. Nesse sentido, destacamos trecho de acórdão proferido pelo Superior Tribunal de Justiça, cuja Relatora foi a Ministra Eliana Calmon<sup>24</sup>, *verbis*:

*“Apesar de limitada a dedução de prejuízos para o exercício de 1995, não existia empecilho de que os 70% restantes fossem abatidos nos anos seguintes, até o seu limite total, sendo integral a dedução.*

*A prática do abatimento total dos prejuízos afasta o sustentado antagonismo da lei limitadora com o CTN, porque permaneceu incólume o conceito de renda, com o reconhecimento do prejuízo, cuja dedução apenas restou diferida.*

*O diferimento da dedução, a meu ver, não descaracterizou o crédito, tendo sido somente manipulado pelo fisco, segundo critérios de política econômica e fiscal arrecadatória” (destacamos).*

**147.** Na referida decisão restou consignado, ainda, que não há ilegalidade na “trava” estabelecida tão somente porque, ao permitir a compensação integral (*diferida*), a norma não teria violado o artigo 110 do

---

<sup>24</sup> Superior Tribunal de Justiça. 2ª Turma. Recurso Especial nº 993.975/SP. Relatora Ministra Eliana Calmon. Julgado em 06/08/09.

Código Tributário Nacional. Não teria sido desvirtuado o conceito de renda/lucro, apenas exprimida em diferentes grandezas dentro de um determinado espaço de tempo, pressupondo-se, por óbvio, a continuidade da operação da empresa, porquanto presente o pressuposto fático do diferimento do direito de exercício da compensação nos anos subsequentes.

**148.** Vale dizer, a ilegalidade da trava (não apreciada no caso de extinção) somente foi afastada porquanto, no entendimento do Superior Tribunal de Justiça, a norma apenas “escalonou” o aproveitamento do prejuízo, mas não o “olvidou”. Em outras palavras, o Superior Tribunal de Justiça entendeu legítima a cobrança de tributo de forma antecipada, no pressuposto de considerar que a integralidade dos resultados negativos não utilizados, poderia ser usufruída no futuro.

**149.** Não por outra razão que tal direito de compensação integral é controlado como um ativo diferido do contribuinte na contabilidade. Veja-se nesse sentido outro trecho do citado acórdão do Superior Tribunal de Justiça que ampara essa forma de registro contábil:

*“Uma outra argumentação, comum nas ações onde é defendida a tese do direito à dedução integral dos prejuízos, é a de que foi vulnerado o art. 110 do CTN, eis que não poderia a Lei nº 8.981/95 subverter o conceito de renda.*

*Como visto no início deste voto, entretanto, não houve subversão alguma, porque não se olvidou o prejuízo, mas apenas foi ele disciplinado de tal forma que se tornou escalonado.”*

**150.** Relembra-se, neste aspecto, que no caso de extinção, não há mais escalonamento possível, tributando-se o próprio patrimônio definitivamente, como se renda fosse. O termo renda/lucro, previstos constitucionalmente (artigos 153, III e 195, I, c, CF/88) e delineados pelo Código Tributário Nacional (artigos 43 e 44 no caso do IRPJ) e pela Lei 7.689/88 (artigo 2º, no caso da CSLL), impedem a tributação de qualquer outro signo que não o acréscimo patrimonial. No mesmo sentido, é a determinação dos artigos 109 (interpretação dos institutos e sua definição a partir princípios gerais de direito privado) e 110 (vedação que a lei tributária altere a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal (...) para definir ou limitar competências tributárias”).

