

BIBLIOTECA
RIVITTI E DIAS

CLASS: 311.39

DB 635

TOMBO: _____

ASS: _____

Direito Tributário nos Tribunais Superiores

Estudos em homenagem à Ministra Regina Helena Costa

2021

Coordenadoras

Gláucia M. Lauletta Frascino

Ariane Costa Guimarães


ALMEDINA

Rivitti e Dias
Sociedade de Advogados
BIBLIOTECA

DIREITO TRIBUTÁRIO NOS TRIBUNAIS SUPERIORES
ESTUDOS EM HOMENAGEM À MINISTRA REGINA HELENA

© Almedina, 2021

COORDENAÇÃO: Glaucia M. Lauletta Frascino, Ariane Costa Guimarães

DIRETOR ALMEDINA BRASIL: Rodrigo Mentz
EDITORA JURÍDICA: Manuella Santos de Castro
EDITOR DE DESENVOLVIMENTO: Aurélio Cesar Nogueira
ASSISTENTES EDITORIAIS: Isabela Leite e Larissa Nogueira

DIAGRAMAÇÃO: Almedina
DESIGN DE CAPA: FBA

ISBN: 9786556272405
Junho, 2021

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
(Câmara Brasileira do Livro, SP, Brasil)

Direito tributário nos tribunais superiores : estudos em homenagem à ministra Regina Helena Costa /
coordenação Glaucia Maria Lauletta Frascino, Ariane Costa Guimarães. –
1. ed. -- São Paulo : Almedina, 2021.

Vários autores.
ISBN 9786556272405

Índice:

1. Costa, Regina Helena, 1961 2. Direito tributário - Brasil
3. Magistratura I. Frascino, Glaucia Maria Lauletta. II. Guimarães, Ariane Costa.

21-63048

CDD-34:336.2(81)

Índices para catálogo sistemático:

1. Brasil : Direito tributário 34:336.2(81)

Aline Grazielle Benitez - Bibliotecária - CRB-1/3129

Este livro segue as regras do novo Acordo Ortográfico da Língua Portuguesa (1990).

Todos os direitos reservados. Nenhuma parte deste livro, protegido por copyright, pode ser reproduzida, armazenada ou transmitida de alguma forma ou por algum meio, seja eletrônico ou mecânico, inclusive fotocópia, gravação ou qualquer sistema de armazenagem de informações, sem a permissão expressa e por escrito da editora.

EDITORA: Almedina Brasil
Rua José Maria Lisboa, 860, Conj.131 e 132, Jardim Paulista | 01423-001 São Paulo | Brasil
editora@almedina.com.br
www.almedina.com.br

SOBRE A HOMENAGEADA

A Ministra Regina Helena Costa é magistrada nascida em São Paulo, em 25 de julho de 1961, ocupando, atualmente, cargo de Ministra no Superior Tribunal de Justiça desde 28 de agosto de 2013. Professora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo é autora de diversos livros sobre direito tributário, tendo recebido, inclusive, o Prêmio Jabuti na categoria Direito em 2010.

Formada em Direito pelas Faculdades Metropolitanas Unidas no ano de 1983, torna-se mestre em 1992, doutora em 2000 e livre-docente (2006) pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP). Iniciou a carreira profissional como procuradora do Estado de São Paulo, no período de 1984 a 1991, e, também, como procuradora da República em 1991. Ingressou na magistratura como juíza federal em 1991, sendo promovida a desembargadora do Tribunal Regional Federal da 3ª Região em 2003.

Em 2013, foi nomeada pela presidente Dilma Rousseff para o cargo de ministra do STJ, em vaga destinada a membro de Tribunal Regional Federal. Ou seja, em 2021, a Ministra completa 30 anos de magistratura, com contribuição ímpar e lapidar na jurisprudência da Justiça brasileira.

A sua atividade acadêmica é intensa. Com os estudos focados em Direito Tributário, a Professora Regina Helena ocupa este posto desde 1985. É, ainda, autora de importantíssimas obras, das quais destacam-se: *Código Tributário Nacional comentado em sua moldura constitucional*, *Curso de Direito Tributário*, *Imunidades Tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF*, *Praticabilidade tributária e justiça tributária*, *Princípio da capacidade contributiva*, além de inúmeras contribuições em obras coletivas.

pois sem clareza dos instrumentos e forma de sua utilização remanesce desprovido de efetividade o fim de equidade de qualquer novo sistema que venha a substituir o atual.

Além disso, a ausência de reflexão quanto a esses aspectos pode levar ao esvaziamento de tais mecanismos, que podem ficar expostos aos mesmos desvios do sistema atual ou mesmo desvirtuar os anseios pretendidos com a implementação das novas regras.

Temas como capacidade contributiva e isonomia não devem ser vistos apenas do ponto de vista teórico, mas devem ser prioritários para que se possa garantir um sistema hígido e que promova de forma transparente e efetiva o desenvolvimento econômico e a redução das disparidades e litigiosidade que maculam o sistema atual.

Portanto, o amadurecimento desse tema é salutar para que seja possível implementar verdadeira reformulação do sistema atual e a equalização das disparidades e das distorções existentes. Há oportunidade para avanços e melhoria dos instrumentos e efetividade da Justiça Social.

Conclusões

No cenário atual, apesar da unanimidade quanto à necessidade de aprovação de projeto de reforma tributária para a simplificação do sistema tributário atual, diante das enormes divergências quanto aos modelos propostos e discussão ainda incipiente quanto à forma de sua operacionalização, há grandes desafios à sua imediata aprovação.

Assim, é possível que se discutam eventuais reformas “fatiadas”, como sinalizado em diversas oportunidades pelo próprio Governo.

Em todo caso, a sociedade civil deve permanecer atenta às propostas para que essas se aprovadas, busquem não apenas a simplificação do sistema atual, mas se revertam em instrumentos efetivos de Justiça Social, combatendo as distorções e disparidades do atual sistema.

8. A Limitação na Compensação de Prejuízo Fiscal e Base Negativa da CSLL na Extinção da Pessoa Jurídica

KAREM JUREIDINI DIAS

CAROLINA DAMASCENO C. BARRETTO

Introdução

As discussões envolvendo o aproveitamento do prejuízo fiscal e da base negativa na apuração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (“IRPJ”) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (“CSLL”) surgiram desde a edição das Lei nº 8.981/95 e nº 9.065/95. Com a conclusão do julgamento do Recurso Extraordinário nº 591.340/SP¹, selecionado como *leading case* pelo Supremo Tribunal Federal, pacificou-se a questão relativa à constitucionalidade da regra na aplicação às situações regulares da continuidade da pessoa jurídica. Fixou-se, então, o entendimento pela constitucionalidade da norma geral que impõe o limite de 30% (“trava”), remanescendo o debate sobre a legalidade e constitucionalidade de sua incidência nas hipóteses peculiares e excepcionais.

Desponta assim a controvérsia ora tratada sobre a ausência de subsunção às regras de restrição de 30% (trinta por cento) na hipótese específica em que a apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL deriva do balanço patrimonial de encerramento da pessoa jurídica.

¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno. Recurso Extraordinário nº 591.340. Relator Ministro Marco Aurélio. Julgamento em 27/06/2019.

Entendemos não ser possível conceber que seja conferido o mesmo tratamento jurídico da hipótese regular de continuidade da empresa àquela relativa ao seu derradeiro balanço de encerramento.

Importa destacar, desde logo, que o Supremo Tribunal Federal fez expressa restrição ao alcance do posicionamento firmado no Recurso Extraordinário nº 591.340/SP “à pessoa jurídica em pleno exercício de seu objeto social; ou seja, que não encerrou suas atividades, por extinção, fusão, cisão parcial ou total, ou por incorporação”². Contudo, por ocasião do recente julgamento do Recurso Especial nº 1.805.925/SP³, a Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, a despeito de reconhecer o destaque recebido pelo tema, decidiu, por apertada maioria, que a trava de 30% incidiria também quando da extinção da sociedade detentora dos prejuízos fiscais e da base negativa da CSLL.

Oportuna a abordagem do tema, não só para pontuar diversas questões ainda não examinadas pelas Cortes Superiores, mas por se tratar de matéria tão afeta à capacidade contributiva, à isonomia e à segurança jurídica, princípios constitucionais caros e profundamente tratados pela jurista homenageada, Professora e Ministra Regina Helena Costa, autora de obras indispensáveis à academia ou para aqueles que operam com o Direito Tributário.

1. Histórico legislativo da limitação à compensação de prejuízos fiscais

O artigo 10, da Lei nº 154/47 instituiu na legislação brasileira a primeira norma limitadora ao aproveitamento do prejuízo fiscal e da base negativa da CSLL ao prever que “o prejuízo verificado num exercício poderia ser deduzido, para compensação total ou parcial, dentro de três exercícios subsequentes”. O exercício do direito à dedução se sujeitava, portanto, somente a um limite temporal (prescricional), não havendo qualquer restrição quantitativa (trava) relativa ao lucro tributável, tampouco havia vedação para a transferência de prejuízo fiscal na incorporação por outra pessoa jurídica. Na sequência, sobreveio o Decreto-Lei

² Ibidem.

