



**MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO
UNIVERSIDADE FEDERAL DE RORAIMA
INSTITUTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS – ICJ
CURSO DE BACHARELADO EM DIREITO
DIREITO TRIBUTÁRIO II**



ESTUDO DE CASO: RE 591.340. UTILIZAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS.

Controvérsia em torno da limitação ao percentual de 30% de prejuízos fiscais da empresa para compensar prejuízos fiscais do IRPJ e CSLL¹.

David Carvalho Santana²

Messias Navarro de Sousa³

Natalia Talia Andrade de Oliveira⁴

Coordenador do artigo: Prof. Dr. Edival Braga⁵

RESUMO: O sistema de compensação de prejuízos fiscais do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido é pauta de muitos debates no que se refere à sua constitucionalidade. Nesse tocante, as empresas e o fisco foram elementos subjetivos de embates judiciais com o desígnio de esclarecer a natureza legal ou não da referida sistemática, fato que culminou na intervenção do Supremo Tribunal Federal. Partindo de uma perspectiva jurídica, o presente artigo tem o condão de demonstrar todos os pontos relevantes para o entendimento da questão para que, em seu arremate, seja proposta uma visão crítica e justificada dos motivos que fundamentaram a construção da conservada sistemática.

Palavras-chave: IRPJ. CSSL. Prejuízos Fiscais. Sistema de Compensação. Trava dos 30%. Supremo Tribunal Federal. RE591340/SP.

¹ O artigo passou por uma revisão gramatical realizada pelo ChatGPT em 2026, de modo que foi mantida a originalidade do conteúdo do artigo.

² Acadêmico do curso de bacharelado em Direito da Universidade Federal de Roraima.

³ Acadêmico do curso de bacharelado em Direito da Universidade Federal de Roraima.

⁴ Acadêmica do curso de bacharelado em Direito da Universidade Federal de Roraima.

⁵ Professor de Direito Tributário da Universidade Federal de Roraima- UFRR.

ZUSAMMENFASSUNG: Das Ewerbsartensystem von Verlustabzug von der Einkunftsart und CSLL ist ein Thema von vielen Debatten in Bezug auf seine Verfassungsmässigkeit. Dahin, die Unternehmen und die Steuerbehörden sind subjektive Elemente der gerichtlichen Verlegenheit mit das Ziel von der rechtlichen Natur oder nicht von diese Frage zu klären, tatsache, zur Intervention von der Bundesverfassungsgericht zu gipfelte. Von einen juridisches perspektive, wollen dieses Artikel alle relevante Fragen zu demonstrieren, und von diese demonstration ein kritische Sicht, dass kann man verstehen, durch Begründen, dir das konservative Thema begründeten.

Schlüsselwörter: Einkunftsart. CSLL. Verlusabzug. Ewerbsartensystem. 30% Sperre. Bundesverfassungsgericht. RE591340/SP.

SUMÁRIO: 1.INTRODUÇÃO; 2. DO IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA; 2.1. DO IMPOSTO DE RENDA; 2.2. DO IRPJ; 3. DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO; 3.1 DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL; 4. DOS PREJUÍZOS FISCAIS; 5. DO SISTEMA BRASILEIRO DE COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS; 6. RECURSO EXTRAORDINÁRIO 591.340 E A CONSTITUCIONALIDADE DA TRAVA DE 30% PARA A COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS; 6.1 DA DECISÃO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL; 7. SISTEMA DE COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS DOS ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA; 8. CONCLUSÃO.

1 INTRODUÇÃO

O presente artigo foi realizado sob a orientação do Prof. Dr. Edival Braga, sendo sua apresentação requisito obrigatório para conclusão da disciplina de Direito Tributário II do curso de Bacharelado em Direito da Universidade Federal de Roraima.

No escopo da presente pesquisa, privilegia-se o entendimento acerca da controvérsia envolvendo a constitucionalidade do sistema de compensação de prejuízos fiscais do IRPJ e da base de cálculo negativa da CSLL.