**151.** Sobre a definição dos institutos de direito privado, cumpre mencionar que no ordenamento jurídico resta claro que não há resultado positivo sem consideração de prejuízos anteriores, dispondo expressamente o próprio ordenamento jurídico, que não é possível a distribuição de lucro de um período sem a consideração (absorção) dos prejuízos acumulados, conforme artigo 189 da Lei nº 6.404/1974:

*Art. 189. Do resultado do exercício serão deduzidos, antes de qualquer participação, os prejuízos acumulados e a provisão para o Imposto sobre a Renda.*

*Parágrafo único. o prejuízo do exercício será obrigatoriamente absorvido pelos lucros acumulados, pelas reservas de lucros e pela reserva legal, nessa ordem.*

**152.** Muito bem, o que fez o Superior Tribunal de Justiça (Recurso Especial nº 993.975/SP) quanto à apreciação da legalidade da trava é, em última análise, o que se requer nesse *amicus curiae*, na eventualidade de ser julgada constitucional a limitação imposta pelos artigos 42 e 58 da Lei nº 8.981/95 e artigos 15 e 16 da Lei nº 9.065/95. Ainda que por hipótese seja julgada constitucional a limitação para compensação de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL, de todo salutar e necessária à parametrização dos pressupostos de aplicação da norma, justamente para evitar que, ao final e ao cabo, literalmente no encerramento da pessoa jurídica, seja subvertido o conceito de renda e lucro que formam as bases de IRPJ e CSLL, de forma que sua interpretação se dê conforme a Constituição.

**153.** O modelo atualmente adotado em relação ao aproveitamento dos prejuízos fiscais e bases negativas acumulados determina que o contribuinte antecipe tributo (sobre fatos e bases de cálculo fictícias, efetivamente, frente aos conceitos de renda e lucro que norteiam o IRPJ e a CSLL), na medida em que limita quantitativamente o aproveitamento dos resultados negativos acumulados – impedindo-o, portanto, de primeiro realizar o equilíbrio completo de seu patrimônio (recuperando os prejuízos e bases negativas com os resultados positivos), antes de apurar efetivo acréscimo patrimonial, renda ou lucro, passíveis de tributação pelo IRPJ e pela CSLL.

**154.** A legislação obriga o contribuinte a efetuar pagamento de IRPJ e CSLL sobre até 70% de resultado positivo auferido antes da recomposição de seu patrimônio, como forma de manter um fluxo de caixa

mínimo para o Estado. Em contrapartida, ao contribuinte foi garantido o direito de recuperar os prejuízos e bases negativas em sua totalidade – ainda que não de uma só vez, **mas de forma diferida no tempo** -, sem que, contudo, haja prazo para fazê-lo. Nada mais lógico e justo, uma vez que o contribuinte é obrigado a adiantar os tributos ao Estado.

**155.** Reitera-se, portanto, que a limitação imposta por meio da denominada “trava de 30%” foi estabelecida tendo como fundamento de validade a manutenção do direito de utilização integral dos prejuízos e bases negativas acumulados – justamente para que, ainda que num determinado momento se admita a tributação de patrimônio, no momento seguinte o contribuinte possa recuperar as perdas, restabelecendo, paulatinamente, seu equilíbrio patrimonial ao longo da existência da entidade jurídica. Portanto, a limitação imposta pressupõe a continuidade da entidade, não se lhe aplicando no caso de extinção, sob pena de inconstitucionalidade.

**156.** Nas palavras do Professor Humberto Ávila<sup>25</sup>, “a renda é resultado de despesas e custos formadores de prejuízos anteriores”. Tais premissas são também a razão pela qual o direito imprescritível à compensação da totalidade dos resultados negativos precisou ser garantido aos contribuintes, em contrapartida à aplicação da denominada “trava” de 30%.

**157.** POR OUTRO LADO, NO MOMENTO DA EXTINÇÃO DA PESSOA JURÍDICA, JUSTAMENTE PORQUE NÃO HAVERÁ EXERCÍCIOS SUBSEQUENTES PARA ABSORÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS E BASES NEGATIVAS E, TAMPOUCO SERÁ PERMITIDA SUA TRANSFERÊNCIA À SUCESSORA/SUCESORES, É QUE DEVE SE ASSEGURAR O DIREITO À UTILIZAÇÃO INTEGRAL DOS RESULTADOS NEGATIVOS DE IRPJ E CSLL, ATÉ O MONTANTE DO RESULTADO POSITIVO AUFERIDO NO PERÍODO DE APURAÇÃO DA EXTINÇÃO DA PESSOA JURÍDICA.