³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Turma. Recurso Especial nº 1.805.925/SP. Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Relator para acórdão Gurgel de Faria. Julgamento em 22/06/2020. Acórdão não publicado.

nº 1.493/76, que ampliou o limite temporal de utilização do prejuízo fiscal para quatro exercícios financeiros subsequentes.

Tendo em vista posteriores alterações, atualmente se encontram vigentes duas normas que limitam a compensação dos resultados negativos: a primeira, de natureza antielisiva, representada pelo artigo 33, do Decreto-lei nº 2.341/87; e a segunda, de natureza quantitativa, introduzida pelas Leis nº 8.981/95 e nº 9.065/95.

O dispositivo do Decreto-lei nº 2.341/87⁴ revela sua natureza antileisiva específica ao introduzir no ordenamento jurídico a vedação à possibilidade de a empresa resultante de fusão ou incorporação aproveitar os prejuízos fiscais da empresa extinta⁵. Referida regra, já considerada legítima pela jurisprudência, impede que reorganizações societárias sejam realizadas tão somente com o fim de desonerar a carga fiscal de uma pessoa jurídica por meio da utilização de prejuízo fiscal e/ou da base de cálculo negativa de CSLL de outra sociedade.

Ao seu turno, a Lei nº 8.981/95 (artigos 42 e 58)⁶, juntamente com a Lei nº 9.065/95 (artigos 15 e 16)⁷, estabelecem uma limitação percentual

⁴ “Art. 33. A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida.”

⁵ A mesma vedação foi, posteriormente, estendida para a base negativa da CSLL, a partir da edição da MP nº 1.858-6/99.

⁶ “Art. 42. A partir de 1º de janeiro de 1995, para efeito de determinar o lucro real, o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas ou autorizadas pela legislação do Imposto de Renda, poderá ser reduzido em, no máximo, trinta por cento.

Parágrafo único. A parcela dos prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, não compensada em razão do disposto no caput deste artigo poderá ser utilizada nos anos-calendário subsequentes.”

“Art. 58. Para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, o lucro líquido ajustado poderá ser reduzido por compensação da base de cálculo negativa, apurada em períodos-base anteriores em, no máximo, trinta por cento.”

⁷ “Art. 15. O prejuízo fiscal apurado a partir do encerramento do ano-calendário de 1995, poderá ser compensado, cumulativamente com os prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação do imposto de renda, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro líquido ajustado.

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

Art. 16. A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, quando negativa, apurada a partir do encerramento do ano-calendário de 1995, poderá ser compensada, cumulativa-

(quantitativa) anual, autorizando a utilização do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL em até 30% do lucro auferido, sem, contudo, estipular qualquer caducidade para o uso desses resultados negativos. Como bem resumiu Eurico Marcos Diniz de Santi⁸:

o legislador **substituiu** a limitação temporal por uma limitação quantitativa: o exercício do direito de compensar prejuízos fiscais pode ser exercido **infinidamente**, mas somente poderá reduzir o lucro líquido do período até o limite de 30% (trinta por cento) do imposto devido”. (Grifos das autoras).

A ausência de uma delimitação temporal para garantir a integral, a despeito de escalonada, compensação do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL já permite inferir, de plano, que a norma geral de aplicação do limite de 30% pressupõe a continuidade da pessoa jurídica, princípio estruturante da contabilidade.

Em verdade, a restrição aos efeitos da compensação dos prejuízos fiscais acumulados e da base negativa de CSLL está atrelada a uma questão orçamentária do Estado ou de fluxo de caixa da Administração Pública. Isso porque, a aludida regra impõe uma sistemática de apuração do lucro que, de um lado, auxilia o fluxo de caixa do Estado, antecipando o recolhimento do tributo e, de outro lado, respeita o patrimônio do contribuinte, na medida que assegura o seu direito de recuperar a totalidade dos prejuízos fiscais e da base negativa – ainda que não seja de uma só vez, mas de forma diferida ao mesmo tempo em que imprescritível. Criou-se o que é usualmente denominado de “*tax allocation*”.

mente com a base de cálculo negativa apurada até 31 de dezembro de 1994, com o resultado do período de apuração ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação da referida contribuição social, determinado em anos-calendário subseqüentes, observado o limite máximo de redução de trinta por cento, previsto no art. 58 da Lei nº 8.981, de 1995.

Parágrafo único. O disposto neste artigo somente se aplica às pessoas jurídicas que mantiverem os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios da base de cálculo negativa utilizada para a compensação.”

⁸ 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.

A breve análise da evolução legislativa revela que o direito de compensar integralmente os prejuízos fiscais acumulados e bases negativas sempre foi assegurado aos contribuintes. Isso porque as limitações estabelecidas ou bem se restringiam ao aspecto temporal (prazo prescricional) – autorizando também a transferência para a empresa sucessora em caso de extinção –, ou bem se restringem ao critério quantitativo, no pressuposto de garantir a absorção integral dos resultados negativos pela própria sociedade, que essencialmente espera obter lucros futuros. Nunca subsistiu, pois, a incidência cumulativa de limitações temporais e quantitativas, porquanto trata-se de hipóteses excludentes.

Nem poderia ser diferente, posto que a imposição de normas limitadoras de natureza temporal e, cumulativamente, quantitativa implicaria na tributação de uma riqueza irreal, que não refletiria o conceito constitucional de renda, única hipótese capaz de atrair a incidência do IRPJ e CSLL, nos termos dos artigos 153, inciso III e 195, inciso I, alínea c, ambos da Constituição Federal.

Convém destacar que, sob o âmbito do direito comparado, a legislação brasileira se apresenta como uma das mais restritivas no que se refere à utilização dos resultados negativos para apuração do lucro. A partir do parecer elaborado pela Ernst & Young⁹, que se dedicou à análise do “*tratamento tributário aplicável aos prejuízos fiscais acumulados em diversas jurisdições*” é possível verificar que a maior parte dos países impõe alguma restrição à compensação de prejuízo fiscal. Citada auditoria internacional, contudo, também demonstrou que todas as jurisdições analisadas consideram o prejuízo fiscal como necessário elemento formador da apuração da renda. Justamente por isso, essas limitações previstas nas normas estrangeiras (quando existentes) não impedem que os resultados negativos sejam integralmente consumidos.

Tanto assim que parte das jurisdições avaliadas (como, por exemplo, o México) estabelece apenas um prazo (limite temporal) para a utilização dos prejuízos fiscais, sem impor qualquer restrição quantitativa à sua apropriação. Já países como Espanha, Estados Unidos, França e Japão, por tradição priorizam o regime fiscal para grupo de empresas

⁹ Conforme parecer juntado aos autos do RE nº 591.340/SP, sob o protocolo nº 31468/2019. Ref.: Serviços de Assessoria Tributária – Tratamento de prejuízos fiscais acumulados em diferentes jurisdições.

(regime de consolidação), que, *per se*, auxilia na integral utilização dos resultados negativos, na medida em que considera os resultados (positivos ou negativos) de todas as empresas integrantes de um mesmo grupo. Em resumo, tem-se que das jurisdições examinadas: ou bem o aproveitamento dos prejuízos é ilimitado, ou bem a compensação é limitada, mas é permitida a utilização desse prejuízo pelo grupo econômico ou, ao menos, a sua absorção integral na extinção.

A análise sob o enfoque do direito comparado também é de suma importância, posto que a tributação do patrimônio como se renda fosse, além de representar interpretação desvinculada da vontade legislativa brasileira, é prejudicial no âmbito concorrencial internacional.

Entendemos que causará distorção sistêmica se prevalecer a hermenêutica adotada no REsp nº 1.805.925/SP. Afinal, a interpretação adotada pelo Superior Tribunal de Justiça acaba por considerar legítima a aplicação **concomitante** do limite quantitativo para a compensação com a impossibilidade temporal de absorver esses resultados negativos quando do encerramento da pessoa jurídica, tudo somado à legítima impossibilidade de sua transferência à sucessora ou aproveitamento pelo grupo econômico (no Brasil vigora, para fins fiscais, o princípio da entidade), o que implica, ao final e ao cabo, tributar o patrimônio do contribuinte, e não sua renda.

2. Natureza jurídica da compensação de prejuízo fiscal e da base negativa da CSLL

Segundo o entendimento consolidado 'do Supremo Tribunal Federal'¹⁰, o conceito constitucional de renda, delimitador da competência tributária da União, demanda a existência de acréscimo patrimonial, sob pena de restarem violados não apenas os artigos 153, inciso III e 195, inciso I, alínea c, ambos da Constituição Federal, mas também os princípios constitucionais da capacidade contributiva (artigo 145, §1º), da universalidade (artigo 153, §2º, inciso I) e do não confisco (artigo 150, inciso IV).

A incidência dos tributos sobre a renda, portanto, está diretamente condicionada à existência de um ganho efetivo por parte da pessoa jurí-

¹⁰ "(...) 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". BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 89.791-7. Relator Ministro Cunha Peixoto. Julgamento em 03/10/1978.

dica, o qual guarda relação direta com a análise da evolução do patrimônio dessa sociedade ao longo do tempo. Afinal, somente pode existir ganho efetivo tributável quando confrontado com o patrimônio da empresa em dois momentos distintos.