Para que se cumpra o objetivo proposto, realizamos a análise crítica do Recurso Extraordinário 591340/SP - o qual constitui instrumento principal e necessário que versa sobre a decisão final a ser adotada no Brasil - da legislação específica que rege o IRPJ e a CSLL e, ainda, a título de direito comparado, a necessária pesquisa sobre o sistema de compensação de prejuízos fiscais presente nos Estados Unidos da América.

Em âmbitos metodológicos, utilizou-se da pesquisa científica bibliográfica e documental em conjunto da pesquisa básica e aplicada com os métodos qualitativos e quantitativos. Ademais, realizou-se a análise da legislação, doutrina e informações obtidas através da rede mundial de computadores.

2 DO IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA

2.1 Do Imposto de Renda

A Constituição Federal outorgou à União a competência para a instituição do imposto de renda sobre a renda e proventos de qualquer natureza como consta do artigo 153, III, da CRBF, além do que, no parágrafo segundo do mesmo artigo, estabelece os critérios a serem observados na sua instituição: generalidade, universalidade e progressividade.

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

III - renda e proventos de qualquer natureza;

§ 2º O imposto previsto no inciso III:

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

Nesse seguimento, os artigos 43 a 45 do Código Tributário Nacional estabelecem as normas gerais atinentes ao imposto sobre a renda e proventos, definindo os arquétipos para o fato gerador (FG), base de cálculo (BC) e contribuintes. O imposto sobre a renda da pessoa jurídica (IRPJ), objeto de estudo, tem suporte nas leis 8.981/95 e 9.430/96.

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

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

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

A extensão dos termos renda e proventos de qualquer natureza dá o contorno do que pode e do que não pode ser tributado a tal título. Em termos conceituais, renda é o acréscimo patrimonial produto do capital ou do trabalho. Proventos, a seu turno, são acréscimos patrimoniais decorrentes de uma atividade que já cessou. Acréscimo patrimonial, portanto, é o elemento comum e nuclear decorrente de renda e proventos, ressaltados pelo próprio art. 43 do CTN na definição do fato gerador de tal imposto. Assim:

A renda é disponibilidade de riqueza nova, havida em dois momentos distintos (...) é o acréscimo patrimonial experimentado pelo contribuinte, ao longo de um determinado período de tempo. Ou, ainda, é o resultado positivo de uma subtração que tem, por minuendo, os rendimentos brutos auferidos pelo contribuinte, entre dois marcos temporais, e, por subtraendo, o total das deduções e abatimentos, que a Constituição e as leis que com ela se afinam permitem fazer. (CARRAZZA, 2008 apud PAULSEN, 2010 p. 276)

A partir disso, percebe-se que o direito tributário é regido pelo princípio da capacidade contributiva. Desse modo, não se pode admitir, a título de renda ou de proventos de qualquer natureza, a tributação do próprio capital ou mesmo do faturamento, sob pena de extrapolação da base econômica que pressupõe necessariamente o acréscimo patrimonial num determinado período de tempo.

2.2 Do IRPJ

A lei 9.430/96 dispõe sobre a legislação tributária federal, em foco, o imposto sobre a renda da pessoa jurídica. A lei mencionada regula o período de apuração da base de cálculo do IRPJ, além disso, faculta ao contribuinte três sistemas tributários diferentes que podem ser adotados no que se refere à base de cálculo e recolhimento do IRPJ: lucro presumido, lucro arbitrado e lucro real.

Art. 1º A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei.

Nesse diapasão, resta, como objeto do presente estudo de caso, analisar o sistema tributário do lucro real e a relação jurídico-tributária entre o fisco e o contribuinte conforme a lei 9.430/96.