**158.** Vale destacar que existe norma antielisiva específica (cuja constitucionalidade e legalidade não se discute) que veda a transferência de prejuízos fiscais e bases negativas da CSLL à sucessora, nas hipóteses de incorporação, fusão e cisão, como se verifica do artigo 33<sup>26</sup> do Decreto-Lei nº

---

<sup>25</sup> ÁVILA, Humberto, *Conceito de Renda e Compensação de Prejuízos Fiscais*, São Paulo: Malheiros, 2011, p. 75.

<sup>26</sup> Artigo 33. A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida. Parágrafo único. No caso de cisão parcial, a pessoa jurídica cindida

2.341/1987 (com relação a prejuízos fiscais e ao IRPJ) e do artigo 20 da Medida Provisória nº 1.858-6/1999 (com relação a bases negativas e à CSLL)<sup>27</sup>. Essas normas não são contestadas.

**159.** Em verdade, ao limitar a possibilidade de que os contribuintes transfiram prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL entre sucedida e sucessora, **a legislação tornou evidente que, em face de todas as considerações até aqui tecidas, a restrição de ordem quantitativa (trava) não deve ser aplicada no momento da extinção, inclusive por incorporação, da pessoa jurídica**, reitera-se, sob pena de inconstitucionalidade.

**160.** Como bem apontado em Estudo Técnico da lavra do Ilustre Professor Eurico Marcos Diniz de Santi (Escola de Direito de São Paulo – FGV)<sup>28</sup>, **a não aplicação da trava na extinção da pessoa jurídica é uma norma implícita ou derivada do Sistema tributário, que dispensa menção específica.**

**161.** Como dito, não se trata de lacuna normativa ou lacuna axiológica, porque, a rigor, em decorrência dos critérios constitucionais impostos pelo conceito de renda e capacidade contributiva, o legislador entendeu desnecessário e redundante regular expressamente que, no caso da extinção da pessoa jurídica, nesse período de apuração, o direito à compensação é pleno.

**162.** Essa conclusão representa a adequada interpretação (teleológica e sistemática) das normas em vigor. Por se tratar de extinção da pessoa jurídica, se o prejuízo fiscal e base de cálculo negativa, acumulados, não puderem ser utilizados até o montante, cumulativamente, da sua existência e dos lucros auferidos até a data da extinção da pessoa jurídica, a incidência dos tributos não se dará sobre um aumento patrimonial, mas sobre o patrimônio, DE FORMA DEFINITIVA.

---

*poderá compensar os seus próprios prejuízos, proporcionalmente à parcela remanescente do patrimônio líquido.*

<sup>27</sup> Art. 20. *Aplica-se à base de cálculo negativa da CSLL o disposto nos arts. 32 e 33 do Decreto-Lei nº 2.341, de 29 de junho de 1987.*

<sup>28</sup> SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Estudo, investigação e análise - Limitação à compensação de prejuízos fiscais e extinção da pessoa jurídica: Normas derivadas, desrespeito ao princípio da divisão dos poderes e uso indevido de decisão do STF para ruptura da jurisprudência do CARF. FISCOSoft, v. 1, p. 1-19, 2011.

**163.** COMO JÁ VISTO ANTERIORMENTE TRATA-SE DE UMA RELAÇÃO DE DEPENDÊNCIA: A CONSTITUCIONALIDADE DA “TRAVA” DEPENDE DA MANUTENÇÃO DO DIREITO AO APROVEITAMENTO DOS PREJUÍZOS E BASES NEGATIVAS REMANESCENTES, EM EXERCÍCIOS FUTUROS (DIMENSÃO ILOCUTIVA DA NORMA). LOGO, SE NÃO SE PERFAZ A CONDIÇÃO – DIREITO AO APROVEITAMENTO DOS PREJUÍZOS E BASES NEGATIVAS EM EXERCÍCIOS FUTUROS, DIFERIMENTO (PORQUE A EMPRESA ESTÁ SE EXTINGUINDO), ENTÃO A LIMITAÇÃO DE 30% QUE DELA DEPENDE É INCONSTITUCIONAL.