Das considerações acima depreende-se a relevância dos efeitos intertemporais (representados pela interligação dos exercícios financeiros) na sistemática de apuração desses tributos. Isso porque, os lucros de um exercício isoladamente considerados não necessariamente representam aumento no patrimônio da pessoa jurídica, podendo representar meras reposições de perdas anteriormente registradas. O aumento patrimonial ocorre apenas quando o patrimônio da sociedade atinge um patamar superior ao mais alto anteriormente alcançado.

Também não há dúvidas de que a apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL tem origem no lucro líquido contábil, dado que, de acordo com o artigo 6º do Decreto-lei nº 1.598/77 e com o artigo 258, do Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/2018)¹¹, o lucro real corresponde ao lucro líquido contábil ajustado pelas adições, exclusões ou compensações autorizadas naquela legislação. Inegável, desta feita, que os princípios contábeis são de todo aplicáveis à apuração fiscal, ao menos em sua origem. Tal constatação é reiterada pelo disposto no artigo 177, da Lei nº 6.404/76, que determina que a escrituração da companhia deve se sujeitar aos princípios da contabilidade geralmente aceitos e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.

Pois bem. Um dos princípios estruturantes das Ciências Contábeis consiste no postulado da continuidade das entidades, segundo o qual deve-se adotar o pressuposto de que a entidade continuará em operação no futuro previsível. Consequência lógica desse primado é que devem ser observados os efeitos intertemporais dos atos das pessoas jurídicas, porquanto os exercícios financeiros atendem ao exclusivo fim da tomada de pulso do empreendimento de tempos em tempos. Outra conclusão lógica decorrente do aludido princípio é que as bases das demonstrações financeiras e contábeis são totalmente diferentes quando se adentra à fase de liquidação da pessoa jurídica¹².

¹¹ Correspondente ao artigo 247, do RIR/99.

¹² Nesse sentido já se manifestava o NPC nº 27 do IBRACON sobre Demonstrações Contábeis – Apresentação e Divulgações. Aprovado pela Deliberação CVM nº 488. Rio de Janeiro, 03 de Outubro de 2005.

Aliás, tanto não trata a legislação em comento de benefício fiscal (na acepção pura de renúncia fiscal) que a compensação dos resultados negativos nunca foi elencada nos Demonstrativos de Gastos Tributários¹⁹, publicados anualmente pela Receita Federal do Brasil com o rol de “isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia” em atenção aos artigos 165, §6º, da Constituição Federal e 5º, inciso II, da Lei Complementar nº 101/00 (Lei de Responsabilidade Fiscal). A própria União, ao justificar a exclusão do instituto em questão da lista de gastos tributários, chancelou o entendimento que a utilização dos prejuízos fiscais consiste em mera técnica legal para apuração do IRPJ e da CSLL, assentando que:

A definição desses critérios e a graduação das alíquotas **faz parte da estrutura do imposto de renda. Os impactos na arrecadação decorrentes de sua escolha ou de sua alteração não são considerados gastos tributários, pois configuram a própria referência do tributo.** (Grifos das autoras).

Ora, justamente por versar de técnica legal, em respeito a referência ao tributo, que a contrapartida da limitação quantitativa é exatamente a manutenção do ativo fiscal, consubstanciado na previsão legal de compensação futura. A União indubitavelmente reconhece a possibilidade de compensação futura e do respectivo ativo fiscal como condição de incidência da própria legislação em questão, tanto assim que autorizou a utilização desse ativo para pagamento de tributos ou encargos legais, *ex vi* das previsões contidas nas Medidas Provisórias nº 651/14 (convertida na Lei nº 13.043/14) e nº 783/17 (convertida na Lei nº 13.496/17).

Não bastasse o panorama legislativo acima delineado, a qualificação do direito ao aproveitamento futuro dos prejuízos fiscais acumulados **como pressuposto normativo para aplicação da limitação quantitativa** pode ser verificada, ainda, a partir da própria Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 998/95 (posteriormente convertida na Lei nº 9.065/95)²⁰, que introduziu a regra da trava de 30% no ordenamento

¹⁹ Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-e-imagens/dgt-ploa-2019.pdf>>. Acesso em 20.04.2020.

²⁰ De forma semelhante, na Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 812/94 (convertida na Lei nº 8.981/95) foi consignado que: “A medida estabelece uma regra gradual de

jurídico. Com efeito, a referida exposição de motivos consignou expressamente que a instituição do limite quantitativo **não tolheu o direito** dos contribuintes à compensação dos prejuízos fiscais, mas **apenas postergou seu exercício**, como se depreende da transcrição abaixo:

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** (Grifos das autoras).

Parece-nos bastante claro que a norma limitadora não pretendeu vedar a compensação de resultados negativos, inerente à sistemática de apuração, pelo regime de competência, do acréscimo patrimonial passível de tributação. Noutras palavras, apenas foi adotada uma metodologia de apuração do lucro tributável que garantisse o fluxo de caixa da arrecadação para o Estado, ao mesmo tempo em que condicionou fosse assegurado tratar-se de mero escalonamento no exercício da integral absorção.

3. Ausência de subsunção da hipótese de extinção da pessoa jurídica à norma geral da trava de 30%

Como já tivemos a oportunidade de nos manifestar²¹, entendemos que a possibilidade de aproveitar integralmente os resultados negativos quando do balanço de encerramento da pessoa jurídica decorre da própria lógica da limitação imposta pelas Leis nº 8.981/95 e nº 9.065/95.

De fato, enquanto normas, os artigos 42 e 58 da Lei nº 8.981/95 e os artigos 15 e 16 da Lei nº 9.065/95 são produto de hermenêutica do texto legal, que deve considerar **(i)** a finalidade pela qual o regramento foi instituído, **(ii)** o seu contexto no ordenamento jurídico e, ainda, **(iii)** o seu conteúdo programático.

compensação de prejuízos, tomando-se como referência os resultados obtidos em cada ano. Essa alteração permite ao Estado um fluxo estável no ingresso de receitas provenientes do imposto de renda.”

²¹ DIAS, Karem Jureidini. Compensação de prejuízos fiscais e de bases negativas da CSLL na extinção da pessoa jurídica. In: Grandes questões em discussão no CARE. São Paulo: Focofiscal, 2014.

3.1 Da finalidade das normas limitadoras da compensação de prejuízo fiscal e base negativa da CSLL

Em relação à finalidade da norma, depreende-se da Exposição de Motivos das normas instituidoras da limitação, que a trava foi estabelecida com o objetivo de assegurar a manutenção do fluxo de caixa do Estado, sem, contudo, ferir o princípio constitucional da capacidade contributiva e o conceito de renda. Tanto assim que restou preservado o direito do contribuinte à compensação futura, donde se pressupõe a continuidade da sociedade.

Realmente, não há sequer que se cogitar que a legislação tenha sido silente nesse sentido. Afinal, como visto acima, a *mens legis* foi revelada de forma expressa na Exposição de Motivos das Medidas Provisórias nº 998/195 e nº 812/94 ao esclarecer que “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*” (Grifos das autoras).

Ademais, está na própria redação das normas instituidoras do limite de 30% a autorização expressa para que os resultados negativos, antes sujeitos à prescrição, passassem a ser passíveis de absorção integral, como pode ser verificado do parágrafo único, do artigo 42, da Lei nº 8.891/95, segundo o qual a parcela dos prejuízos fiscais não compensada em virtude da trava “poderá ser utilizada nos anos-calendário subsequentes.”

Tampouco há que se cogitar lacuna legal. Com efeito, a regra geral da continuidade da pessoa jurídica que rege o próprio regime de competência é, desde logo, o pressuposto lógico de aplicação da norma. O pressuposto é, portanto, extraído do texto legal, considerando todos os seus comandos, independentemente de sua caracterização como benefício fiscal, sob pena de afronta à própria legalidade e tipicidade necessárias às exações fiscais. Não é possível impor ajuste que majora a carga fiscal sem enquadramento no pressuposto fático de aplicação normativa. Se logicamente não há a possibilidade de manutenção do ativo representado pela possibilidade de compensação futura, impossível se exigir a tributação do ativo baixado na liquidação da pessoa jurídica sem lei que assim determina e, mais grave, em clara afronta ao conceito de renda e à capacidade contributiva. Obviamente a expressa menção legis-

lativa seria necessária para determinar a tributação em tal hipótese de descontinuidade, e não o contrário. Entretanto, assim não se legislou porque inconstitucional seria determinar que a tributação sobre renda ou lucro recaísse sobre patrimônio perdido.

De mais a mais, não há como desrespeitar a escolha democrática representada na finalidade das normas, aprovadas pelo Congresso Nacional, que acreditou no pressuposto lógico de sua aplicação, expressamente constante das respectivas Exposições de Motivos, qual seja: assegurar o fluxo de caixa do Estado desde que preservado o patrimônio, garantindo que a restrição quantitativa é aplicada sob condição da possibilidade de integral absorção dos resultados negativos, a qual é apenas diferida.