Nesses termos, lucro real pode ser conceituado como o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pelo regulamento que serve para a fixação da base de cálculo. De forma simplificada, lucro real é o lucro efetivo da empresa. Assim, o lucro real é a diferença entre as receitas decorrentes das atividades operacionais e não operacionais de uma empresa, como a venda dos produtos do capital social, menos todos os custos e todas as despesas com a administração da empresa, como o pagamento de pessoal. Além disso, esse sistema tributário, uma vez elegido pelo contribuinte é irretratável por todo o ano-calendário.

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pela pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pela art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, auferida mensalmente, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

§ 1º O imposto a ser pago mensalmente na forma deste artigo será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento.

§ 2º A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ficará sujeita à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.

§ 3º A pessoa jurídica que optar pela pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§ 1º e 2º do artigo anterior.

A partir da leitura dos dispositivos supracitados, depreende-se a ideia de dois tipos de recolhimento do IRPJ: o trimestral e o anual. O primeiro será recolhido a cada três meses durante o ano-calendário, tendo como sua base de cálculo o lucro auferido naquele período de

tempo, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário. O sistema anual, por outro lado, será recolhido mensalmente com base apenas no lucro bruto da empresa, ou seja, a receita, sendo esse o objeto da seguinte análise nos estudos.

No que se refere à base de cálculo do valor recolhido mensalmente, o Fisco determina que a empresa realize recolhimentos antecipados do IRPJ de forma mensal com base apenas na receita estimada, ou seja, baseado no que a empresa arrecadou, sem as adições e exclusões, conforme observável na lei 9.430/96:

Art. 6º O imposto devido, apurado na forma do art. 2º, deverá ser pago até o último dia útil do mês subsequente àquele a que se referir.

§ 1º O saldo do imposto apurado em 31 de dezembro receberá o seguinte tratamento:

II - se negativo, poderá ser objeto de restituição ou de compensação nos termos do art. 74.

A partir da leitura do artigo, a empresa recolherá o IRPJ todo mês por meio de uma estimativa da receita arrecadada. Posteriormente, somente no final do ano, quando de fato for apurado o lucro real e, quando realmente devia ser recolhido o IRPJ, será contabilizada a diferença do que ela já pagou antecipadamente com base na receita bruta e o que ela efetivamente deve pagar com base no lucro real.

Então, se dia 31 de dezembro a empresa pagar mais do que ela devia não houve lucro. Não havendo lucro não se fala em acréscimo patrimonial, ou seja, o lucro real foi negativo, e na hipótese de lucro real negativo não há fato gerador. Esse instrumento tributário recebe o nome de prejuízo fiscal, que se converte em uma forma de saldo negativo que pode ser compensado nos anos-calendário posteriores.

3 DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO

O tributo federal CSLL foi instituído pela Lei nº 7.689/1988 e toda a sua arrecadação é direcionada à Seguridade Social, que compõe um “conjunto integrado de ações de iniciativa dos poderes públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social”, conforme o art. 194 da Constituição Federal de 1988, abrangendo assim os programas relativos à Previdência Social (INSS), Assistência Social e Saúde.

Os contribuintes da CSLL são todas as pessoas jurídicas domiciliadas no país e as que lhes são equiparadas pela legislação tributária. Incluem-se também as entidades sem fins lucrativos, excetuando-se as previstas no Art. 15 da Lei nº 9.532/1997.

Além destas, estão sujeitas ao pagamento da CSLL as associações de empréstimos e poupança e as bolsas de valores e mercadorias, independentemente de estarem desobrigadas ao pagamento do imposto sobre a renda, bem como os fundos de investimento imobiliário, previstos na Lei nº 8.668/1993.

Nesse bojo, são várias as organizações que devem pagar a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, e na ausência do cumprimento desta obrigação, estão sujeitas à penalização.