**164.** Nesse sentido, bastante elucidativa as lições do Professor Tércio Sampaio Ferraz<sup>29</sup>, exatamente para a matéria ora em discussão:

*“Aparece aqui aquela tensão entre a regra (o limite de 30%, prejuízos fiscais poderão ser compensados) e sua justificação (princípio da isonomia), que conduz, mediante teleologia, a novas generalizações. Isto é, ao teor da norma ‘é autorizado compensar prejuízos fiscais, desde que não ultrapasse o limite de 30%’, a generalização que a fundamenta (seu telos, seu objetivo: compensação de prejuízos até o seu esgotamento total por exigência da isonomia) faz surgir significados indiretos, ali presente em forma ilocutiva: a restrição quantitativa não deve implicar perda do direito de compensar prejuízos, até porque a ausência de restrição temporal significa possibilidade de transferência para períodos posteriores até o seu esgotamento. Ou seja, parte-se da exigência de uma periodicidade estanque (até 30% no período) para uma nova generalização da regra por força da sua justificação: a periodicidade anual dos tributos não impede, ao contrário, autoriza a compensação de prejuízos acumulados.*

*Pois bem, e dessa nova generalização (que atende, com base em isonomia, à diferença entre os contribuintes) segue outra: o aproveitamento integral dos prejuízos, num único período, por sociedade incorporada, dada a impossibilidade de seu aproveitamento integral, diferido no tempo”.*

---

<sup>29</sup> FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *Da compensação de prejuízos fiscais ou da trava de 30%*. Fórum de Direito Tributário, v. 60, p. 9-31, 2012.

165. Veja-se da lição supratranscrita que, se o direito ao aproveitamento dos prejuízos e bases negativas até a integralidade do lucro não for permitida no momento da extinção, estar-se-ia ferindo também o princípio da isonomia, tributando-se o patrimônio de empresas em extinção, o que não ocorre com a regra geral (pressuposto da continuidade).

166. Claro, portanto, que qualquer exegese que leve em consideração o contexto histórico-normativo, o contexto do ordenamento em que a norma se inclui e a interpretação conforme a constituição, não leva a outra conclusão se não a de que a lei em questão jamais estabeleceu, como não poderia estabelecer, a limitação de 30% para a compensação nos casos das empresas em extinção.

167. A violação ao princípio da isonomia (artigo 5º, *caput* e artigo 150, II, ambos da CF/88) em razão da indevida interpretação dos artigos 42 e 58 da Lei nº 8.981/95 e artigos 15 e 16 da Lei nº 9.065/95 fica evidente, como adiante se exemplifica.

168. Imaginem-se duas pessoas jurídicas que, ao longo dos anos, tenham apurado resultados semelhantes, isto é, prejuízos fiscais e bases negativas nos primeiros exercícios e, após o amadurecimento do negócio, tenham apurado lucro.

169. Ambas estarão, enquanto enquadradas no pressuposto da continuidade, autorizadas a compensar gradualmente (30%) o saldo de prejuízos fiscais e de bases negativas acumulado nos anos anteriores. Ocorre que o evento de extinção de uma delas, tendo em vista as limitações existentes, fará com que não mais possa aproveitar tais prejuízos e bases negativas no futuro - **vale dizer, irá perdê-los**. A outra pessoa jurídica, por sua vez, não perderá o direito, já que não virá a ser extinta.