3.2 Do contexto normativo em que inseridas as normas limitadoras da compensação de prejuízo fiscal e base negativa da CSLL

O contexto do ordenamento jurídico reporta-se, de um lado, aos próprios limites expressos como condição para a aplicação das leis em questão e, de outro, à situação fática que envolve o derradeiro balanço de encerramento da pessoa jurídica, na qual se afere o resultado (positivo ou negativo) obtido com o investimento na atividade empresarial.

Em relação ao resultado tributável da pessoa jurídica, para evitar repetições remetemos ao quanto abordado no tópico anterior sobre a necessária observância dos efeitos intertemporais, imposta não apenas pela contabilidade, mas também pelo ordenamento jurídico (Lei nº 6.904/1974 e legislação fiscal). Desse modo, os investimentos e sacrifícios dos anos anteriores não podem ser simplesmente desprezados, porquanto são efetivamente formadores do lucro dos anos futuros. Sobre o tema, valemo-nos das lições de Humberto Ávila²²:

A comunicação entre os períodos de apuração e a compensação de prejuízos fiscais anteriores em anos-calendário subsequentes são *consequências normativas necessárias* do conceito de renda como acréscimo patrimonial líquido configurado com base no critério da progressividade. Em outras palavras, nem a incomunicabilidade entre os períodos é imposição constitucional, nem a compensação de prejuízos fiscais é

²² Ávila, Humberto. *Conceito de Renda e Compensação de Prejuízos Fiscais*. São Paulo: Malheiros, 2011, pp. 51-52.

cortesia legal. Ao contrário, a comunicabilidade de períodos e o direito de compensação de prejuízos fiscais é que são implicações normativas inafastáveis da ordem constitucional. (Grifos das autoras).

Não por outra razão que o Lucro Real, sempre apurado segundo o regime de competência, deve prever ajustes que consideram períodos anteriores. Reforçamos, assim, que os postulados contábeis normatizados, as normas do Direito Privado e até mesmo as leis em referência (assim com as respectivas e já citadas exposições de motivos) devem ser interpretados de forma sistemática. A interpretação sistemática do ordenamento jurídico evidencia que a apuração dos tributos sobre a renda – e, por conseguinte, a incidência da trava 30% na compensação dos prejuízos acumulados e da base negativa da CSLL – adota como pressuposto lógico a continuidade da pessoa jurídica, premissa para o Direito Civil e para o regime de competência, que orienta a apuração do lucro real. Em sendo assim, é igualmente evidente que a ausência de continuidade, vale dizer, ante à impossibilidade de postergação legal do exercício do direito do contribuinte de compensar prejuízo fiscal e base negativa da CSLL em exercícios futuros, não autoriza a aplicação do limite quantitativo, por absoluta ausência de subsunção à regra e por incompatibilidade com o Sistema Constitucional Tributário.

Lembramos que é o próprio ordenamento jurídico que trata o direito imprescritível à utilização dos resultados negativos nos exercícios seguintes como *tax allocation* (moeda para pagamento de tributo futuro). Tal direito à compensação não guarda qualquer relação com o direito adquirido, mas com um ativo da pessoa jurídica, como tantas vezes reconhecido pela Administração Tributária, a exemplo dos já mencionados programas de parcelamento instituídos pela Medidas Provisórias nº 651/14 (convertida na Lei nº 13.043/14) e nº 783/17 (convertida na Lei nº 13.496/17), que permitiram que esse *tax allocation* fosse usado para quitação de encargos legais ou de tributos. Nesse contexto, entender possível manter a trava na compensação ao mesmo tempo que o ativo fiscal é perdido (dada a vedação à sua transferência na extinção), é o mesmo que admitir a tributação da renda sobre patrimônio já dilacerado da empresa liquidada.

3.3 Do conteúdo programático das normas limitadoras da compensação de prejuízo fiscal e da base negativa da CSLL

Finalmente, o conteúdo programático das normas em questão pode ser extraído até mesmo do pronunciamento do Superior Tribunal de Justiça²³, segundo o qual “A prática do abatimento total dos prejuízos afasta o sustentado antagonismo da lei limitadora [trava] com o CTN, porque permaneceu incólume o conceito de renda, com reconhecimento do prejuízo, cuja dedução apenas restou diferida”. Da mesma forma, o julgamento do EREsp 429.730/RJ²⁴, de relatoria do Ministro João Otávio de Noronha, também denota que a legalidade do instituto da trava está fundamentada no fato de que a respectiva norma apenas protraíu no tempo a consolidação do reconhecimento dos resultados negativos apurados. Tal condição fática *só é possível na situação ordinária de continuidade das atividades empresariais*.

Deste modo, em caso que foge à regra geral de possível diferimento, hipótese da extinção da pessoa jurídica, a técnica legal da trava não teve previsão de aplicação, pois implicaria violação frontal à capacidade contributiva e ao conceito constitucional de renda, na medida em que equivaleria a vedada tributação de resultado fictício.

A aparente tensão envolve, portanto, tão somente uma questão de hermenêutica da lei dado o termo “benefício fiscal”. Entretanto, tal fato ou mesmo a adoção de uma interpretação literal (artigo 111 do CTN) não afeta a conclusão que deve ser extraída do texto legal, posto que este nunca se confunde com a norma, a qual é sempre produto de extração do programa normativo, conforme suas dimensões elocutiva e ilocutiva. Ensina Tércio Sampaio Ferraz²⁵ que “também pertencem à norma o programa e o âmbito normativo (...) a análise da norma exige a percepção de que ela expressa um programa normativo (cometimento), ou seja, a ordenação jurídica estabelecida”. Não por outra razão, o professor conclui que “a restrição quantitativa não deve implicar perda do direito

²³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Segunda Turma. Recurso Especial nº 993.975/SP. Relatora Ministra Eliana Calmon. Julgamento em 06/08/2009.

²⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Seção. Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 429.730/RJ. Relator Ministro João Otávio de Noronha. Julgamento em 09/03/2005.

²⁵ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *Da compensação de prejuízos fiscais ou da trava de 30%*. Revista Fórum de Direito Tributário. Belo Horizonte: Fórum, ano 10, v. 60, p. 9-31, 2012.

de compensar prejuízos, até porque a ausência de restrição temporal significa possibilidade de transferência para períodos posteriores até o seu esgotamento”.

Com escusas pela repetição, cabe aqui novamente lembrar que o próprio Supremo Tribunal Federal, no julgamento o *leading case*²⁶ que tratou da constitucionalidade da regra geral da trava bem explicitou que “tal restrição dirige-se à pessoa jurídica em pleno exercício de seu objeto social; ou seja, que não encerrou suas atividades, por extinção, fusão, cisão parcial ou total, ou por incorporação.”

Em conclusão, se não há a possibilidade de compensação futura pela pessoa jurídica detentora do prejuízo, então inexistente o pressuposto lógico, que representa a condição indispensável para aplicação das normas limitadoras à absorção de resultados negativos. Noutras palavras: a extinção da sociedade empresarial consiste, tão somente, em caso que não se subsume à hipótese de incidência normativa da trava de 30% na compensação de prejuízo fiscal e de base negativa de CSLL.

4. Evolução da jurisprudência administrativa sobre o tema

No âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, é possível identificar que em 2009 houve uma abrupta alteração no entendimento, até então pacificado, no sentido de que 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 não abrange a hipótese de balanço de encerramento da Pessoa Jurídica.

Com efeito, conforme pesquisa empírica divulgada pelo Núcleo de Estudos Fiscais da Fundação Getúlio Vargas (FGV-Direito-SP)²⁷, o Tribunal Administrativo Federal mantinha desde 2001 jurisprudência que, assumindo a constitucionalidade e legalidade da limitação à compensação de prejuízos fiscais, reconhecia que o pressuposto lógico da sua aplicação reside na continuidade da pessoa jurídica, posto que há possibilidade de absorção futura do saldo de prejuízos. Logo, uma vez ausente essa possibilidade, não há subsunção possível às referidas normas limitadoras.

²⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno. Recurso Extraordinário nº 591.340. Relator Ministro Marco Aurélio. Julgamento em 27/06/2019.

²⁷ SANTI. Eurico Marcos Diniz de; DIAS. Karem Jureidini. e outros (coord.). *Repertório Analítico de Jurisprudência do CARF*. São Paulo: Max Limonad, 2016, pp. 312-341.

Nesse sentido, cita-se como exemplo o Acórdão nº 01-05.100²⁸, proferido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, cujo teor revela que o posicionamento pela não aplicação da trava de 30% na hipótese de descontinuidade da pessoa jurídica já se encontrava consolidado:

Esse raciocínio já está pacificado neste Conselho de Contribuintes.

A norma (Lei 9065/95, art. 15), ao impor a ‘trava’ na compensação, não pretendeu tolher o direito do contribuinte de não recolher IRPJ sobre a recuperação do capital, correspondente ao lucro após prejuízo. Pretendeu sim uma arrecadação mínima, se apurado lucro líquido, com a limitação de utilização do prejuízo acumulado. Em contrapartida, extinguiu o prazo de aproveitamento do prejuízo (de 4 anos), para que o contribuinte pudesse compensar integralmente seu saldo de prejuízo fiscal, ainda que em muitos anos.