No entanto, algumas corporações são imunes à referida contribuição, dentre elas estão as entidades fechadas de previdência complementar que são operadoras de planos de benefícios de natureza previdenciária. Esta isenção, consoante o Art. 5º da Lei nº 10.426/2002, só incide sobre os fatos geradores verificados a partir de 2002, *in litteris*, “as entidades fechadas de previdência complementar ficam isentas da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), relativamente aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2002”. (Lei nº 10.426/2002)

Ainda, a Lei nº 12.101/2009 desobriga as entidades beneficentes de assistência social certificada, aquelas sem fins lucrativos que são parceiras da administração pública no serviço de prestação de atendimento a grupos, indivíduos e famílias em condições de vulnerabilidade social ou risco pessoal.

Por fim, as sociedades cooperativas que não sejam de consumo, reguladas por legislação específica referente aos atos cooperativos também não realizam o pagamento.

3.1 Da base de cálculo da CSLL

A base de cálculo da CSLL compreende o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o Imposto de Renda, conforme o art. 2º da Lei nº 7.689/1988. As formas de calcular este tributo variam conforme o regime de tributação escolhido pela pessoa jurídica, no entanto, a análise será dentro do regime do Lucro Real, parte do tema do presente artigo.

Inicialmente, a determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das disposições das leis comerciais (Lei 8.981/1995, artigo 37, § 1º). O lucro líquido, como já explanado, consiste na soma algébrica do lucro operacional, dos resultados não operacionais e das participações ocorridos no exercício acima, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial.

Nesse regime, a CSLL pode ser apurada trimestralmente ou mensalmente, com apuração definitiva no final do ano (apuração anual). No primeiro caso, a arrecadação é feita após os fatos do período serem contabilizados, incluindo vendas, impostos, despesas e custos indo até o lucro.

A base de cálculo deste tributo no regime do Lucro Real é ajustada pela LALUR (Livro de Apuração do Lucro Real), de acordo com as adições e exclusões exigidas pelo fisco e posteriormente a tais ajustes a alíquota da CSLL será aplicada, resultando no valor a ser pago. A sua alíquota varia de 9% a 15%, sendo a primeira para as pessoas jurídicas em geral e a última para as entidades financeiras.

Percebe-se, então, que a CSLL atende às mesmas normas de arrecadação destinadas ao IRPJ, exceto no que se refere à base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação. Dessa forma, a escolha da empresa do regime tributário para apuração do IRPJ deve ser a mesma para o cálculo da CSLL, assim a forma de apuração desse imposto vincula-se a do IRPJ.

Por fim, a o pagamento da CSLL é feito pela pessoa jurídica por meio do Documento de Arrecadação de Receitas Federais (DARF) nas agências bancárias que integram a Receita Federal.

4 DOS PREJUÍZOS FISCAIS

Em consentâneo ao sistema tributário anual adotado pelo contribuinte, Prejuízo Fiscal é aquele decorrente do resultado negativo da base de cálculo do lucro real, na apuração do IRPJ e da CSLL.

O contribuinte, optante pelo Lucro Real, poderá compensar eventuais prejuízos fiscais existentes, apurados em anos-calendário ou trimestres anteriores, desde que em tais períodos também sua opção tenha sido pelo Lucro Real.

Lembrando que tanto o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) quanto a Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL) são baseados no lucro da organização. Assim, se não há lucro, teoricamente, não há imposto devido. Por isso a ideia de pagar mais imposto do que o necessário está atrelada ao prejuízo fiscal. Isso ocorre porque nem sempre a empresa paga suas obrigações sobre os valores que ela já recebeu.

O sistema de compensações de prejuízos fiscais é tema de grande repercussão e debate no cenário jurídico-econômico brasileiro. Isso se dá porque há divergências entre qual o melhor regime a ser adotado pelo ordenamento jurídico, de forma que o Poder Público não fique a mercê do contribuinte.

Nesse sentido, o legislador há tempos vem tentando regulamentar o uso dessa ferramenta tributária. Primeiramente, houve a tentativa em 25 de novembro de 1947, sob a égide da Constituição de 1946, que foi publicada a Lei nº 154, cujo artigo 10 tratou pela primeira vez da dedução dos prejuízos fiscais acumulados de modo temporal para efeitos de apuração do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ).