170. Esse singelo exemplo vem a demonstrar que **a aplicação da trava na extinção da pessoa jurídica, não lhe permitindo aproveitar seu saldo acumulado por ocasião do balanço de encerramento, consubstanciaria a aplicação de um tratamento diverso em razão de sua extinção**. Enquanto uma delas (em continuidade) não tem qualquer alteração em seu patrimônio, porque permanece registrando o direito de utilizar o seu investimento (prejuízo) no futuro; a outra (em extinção), por sua vez, perde esse

direito e diminui seu patrimônio, sem que essa perda seja refletida na apuração do IRPJ e da CSLL! Ora, como tratar diferente a apuração de tais tributos, que somente podem incidir sobre a mesma materialidade?

171. Tal critério de discriminação:

- a. não guarda qualquer mínima relação de pertinência com o critério constitucionalmente eleito para os tributos em questão, vale dizer, renda ou lucro – o que é evidente, já que a extinção de uma pessoa jurídica não significa, *per se*, que ela tenha apurado maior lucro ou renda, a justificar uma maior participação no custeio da atividade geral do estado; e
- b. não bastasse, também acaba por restringir demasiada e injustificadamente a livre iniciativa da atividade econômica, direito fundamental consagrado no artigo 170, *caput* e parágrafo único<sup>30</sup>, da Constituição Federal.

172. Isso é fundamental, em suma, para demonstrar que a aplicação da trava no caso de extinção importa na perda do direito de aproveitar os prejuízos fiscais e as bases negativas da CSLL, em razão de sua descontinuidade (extinção por incorporação).

173. Assim entendida, a limitação quantitativa (trava) revela-se similar às antecipações que são previstas na legislação do imposto sobre a renda: de um lado, a compensação de prejuízos é elemento da própria formação da base de cálculo do imposto, não se confundindo com compensações de indébitos previstas na legislação (realizado via Declaração de Compensação); de outro, é intrínseca à base de cálculo, pois o “lucro” auferido em determinado exercício, após acúmulo de prejuízos ao longo de exercícios anteriores, tem o efeito patrimonial de efetiva RECUPERAÇÃO DE PREJUÍZOS, e não de acréscimo patrimonial ou lucro.

---

<sup>30</sup> Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: (...) Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.

174. Ocorre que, com relação às antecipações, quando encerrado o exercício de apuração, se houver o contribuinte antecipado imposto em montante superior ao que foi devido ao cabo do período, lhe é assegurado o direito à restituição, inclusive em pecúnia, ou à compensação de tal saldo negativo. Esse direito, vale mencionar, permanece inclusive na hipótese de sucessão empresarial, isto é, se o contribuinte vier a ser incorporado, sua sucessora fará jus ao aproveitamento de tal direito – que se encontra em seu patrimônio justamente como “imposto a recuperar” (ativo).

175. Diversa, porém, é a situação dos prejuízos fiscais quando há sucessão. Por expressa vedação legal, a hipótese de descontinuidade da empresa, nisso incluída a sucessão empresarial (fusão, cisão ou incorporação), implica a **perda do direito de aproveitar tal ativo fiscal diferido (prejuízos fiscais acumulados)**. Disso decorrem duas conclusões:

- (a) o ordenamento jurídico tributário tão somente admite as hipóteses de antecipações/diferimentos (como as estimativas) **NO PRESSUPOSTO DE QUE SEJA GARANTIDO O DIREITO À RESTITUIÇÃO OU APROVEITAMENTO FUTURO**; e
- (b) se os prejuízos fiscais constituem ativo fiscal diferido (isto é, um direito), sua perda implicará evidente diminuição do patrimônio, de modo que, não permitir sua compensação sem a trava na extinção da pessoa jurídica significará a negativa de qualquer antecipação – pressuposto fático, implicando na tributação do **PATRIMÔNIO**, extrapolando a competência constitucional da União para tributação da renda e do lucro.
- (c) Assim como já decidiu o Superior Tribunal de Justiça, a antecipação tributária, representada pelo diferimento do exercício do direito de compensar prejuízo fiscal e base negativa, está condicionada à possibilidade de exercício posterior do direito de compensar. Inexistente tal pressuposto, inaplicável será a norma, sob pena de inconstitucionalidade.