Desse modo, e considerando que à empresa incorporadora é vedado o aproveitamento do saldo de prejuízo fiscal da empresa incorporada (Decreto-lei 2341/87, arts. 32 e 33), **deixa de existir a premissa de inexistência de limitação de aproveitamento do prejuízo com os lucros futuros, o que compromete a legitimidade da trava do prejuízo.** (Grifos das autoras).

Válido sublinhar também que os julgamentos sobre o tema realizados pela Câmara Superior de Recursos Fiscais eram ao final decididos à unanimidade, ausente, portanto, interpretação divergente. Aliás, tão pacificada e unânime a jurisprudência no Tribunal Administrativo que não se verificavam casos julgados pelo Poder Judiciário envolvendo essa matéria.

Todavia, em outubro de 2009, a jurisprudência, reconhecidamente uníssona e unânime da Câmara Superior de Recursos Fiscais, órgão administrativo responsável por dirimir divergência na interpretação da lei, foi alterada por meio do Acórdão nº 9101-00.401²⁹, decidido pelo voto de qualidade (voto duplo) e no qual foi firmado o entendimento de que o limite de 30% para compensação de prejuízos de períodos anteriores

²⁸ BRASIL. Câmara Superior de Recursos Fiscais. Acórdão nº CSRF/01-05.100. Relator José Henrique Longo. Julgamento em 19/10/2004.

²⁹ BRASIL. Câmara Superior de Recursos Fiscais. Primeira Turma. Acórdão nº CSRF/9101-00.401. Relator Ivete Malaquias Pessoa Monteiro. Julgamento em 02/10/2009.

seria aplicável também nos ajustes ao lucro real do balanço de encerramento das atividades da empresa.

A partir de então passou a prevalecer no âmbito administrativo, ainda que por voto de qualidade, o posicionamento pela aplicação da limitação à compensação de prejuízo fiscal e saldo negativo de CSLL também no caso específico de descontinuidade da pessoa jurídica. Essa modificação repentina do entendimento então pacificado pelo Tribunal Administrativo acabou por ensejar a judicialização do tema, fazendo com que os contribuintes recorressem ao Poder Judiciário, a fim de reestabelecer a segurança jurídica com o reconhecimento judicial do seu direito à apropriação integral dos prejuízos fiscais acumulados e bases negativas CSLL quando do peculiar momento da sua extinção, como meio de evitar que a tributação recaísse sobre o patrimônio já deficitário no momento da liquidação, assim como para impedir que a nova interpretação conferida pela Administração Pública retroagisse e imputasse penalidades aos atos praticados em boa-fé, quebrando a confiança do administrado.

5. Posicionamento do Supremo Tribunal Federal

Como mencionamos, a discussão sobre a constitucionalidade e a legalidade do limite de 30% no aproveitamento de prejuízos fiscais e bases negativas na situação regular de continuidade da pessoa jurídica não é nova na jurisprudência nacional. O Supremo Tribunal Federal já teve a oportunidade de se pronunciar sobre o tema, julgando constitucional a trava na compensação de resultados negativos nos Recursos Extraordinários nº 545.308/SP³⁰ e nº 344.994/PR³¹.

No entanto, naquelas ocasiões o Supremo Tribunal Federal apreciou a constitucionalidade dos artigos 42 e 58, da Lei nº 8.981/95, e dos artigos 15 e 16, da Lei nº 9.065/95 sob a perspectiva exclusiva da anterioridade e da irretroatividade e mesmo assim, obviamente, em um contexto de continuidade da pessoa jurídica. Em verdade, nos referidos julgamentos a Corte Suprema concluiu pela constitucionalidade das normas por entender que não há direito adquirido acerca da incidência da trava

³⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno. Recurso Extraordinário nº 545.308/SP. Relator Ministro Marco Aurélio. Julgamento em 08/10/2009.

³¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno. Recurso Extraordinário nº 344.994/PR. Relator Ministro Marco Aurélio. Julgamento em 25/03/2009.

sobre prejuízos e bases negativas acumulados antes do início da vigência das Leis que a instituíram.

Justamente por reconhecer que existiam outros princípios e garantias constitucionais a serem analisadas, inclusive na regra geral de continuidade da pessoa jurídica, que o Supremo Tribunal Federal houve por bem afetar sob o regime da Repercussão Geral³², o Recurso Extraordinário nº 591.340/SP (Tema nº 117). Na decisão³³ que reconheceu a existência de repercussão geral, o então Relator, Ministro Marco Aurélio de Mello, alertou inclusive que a matéria controvertida naquele caso não se confundia com o quanto já decidido pela Corte Suprema no RE nº 344.994/PR³⁴.

O julgamento de mérito do precedente vinculante foi concluído em 27/06/2019, fixando a seguinte tese: “*É constitucional a limitação do direito de compensação de prejuízos fiscais do IRPJ e da base de cálculo negativa da CSLL*”. Todavia, mais uma vez se observa que o entendimento adotado pelo Supremo Tribunal Federal não se estende à peculiar hipótese de descontinuidade da pessoa jurídica. Nesse sentido, destaca-se o excerto do voto do Ministro Marco Aurélio de Mello, que cuidou de ressaltar que a discussão sobre a inconstitucionalidade da incidência da limitação de 30% nos casos específicos em que há extinção da sociedade não seria apreciada naquela oportunidade:

De início, destaco a necessidade de delimitar-se o que submetido a julgamento. O recurso cuida, tão somente, da constitucionalidade das

³² Nos termos do artigo 543-B, do Código de Processo Civil de 1973, correspondente ao artigo 1.036, do Código Processual de 2015.

³³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno. Agravo no Recurso Extraordinário nº 591.340/SP. Relator Ministro Marco Aurélio. Julgamento em 20/12/2013.

³⁴ “O recorrente, na minuta de folha 275 a 279, sustenta a necessidade de sequência do extraordinário, a ser examinado em sede de repercussão geral, em que pese o decidido pelo Pleno no Recurso Extraordinário nº 344.994/PR. **Alega a ausência de apreciação, nesse pronunciamento, de aspectos importantes da presente controvérsia – violação ao princípio da capacidade contributiva, da vedação ao confisco e da isonomia.**

Estando em jogo princípios constitucionais fundamentais do Sistema Tributário Nacional que não mereceram análise quando do julgamento do precedente observado [RE nº 344.994], reconsidero a decisão atacada a fim de que o extraordinário [RE nº 591.340] tenha sequência e seja submetido ao Colegiado para solução do tema.” (Grifos das autoras).

restrições previstas nas citadas Leis, presente a continuidade da atividade empresarial, **não abrangendo a interpretação dos diplomas legais nas situações em que se observa a extinção de pessoa jurídica.**

Ademais, como adiantado nos tópicos anteriores, na ocasião do julgamento do RE nº 591.340/SP a Corte Suprema se referiu à utilização de resultados negativos como “*benesse fiscal*”. Entretanto, nem mesmo a atribuição de natureza de benefício fiscal tem o condão de legitimar a incidência da trava de 30% na hipótese específica da extinção da pessoa jurídica.

Isso porque a comutação discursiva existente entre a contabilidade e a tributação, que permite que o lucro líquido contábil figure como ponto de partida do lucro real, evidencia os efeitos interperíodos do sacrifício dos sócios e acionistas na aferição de resultados futuros, ao mesmo tempo em que autoriza a disposição de efeitos divergentes para fins fiscais (seja por adições e exclusões, seja por diferimento no aproveitamento dos resultados negativos). Noutras palavras, referida comutação discursiva, de um lado autoriza que as antecipações do IRPJ e da CSLL sejam apuradas de acordo com a limitação à compensação de prejuízos e exigidas ao término de cada ano-calendário como forma de garantia da manutenção de fluxo de caixa do Estado; por outro lado, assegura que os prejuízos fiscais permaneçam registrados e controlados como ativo da pessoa jurídica (*tax allocation*), garantindo que o patrimônio da pessoa jurídica não seja dilapidado.

Por esse motivo, a configuração do limite de 30% como benesse fiscal não prejudica a discussão acerca da inconstitucionalidade da sua aplicação quando do encerramento definitivo da sociedade. Realmente sempre foi conferida legitimidade à União para determinar a antecipação dos tributos ou a postergação da utilização de um redutor nos ajustes para aferimento da renda tributável em cada exercício. A bem da verdade, a União poderia ter instituído um percentual do lucro ainda menor para limitar a absorção dos prejuízos fiscais e bases negativas, desde que, como bem observado pelo Congresso Nacional, atento ao conceito de renda e à preservação do patrimônio da pessoa jurídica, seja garantido que o saldo remanescente seja reconhecido como ativo passível de compensação com os lucros supervenientes.

Insistimos que o reconhecimento da trava como benesse fiscal, como o fez a Suprema Corte, não afasta a sua condição de mera técnica legal de arrecadação que, ao mesmo tempo em que garante o fluxo de caixa estatal, apenas difere no tempo o reconhecimento de custos e despesas que impactaram na formação do lucro. Benefício ou não, em respeito à escolha democrática prevista nas Leis nº 8.981/95 e nº 9.065/95, impõe-se que seja observada a restrição à compensação de prejuízo fiscal, assim como impõe-se que tal restrição somente seja aplicada se respeitada a condição de utilização futura do saldo remanescente. Ambas as condições compõem o mesmo programa normativo. A lei não pode incidir “pela metade”, ignorando-se seu pressuposto lógico, democraticamente eleito.

Muito embora não fosse objeto daquele julgamento, não se pode deixar de notar que ao decidir o Recurso Extraordinário nº 591.340/SP, os ministros do Supremo Tribunal Federal adiantaram o alcance da norma que impõe a limitação de 30% na compensação de prejuízo fiscal, deixando claro se tratar de regra que efetivamente pressupõe a continuidade da pessoa jurídica para que sua incidência esteja em consonância com os princípios constitucionais. Isso, pois, conforme constou expressamente no voto do Ministro Relator para acórdão, Dr. Alexandre de Moraes: “*tal restrição dirige-se à pessoa jurídica em pleno exercício de seu objeto social; ou seja, que não encerrou suas atividades, por extinção, fusão, cisão parcial ou total, ou por incorporação.*”

Não bastasse, em debates realizados naquela sessão de julgamento, os ministros elucidaram com ainda mais clareza que a hipótese de extinção da sociedade não se confunde com a regra geral de aplicação da trava de 30%. Para além disso, revelaram também que o entendimento pela constitucionalidade dos artigos 42 e 58, da Lei nº 8.981/95 e dos artigos 15 e 16, da Lei nº 9.065/95 não comprometia a conclusão pela sua não incidência na apuração do balanço de encerramento da empresa, assentando que:

ESCLARECIMENTO

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

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

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

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

Reforça essa conclusão o fato de ter constado expressamente no voto da lavra do Ministro Alexandre de Moraes, que o reconhecimento de que o limite de 30% configura mera técnica legal de arrecadação, que posterga no tempo o reconhecimento dos custos e das despesas que influenciaram na formação do lucro, *in verbis*:

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

Desta feita, a despeito de o Supremo Tribunal Federal ainda não ter sido instado a analisar a constitucionalidade da incidência da limitação de 30% na particular hipótese em que a pessoa jurídica é extinta, os pronunciamentos acima reproduzidos já permitem inferir que a natureza atribuída à compensação de prejuízo fiscal em nada interfere na conclusão de que a aplicação do limite previsto nas leis em referência tem por pressuposto lógico legal a possibilidade de utilização futura dos resultados negativos.

6. Considerações sobre o julgamento do RESP N° 1.805.925/SP Pelo Superior Tribunal de Justiça

A matéria controvertida ora abordada foi submetida à apreciação do Superior Tribunal de Justiça em junho de 2020. No julgamento do Recurso Especial n° 1.805.925/SP³⁵, primeiro caso em que o mérito foi efetivamente apreciado³⁶, a Primeira Turma do Tribunal decidiu, pelo apertado placar de três votos a dois, que mesmo no peculiar contexto do balanço de encerramento da pessoa jurídica, a absorção dos resultados negativos deveria respeitar o limite de 30% do lucro auferido no exercício. Prevaleceu ao final o posicionamento do voto vista do Ministro Gurgel de Faria. Apesar de, no momento de elaboração deste trabalho ainda não ter sido formalizado o acórdão, depreendemos pelo acompanhamento do julgamento que, a princípio, a decisão partiu exclusivamente da premissa de que deveria ser interpretada referida compensação dos resultados negativos como benefício fiscal, com base nas decisões emanadas do Supremo Tribunal Federal, o que ensejaria interpretação restritiva em atenção ao artigo III, do Código Tributário Nacional. Assim, na ausência de autorização específica e expressa na legislação tributária que excepcionasse a incidência da trava na hipótese de extinção da pessoa jurídica, concluiu-se pela legalidade da sua aplicação também nesse contexto. Restaram vencidos o Ministro Relator, Dr. Napoleão Nunes Maia Filho, e a Ministra Regina Helena Costa.

Antes de adentrar ao exame do entendimento adotado na sessão de 23/06/2020 pela Corte Superior, convém fazer breve digressão no histórico dos seus precedentes que envolveram a restrição ao aproveitamento de resultados negativos. Até então o Tribunal Superior tinha se deparado tão somente com o questionamento da legalidade da trava de 30% sob a ótica da continuidade das atividades empresariais. Nessas

³⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Turma. Recurso Especial n° 1.805.925/SP. Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Relator para acórdão Gurgel de Faria. Julgamento em 22/06/2020. Acórdão não publicado.

³⁶ Embora também discutissem a incidência da trava de 30% no contexto da descontinuidade da pessoa jurídica, o REsp n° 1.725.911/SP e o REsp n° 1.867.847/SP não chegaram a ter a questão de mérito examinada. No primeiro caso, o recurso, manejado pelo contribuinte, foi julgado monocraticamente desprovido e ainda aguarda apreciação dos Embargos de Divergência. Já no último, o Recurso Especial foi interposto pela Fazenda Nacional e teve seu seguimento negado.

oportunidades, pautada no pressuposto de que era assegurado ao contribuinte o abatimento integral dos prejuízos fiscais acumulados e da base negativa da CSLL na apuração do lucro e que a trava implicava em mera postergação do exercício da utilização desse direito, a Corte proferiu diversos acórdãos reconhecendo a legalidade da limitação imposta pelas Leis nº 8.981/95 e nº 9.065/95. Tanto é assim que no Recurso Especial nº 993.975/SP a Ministra Eliana Calmon ressaltou que nas referidas normas “*não existia empecilho de que os 70% restantes fossem abatidos nos anos seguintes, até o seu limite total, sendo integral a dedução.*”

Também foi outrora reconhecido por aquele Tribunal Superior a necessidade de ser conferido tratamento distinto, em virtude dos efeitos da incidência da regra limitadora, nos casos em que a empresa se encontra em plena atividade (regra geral) e na específica hipótese da extinção da pessoa jurídica (exceção). Nesse sentido, cita-se o Agravo Regimental no Recurso Especial nº 831.814/RJ³⁷, no qual o Superior Tribunal de Justiça, após constatar que o Tribunal de origem havia sido omissivo quanto ao tema, determinou o retorno dos autos para que se realizasse novo julgamento da matéria, considerando o encerramento da sociedade como 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. (Grifos das autoras).

Noutro giro, sobre o julgamento do Recurso Especial nº 1.805.925/SP, algumas considerações merecem ser feitas. Em primeiro lugar, convém esclarecer que a recente decisão do Superior Tribunal de Justiça não foi submetida ao rito dos recursos repetitivos. Além disso, destaca-se que o processo apreciado não se encontra definitivamente julgado, já que

³⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no REsp nº 831.814/RJ. Decisão Monocrática. Ministro Mauro Campbell Marques. Julgado em 02/02/2016.

pendente a formalização do acórdão, a partir do qual é possível a oposição de Embargos de Declaração pelo contribuinte, inclusive para fins de suprir as omissões no que tange à análise do caso concreto, tratadas no tópico seguinte.

Sobressai o fato de que a questão controvertida foi tratada, acredita-se, tão somente sob o enfoque da natureza jurídica do instituto da trava, sem a apreciação das diversas repercussões da sua incidência na apuração específica do balanço de encerramento das sociedades e apontadas ao longo desse artigo. Sobre este aspecto, nota-se que carece ainda a apreciação sobre a violação ao conceito de renda que a tributação nesses moldes representa, bem como sobre a necessária observância da capacidade contributiva e da isonomia, ou mesmo do princípio da segurança jurídica, ante a verificada alteração na jurisprudência administrativa, mérito todo passível inclusive de submissão também à Suprema Corte.

Ademais, e como já defendemos³⁸, para a aplicação de um precedente jurisprudencial, é necessário cautela na análise da *ratio decidendi* como prescrição geral, motivo pelo qual é relevante distinguir a fundamentação da decisão, da qual se extrai a interpretação dos tribunais superiores acerca de determinada norma, do dispositivo do julgamento, que é determinação específica direcionada tão somente ao caso concreto.

Nessa toada, relembra-se que foi o próprio Supremo Tribunal Federal, ao decidir o Recurso Extraordinário nº 591.340/SP, que cuidou de realizar o necessário *distinguishing* do caso então julgado com a hipótese específica em que o limite de 30% é aplicado no balanço de encerramento da sociedade, ressaltando, inclusive de forma expressa, que a restrição prevista nos artigos 42 e 58, da Lei nº 8.981/95 e dos artigos 15 e 16, da Lei nº 9.065/95 “*dirige-se à pessoa jurídica em pleno exercício de seu objeto social*”. A assertiva, por si só, já conduz à conclusão que a interpretação consagrada pela Corte Suprema, mesmo no que atine à natureza de benefício fiscal, não legitima *per se* a aplicação da trava no momento da extinção da pessoa jurídica.