176. Em síntese, tais considerações evidenciam que a única possibilidade de aplicação de uma limitação quantitativa (trava) à compensação de prejuízos fiscais e bases negativas é no PRESSUPOSTO DA CONTINUIDADE DA PESSOA JURÍDICA, justamente porque o próprio PRINCÍPIO DA COMPETÊNCIA, base para a apuração dos acréscimos patrimoniais que são objeto de tributação pelo imposto sobre a renda e pela contribuição social sobre o lucro, exige que se considerem os ASPECTOS INTERTEMPORAIS do patrimônio das pessoas jurídicas, inclusive como ademais já bem destacado na própria exposição de motivos da medida provisória que introduziu a trava que expressamente não pretendeu retirar do contribuinte o direito de compensar, até integralmente, seu prejuízo fiscal e base negativa.

177. Sobre este aspecto, vale citar o Professor IVES GANDRA MARTINS<sup>31</sup>, *verbis*:

*“Como se percebe, o "lucro real", vale dizer, o "montante real" do acréscimo patrimonial, corresponde ao lucro líquido com exclusão, entre outros, de "prejuízo fiscal" de "períodos de apuração anteriores" com "limitação de compensação a 30%".*

*A disposição, que corresponde à Lei 9.065 de 1995, art. 15 e parágrafo único cuida, pois, com absoluta nitidez de empresas em funcionamento, vez que fala em "períodos anteriores", o que pressupõe uma continuidade de operação e uma partição temporal no aproveitamento de prejuízos pretéritos.*

*E chega-se ao ponto fulcral da disposição. Antes de 1995, o aproveitamento de prejuízo não tinha qualquer restrição. O dispositivo criou uma restrição - apenas temporal - para as empresas em funcionamento, permitindo o aproveitamento total dos prejuízos, mas distribuídos em períodos posteriores.*

*(...)*

*Em nenhum momento, todavia, a lei fiscal (art. 250, § 3º do RIR) proíbe - para as empresas em extinção - o aproveitamento integral do prejuízo de 30% até porque se o fizesse estaria maculando os artigos 43 e 44 do CTN, tornando um "não acréscimo patrimonial" (a parcela de lucro não compensável do prejuízo existente) tributado pelo imposto de renda, em montante, portanto, não real.* (destacamos)

---

<sup>31</sup> “Incorporação de Empresa com Extinção da Incorporada - Possibilidade de Aproveitamento do Prejuízo além de 30%”, in [http://www.apet.org.br/artigos/imprimir.asp?art\\_id=929](http://www.apet.org.br/artigos/imprimir.asp?art_id=929)

178. A aplicação da “trava” nos casos de extinção da pessoa jurídica implicaria ofensa ao conceito de renda, à capacidade contributiva, ao princípio da isonomia e ao próprio princípio da legalidade tributária, pois se estaria tributando além do que permite a Constituição e a própria Lei.

179. Corroborando tudo o quanto se afirmou, importa mencionar que, em processo originário da 2ª Região, em caso que se discutia a aplicação da denominada trava de 30% na hipótese de extinção, o Superior Tribunal de Justiça determinou que o Tribunal Regional Federal realizasse novo julgamento da matéria, reconhecendo expressamente que a extinção da pessoa jurídica configura situação específica, que deveria ser apreciada no julgamento:

*“Muito embora tenha sido invocada a especial circunstância de a agravante estar incorporando uma outra empresa e estar pretendendo afastar a limitação legal de compensação de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas apenas para a empresa incorporada por se tratar de seu último balanço, esta relevante circunstância não foi apreciada em sede de apelação (fls. 228/231) ou nos respectivos embargos de declaração (fls. 246/250), em que pese o pedido expresso da agravante a respeito (fl. 217 que fez menção às razões da inicial) e o natural efeito devolutivo do recurso. (...)”<sup>32</sup>*