Mais que isso, o acórdão do Recurso Extraordinário nº 591.340/SP, até mesmo quando expôs que a utilização de prejuízos fiscais e bases

³⁸ DIAS, Karem Jureidini. Limitação para o aproveitamento de prejuízo fiscal e base negativa na apuração do IRPJ e da CSLL. In: PRODIREITO: *Direito tributário: Programa de atualização em direito. Ciclo 1*. Porto Alegre: Artmed Paramericana, 2016.

negativas configuraria *benesse* fiscal, cuidou de elucidar que a referida limitação “*não implica a perda do direito à compensação de prejuízos, mas mera transferência, indefinida, para períodos posteriores*”. Vale dizer: o próprio julgamento do Supremo Tribunal Federal, se integralmente considerada sua *ratio decidendi*, não parece servir de fundamento ao entendimento adotado, por apertada maioria, pela Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça.

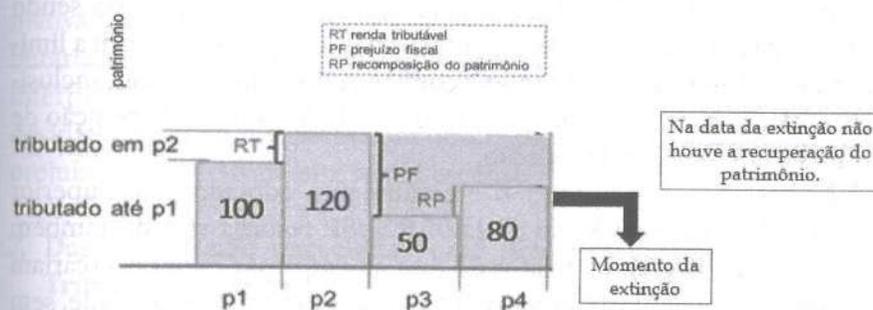
Em nosso pensar, as razões de decidir do precedente do Supremo Tribunal Federal denotam que a qualificação do aproveitamento de prejuízo fiscal e de base negativa da CSLL como benefício fiscal em nada interfere na discussão sobre a aplicação da trava na hipótese de extinção da pessoa jurídica. Isso porque, a interpretação literal a que alude o artigo 111, do Código Tributário Nacional – que, logicamente, não pode ser tendenciosa para quaisquer das partes – de mesma forma submetem-se à necessidade de se considerar a finalidade e o programa normativo eleito pelo legislador, inclusive em atendimento à legalidade, assim como para aferição de sua conformidade com a Lei Maior. E é precisamente essa interpretação literal que permite verificar que o pressuposto lógico de aplicação da regra limitadora consiste na possibilidade de compensação futura dos prejuízos fiscais, como expresso nas Leis nº 8.981/95 e nº 9.065/95. Se assim é, não há que se cogitar lacuna na lei, nem mesmo há que se exigir disposição expressa em relação à hipótese de extinção da pessoa jurídica, porque expresso está o pressuposto da aplicação da referida norma (possibilidade de compensação futura), na qual referida hipótese não se enquadra.

Nessa toada, parece-nos que no julgamento do Recurso Especial nº 1.805.925/SP adotou-se apenas parcialmente a *ratio decidendi* exposta no acórdão do Recurso Extraordinário nº 591.340/SP, avançando para além da norma legítima que estabeleceu a trava e em seu mesmo programa garantiu a compensação futura como pressuposto lógico, o que pode ensejar o debate envolvendo o princípio da legalidade (artigos 5º, inciso II, da Constituição Federal) e da estrita legalidade (artigo 150, inciso I, e artigo 97, inciso I, do Código Tributário Nacional), da isonomia (artigos 5º, *caput*, e 150, inciso II, da Constituição Federal), da capacidade contributiva (artigo 145, §1º, da Constituição Federal), da universalidade e da vedação ao confisco (artigos 5º, *caput* e inciso II, 150, inciso IV, 153, §2º, inciso I, 195, inciso I, todos Constituição Federal), além do conceito

constitucional e legal de renda (artigo 153, inciso III, da Constituição Federal e artigos 43 e 44, ambos do Código Tributário Nacional).

Como ensina a ilustre doutrinadora e Ministra Regina Helena Costa, professora de Direito Tributário da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo e profunda conhecedora dos princípios constitucionais tributários³⁹, a tributação há que observar o princípio da capacidade contributiva absoluta⁴⁰ e a vedação do efeito confiscatório. Nesse contexto, de se destacar que a ilustre Ministra, no curso da sessão de julgamento do Recurso Especial nº 1.805.925/SP, bem pontuou que a “*impossibilidade lógica*”⁴¹ de o contribuinte compensar os resultados negativos em um próximo exercício financeiro faria com que a tributação recaísse sobre o próprio prejuízo (e não sobre a renda).

Isso, pois, ao impor, no momento da extinção da empresa, a limitação da compensação de prejuízos e bases negativas à 30% do resultado auferido no balanço de encerramento, a tributação deixa de atingir apenas o acréscimo patrimonial, incidindo verdadeiramente e de forma definitiva sobre o seu patrimônio. Nesse sentido, ilustramos exemplificativamente tais efeitos:



³⁹ COSTA, Regina Helena. Princípio da Capacidade Contributiva. São Paulo: Malheiros, 2012; Curso de Direito Tributário – Constituição e Código Tributário Nacional. 7ª edição, São Paulo, Saraiva, 2017 e Praticabilidade e Justiça Fiscal – Exequibilidade da lei tributária e direitos do contribuinte. Malheiros Editores: 2007.

⁴⁰ COSTA, Regina Helena. Princípio da Capacidade Contributiva. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 32.

⁴¹ Conforme se extraiu do acompanhamento da sessão pública de julgamento realizada em 23/06/2020.

No exemplo acima, apenas o montante correspondente à “RT” configura renda tributável no ano *p2*, já que “RP” refere-se justamente à recomposição das perdas dos anos anteriores. Ademais, considerando que a sociedade foi alienada no ano *p4*, constata-se que do investimento inicial de 100 somente foi possível recuperar 80 até o momento da sua extinção. Contudo, com a incidência da trava de 30% neste momento, passa-se a considerar 56 (80 – 30%) como se renda fosse, quando, na verdade, se está a tributar definitivamente o patrimônio já dilacerado.

Não se trata, deste modo, de discussão sobre o direito creditório do contribuinte, mas de incidência (indevida) de tributação sobre o patrimônio ou sobre o próprio prejuízo (e não sobre a renda). A incidência do limite de 30% sobre o *PF*, apontado no *p4* do exemplo acima, implica situação de absoluta incapacidade contributiva, na medida em que se encerra junto com a pessoa jurídica a possibilidade de absorção desse prejuízo com lucros futuros e, portanto, tributa-se resultado fictício. Mais grave ainda, por força do disposto no artigo 33, do Decreto-lei nº 2.341/87, quando do encerramento da pessoa jurídica, há que ser baixado o ativo representado pelo valor futuramente compensável correspondente ao percentual do IRPJ e da CSLL incidentes sobre os resultados negativos. Ou seja: tributa-se precisamente o ativo que está sendo baixado (patrimônio) ao arrepio das próprias leis que impuseram a limitação em referência e afrontando a confiança dos contribuintes, inclusive em relação à condição de aprovação da lei, tão clara na Exposição de Motivos e em sua própria redação.

Não bastasse, a prevalecer o entendimento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 1.805.925/SP restaria violado também o princípio da isonomia, haja vista que as empresas extintas arcariam com uma carga tributária superior à das empresas em continuidade, sem qualquer respaldo legal ou constitucional para tal *discrímen*. Nesse cenário, o encerramento da pessoa jurídica provocaria a tributação definitiva do seu patrimônio, ao passo que as empresas em continuidade absorvem de forma integral seus resultados negativos, ainda que de forma escalonada, porquanto se enquadram precisamente no pressuposto lógico da condição normativa da trava. Enquanto o limite de 30% na situação regular de continuidade não provoca redução do patrimônio da entidade, que mantém o ativo fiscal, utilizado escalonadamente para diminuir a carga fiscal; a sua indevida aplicação na situação de extinção, implica, ao revés, na tributação do patrimônio perdido.

Tal ilegítima discriminação resta ainda mais evidente se considerarmos os atos exarados pela própria Administração Tributária e pela União que reconheceram, reiteradamente, que a compensação dos resultados negativos da sociedade está inserida no campo da técnica legal para apuração da renda tributável e, como tal, o escalonamento na absorção de tais resultados pressupõe a possibilidade de compensação futura, razão pela qual a carga fiscal da tributação da renda sobre tais resultados negativos ainda não absorvidos compõe o patrimônio do contribuinte como um ativo fiscal. Exatamente por isso, possível a sua utilização para pagamento de tributos ou encargos, como outrora previsto nas já mencionadas Leis nº 13.043/14 e nº 13.496/17. Ativo este definitivamente perdido e ainda tributado pelas empresas extintas.

Não fosse suficiente, diferentemente da *ratio decidendi* integral constante do Recurso Extraordinário nº 591.340/SP, a conclusão adotada no julgamento do Recurso Especial em questão, caso mantida, deve macular (por coerência) as autorizações conferidas nos citados programas especiais de regularização fiscal. Por hipótese, restaria ainda evidenciada a quebra da confiança e o tratamento não isonômico, insistimos, entre aqueles que não encerraram suas atividades, mantendo-a por vezes até inativa apenas para futuramente utilizar referido ativo para quitação tributária, e aqueles que acreditaram na vontade legislativa e na melhor interpretação da lei conferida pelo Tribunal Administrativo, encerrando devidamente suas atividades com observância da tributação do lucro ou prejuízo fiscal efetivamente remanescente.

7. Das razões não apreciadas pela primeira turma do Superior Tribunal de Justiça

A despeito de eventual equívoco – dado que o acórdão ainda não se encontra publicado no momento da elaboração do trabalho –, o entendimento vencedor exarado no REsp nº 1.805.925/SP, a princípio, não abordou outros argumentos que, *per se*, desafiam a legitimidade da aplicação da norma restritiva na peculiar hipótese de extinção da pessoa jurídica e impactam sobremaneira no deslinde do caso concreto que lhe fora apresentado.

Nesse contexto, há que se recordar a alteração abrupta da jurisprudência consolidada, por quase uma década, pela Câmara Superior de Recursos Fiscais. Para os eventos ocorridos à época da orientação geral

então vigente até o ano de 2009, deve ser necessária a observância do artigo 146, do Código Tributário Nacional, que reforça o primado da segurança jurídica, estatuidando que a alteração de hermenêutica normativa não pode retroagir para alcançar fatos geradores ocorridos antes da sua vigência. Afinal, o contribuinte que apenas pautou sua conduta no posicionamento então chancelado e pacificado pelo Tribunal Administrativo acerca do conteúdo normativo do texto legal não pode ser surpreendido e penalizado com lançamento de ofício e controle de legalidade administrativo que aplica retroativamente o novo critério jurídico adotado, ainda que por voto de qualidade, pelo mesmo Tribunal.

De fato, a manutenção do lançamento de ofício nesses parâmetros tem sua legalidade e constitucionalidade comprometidas também por ofender o princípio da segurança jurídica, estruturante do Estado Democrático de Direito, do qual decorre a proteção da confiança do administrado e da sua boa-fé. Trata-se de princípio tão relevante que os precedentes do próprio Superior Tribunal de Justiça fazem questão de assegurar a sua observância, assentando que os efeitos da revisão jurisprudencial são necessariamente prospectivos, como se deflui do acórdão proveniente do REsp nº 1.596.978⁴², *in verbis*:

A mutação jurisprudencial tributária de que resulta oneração ou agravamento de oneração ao Contribuinte somente pode produzir efeitos a partir da sua própria implantação, não alcançando, portanto, fatos geradores pretéritos, consumados sob a égide da diretriz judicante até então vigente; essa orientação se apoia na tradicional e sempre atual garantia individual de proibição da retroatividade de atos oficiais (ou estatais) veiculadores de encargos ou ônus: sem esse limite, a atividade estatal tributária ficaria à solta para estabelecer exigências retrooperantes, desestabilizando o planejamento e a segurança das pessoas.

Desse entendimento não discrepa o Supremo Tribunal Federal⁴³ ao sustentar que “O Supremo Tribunal Federal, guardião-mor da Constituição Republicana, pode e deve, em prol da segurança jurídica, atribuir

⁴² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Turma. Recurso Especial nº 1.596.978. Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Julgamento em 07/06/2016.

⁴³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Conflito de Competência nº 7.204, Relator Ministro Carlos Britto. Julgamento em 29/06/2005.

eficácia prospectiva às suas decisões, com a delimitação precisa dos respectivos efeitos, toda vez que proceder a revisões de jurisprudência”.

O enfrentamento dessa questão pelo Superior Tribunal de Justiça se mostra especialmente relevante até mesmo para garantir um tratamento isonômico em relação aos contribuintes que não foram autuados pela compensação integral de prejuízo na extinção, justamente em razão da jurisprudência consolidada no âmbito administrativo; assim como em relação àqueles que, tendo praticado os fatos geradores no mesmo período, tiveram as autuações definitivamente canceladas administrativamente em razão do momento do controle de legalidade.

Finalmente, releva notar que a quebra de confiança gera prejuízo irreparável também porque contribuintes que se extinguiram na vigência da anterior orientação perderam o ativo fiscal que, fosse outro o critério jurídico adotado à época, poderia ser mantido ainda que tão somente para resguardo do aproveitamento futuro em regime especial de regularização, como já abordado.

Não bastasse a vedação expressa do *Códex* Tributário à aplicação retroativa de novos critérios jurídicos, o legislador instituiu novas normas que assegurassem a observância concreta do princípio da segurança jurídica.

Desponta nesse cenário a inclusão dos artigos 23, 24 e 30, da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (“LINDB”), pela Lei nº 13.655, de 2018⁴⁴, que determinam, de forma expressa, que a Administração não pode rever e invalidar atos com base em nova orientação

⁴⁴ “Art. 23. A decisão administrativa, controladora ou judicial que estabelecer interpretação ou orientação nova sobre norma de conteúdo indeterminado, impondo novo dever ou novo condicionamento de direito, deverá prever regime de transição quando indispensável para que o novo dever ou condicionamento de direito seja cumprido de modo proporcional, equânime e eficiente e sem prejuízo aos interesses gerais. (Regulamento)

Parágrafo único. (VETADO). (Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018)

Art. 24. A revisão, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, quanto à validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa cuja produção já se houver completado levará em conta as orientações gerais da época, sendo vedado que, com base em mudança posterior de orientação geral, se declarem inválidas situações plenamente constituídas. (Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018) (Regulamento)

Parágrafo único. Consideram-se orientações gerais as interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária, e ainda as adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público.

(...)

ou *interpretação*. Reitera-se que a proteção resguardada pela *novel* redação do Decreto-lei nº 4.657/1942 (LINDB) não representa uma previsão isolada e inédita no ordenamento jurídico. Pelo contrário, sempre se encontrou garantida, seja com amparo no artigo 2º, parágrafo único, inciso XIII, da Lei nº 9.784/99, seja com amparo no próprio Código Tributário Nacional (*ex vi* do mencionado artigo 146). A superveniência da Lei nº 13.655/18 somente reforçou esse entendimento, na medida em que dispôs *expressamente* que a “*jurisprudência majoritária*”, inclusive a administrativa, é considerada como “*orientação geral*” capaz de vedar a invalidação de atos que tenham sido nela pautados.

Com efeito, apesar da resistência inicial⁴⁵, não restam dúvidas quanto à aplicabilidade dos novos comandos, regulamentados pelo Decreto nº 9.830/2019, ao Direito Tributário, uma vez que a Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro detém natureza de norma geral de hermenêutica e, como tal, se destina a orientar a interpretação conferida indistintamente a todas as leis integrantes do ordenamento jurídico.

De mais a mais, apesar de no lançamento por homologação ser o particular a atuar, este o faz como *longa manus* do Estado, praticando ato de constituição do crédito tributário, por natureza caracterizado como ato administrativo, no caso por delegação, como bem salientou o Professor Floriano de Azevedo Marques Neto⁴⁶, um dos autores da Lei nº 13.655, de 2018. Conclui assim o ilustre professor que “o ato jurídico sujeito ao processo revisional (lançamento por homologação) reveste-se da natureza de ato, contrato, e, até mesmo, de norma administrativa.”

Afastar o primado constitucional da segurança jurídica, ao deixar de se aplicar o artigo 24, da LINDB e o artigo 146, do Código Tributário Nacional à situação ocorrida na vigência de orientação então pacificada

Art. 30. As autoridades públicas devem atuar para aumentar a segurança jurídica na aplicação das normas, inclusive por meio de regulamentos, súmulas administrativas e respostas a consultas. **(Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018) (Regulamento)**

Parágrafo único. Os instrumentos previstos no caput deste artigo terão caráter vinculante em relação ao órgão ou entidade a que se destinam, até ulterior revisão. **(Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018)”**

⁴⁵ Nesse sentido, citam-se como exemplo as seguintes decisões proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: acórdão nº 9202-006.996; acórdão nº 9202-007.145; acórdão nº 1301-003.284; acórdão nº 1402-003.605 e acórdão nº 1401-003.

⁴⁶ Conforme parecer inédito juntado aos autos do REsp nº 1.805.925/SP.

pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, vai na contramão do próprio artigo 30, da LINDB, norma que reforça aos órgãos da Administração Pública o dever de “atuar para aumentar a segurança jurídica na aplicação das normas, inclusive [i.e., também e não apenas] por meio de regulamentos, súmulas administrativas e respostas a consultas”.

Finalmente, apenas pontuando as questões por ora não examinadas, ainda que superada a alteração de critério jurídico e o prejuízo irreparável gerado pela surpresa e quebra na confiança do administrado, necessário o subsidiário exame acerca da exoneração dos encargos imputados aos contribuintes⁴⁷ que atuaram em conformidade com o entendimento à época pacificado pela próprio Tribunal Administrativo, novamente sobre o programa normativo veiculado pela leis em debate.

⁴⁷ Nesse sentido dispõe o artigo 100, do Código Tributário Nacional. Dentre outros comando normativos, lembramos também o artigo 76, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 4.502/1964 que afasta a aplicação da penalidade quando constatado que o contribuinte agiu conforme a jurisprudência administrativa consolidada à época dos fatos.