180. Após retorno dos autos, o Tribunal Regional Federal da 2ª Região entendeu como legítimo o direito de o contribuinte de compensar integralmente o prejuízo fiscal no momento de sua incorporação, sem a aplicação da denominada trava de 30%:

*“(...) INCORPORAÇÃO DE EMPRESA - IMPOSTO DE RENDA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS - LIMITAÇÃO IMPOSTA PELOS ARTIGOS 42 E 58 DA MEDIDA PROVISÓRIA 812/94 - CONVERSÃO NA LEI nº 8.981/95 -*

*1. Em decorrência da incorporação havida, é legítima a pretensão da impetrante em ver compensada, na determinação das bases de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro da empresa*

---

<sup>32</sup> Superior Tribunal de Justiça. AgRg no Resp nº 831.814/RJ. Decisão Monocrática. Ministro Mauro Campbell Marques. Julgado em 02/02/2016.

*incorporada, a totalidade dos prejuízos fiscais e das bases de cálculo negativas desta última, apurados até 31 de dezembro de 1994, já que não pode compensar os prejuízos fiscais da sucedida, consoante os termos do art. 33 do Decreto-lei nº 2.341.*

*2. Esta circunstância não compromete a conclusão de que são constitucionais os artigos 42 e 58 da Lei nº 8.981/95, que reduziram a 30% a parcela dos prejuízos sociais de exercícios anteriores, suscetível de ser deduzida no lucro real, para apuração dos tributos em referência.”<sup>33</sup>*

**181.** Destaca-se que contra essa decisão sequer houve interposição de Recurso pela Procuradoria da Fazenda Nacional.

**182.** Pelo exposto, caso este E. Supremo Tribunal Federal não entenda pelo acolhimento da constitucionalidade integral da norma instituidora da limitação de 30% na compensação de prejuízo fiscal e bases negativas de CSLL, requer-se seja atribuída interpretação conforme a Constituição, a fim de que se considere constitucional a aplicação da norma apenas no pressuposto da continuidade da pessoa jurídica.

## **V - DO PEDIDO**

**183.** Pelo exposto, requer a Confederação Nacional do Comércio sua admissão no presente Recurso Extraordinário na qualidade de *amicus curiae*, com fulcro nos artigos 138 e 1.038, inciso I, ambos do Código de Processo Civil (Lei nº 13.105/2015), no art. 7º, § 2º, da Lei nº 9.868/99 e art. 323, § 3º, do Regimento Interno do STF.

**184.** Requer-se, ainda, que seja julgado procedente o Recurso Extraordinário nº 591.340, em face da inconstitucionalidade da limitação de 30% para compensação de prejuízo fiscal de IRPJ e bases negativas de CSLL.

---

<sup>33</sup> Tribunal Regional Federal da 2ª Região, Embargos de Declaração na AMS, Processo nº 0039536-31.1997.4.02.0000; TRF2 97.02.39536-4. Julgamento em 22/03/2011.

**185.** *Ad argumentandum*, tendo em vista se tratar de julgamento de Recurso Repetitivo (artigos 1.036 do Código de Processo Civil), com efeito vinculante ao Poder Judiciário, no caso de eventual julgamento pela constitucionalidade da limitação de 30%, requer-se que (i) ou bem seja esclarecido que o julgamento limita-se às hipóteses fáticas aventadas no RE nº 591.340, não afetando os casos de extinção da pessoa jurídica, por se tratar de situação distinta; (ii) ou bem seja esclarecido que a aplicação da denominada trava de 30% é limitada aos casos em que se verifica o pressuposto da continuidade da pessoa jurídica, atribuindo-se, se necessário, interpretação conforme a Constituição.

**186.** Pleiteia-se, por último, seja conferida oportunidade à Requerente para realizar sustentação oral no momento do julgamento do presente Recurso.

Termos em que,  
Pede deferimento.

Brasília, 29 de julho de 2016.

**KAREM JUREIDINI DIAS**  
**OAB/SP nº 114.660**