O exercício do direito a essa dedução foi limitado aos 3 (três) exercícios seguintes àquele em que fora apurado o prejuízo:

Art.10. O prejuízo verificado num exercício, pelas pessoas jurídicas, poderá ser deduzido, para compensação total ou parcial, no caso da inexistência de fundos de reserva ou lucros suspensos dos lucros reais apurados dentro dos três exercícios subsequentes.

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

Logo depois, o legislador resolveu ampliar o limite temporal para a compensação de prejuízos fiscais, dessa forma, Sob a égide da Constituição de 1967 e da EC 01/69 foi publicado, em 26 de dezembro de 1977, o art. 64 do Decreto-Lei nº 1. 598: “Art.64. A pessoa jurídica poderá compensar o prejuízo apurado em um período-base com o lucro real determinado nos quatro períodos-base subsequentes”.

Posteriormente, com a publicação do art. 42 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995 e dos artigos 15 e 16 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, o legislador substituiu a limitação temporal por uma limitação quantitativa: o exercício do direito de compensar prejuízos fiscais pode ser exercido infinitamente, mas somente poderá reduzir o lucro líquido do período até o limite de 30% (trinta por cento) do imposto devido.

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.(Vide Lei nº 9.065, de 1995 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.

5 DO SISTEMA BRASILEIRO DE COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS

Previamente, para que seja possível a compreensão do sistema brasileiro, devemos abordar as duas principais formas de limitação da compensação dos prejuízos fiscais: a temporal e a quantitativa. A primeira consiste em limitar a compensação no tempo, ou seja, os créditos prescrevem caso não sejam compensados em um determinado período, não existindo limite de valor. Esse é o sistema dominante no cenário mundial. O sistema quantitativo, por outro lado, privilegia o total de créditos que podem ser compensados em um determinado período, sendo os créditos na maioria dos casos, imprescritíveis.

No Brasil, atualmente, o sistema de compensação dos prejuízos fiscais referentes ao IRPJ e à base de cálculo negativa da CSLL é realizado com a chamada trava dos 30%, ou seja, o sistema brasileiro de limitação de compensação dos prejuízos fiscais é o quantitativo. Questiona-se, então, como funciona, na prática, essa limitação. Deveras, como demonstrado, os tributos citados, no que se refere à possibilidade de existência de prejuízos fiscais, são calculados tendo como base de cálculo o lucro real, sendo esse obtido através do lucro líquido após realizadas as adições e exclusões determinadas pela legislação. Para efeitos de compensação, a base de cálculo é reduzida, no período parâmetro posterior, para que ocorra o abatimento dos “créditos” existentes. Assim, a compensação ocorre nos exercícios posteriores ao da ocorrência do prejuízo fiscal, com a ressalva de que tal redução deve ser limitada a 30% do lucro real obtido para o cálculo dos tributos.

Abaixo, temos um exemplo prático de como funcionaria a trava dos 30% no abatimento dos prejuízos fiscais:

1. Lucro Real de 31.12.XX, antes da Compensação de Prejuízos	100.000,00
2. Prejuízos Fiscais Compensáveis, existentes na Parte B do LALUR	80.000,00
3. Prejuízos Fiscais que poderão ser utilizados, para compensação com o Lucro Real de 31.12.XX (1 x 30%)	30.000,00

O sistema brasileiro de compensação de prejuízos fiscais é incomum em sistemas capitalistas, e assim foi dito pelo Ministro Alexandre de Moraes quando do julgamento do Recurso Extraordinário 591.340/SP. Nesse escopo, muitas são as críticas direcionadas à limitação imposta na legislação, tais como o desrespeito ao conceito constitucional de lucro e renda, ferimento de princípios tributários como o da capacidade contributiva e, ainda, a caracterização de um empréstimo compulsório sem os requisitos constitucionais.

6 RECURSO EXTRAORDINÁRIO 591.340 E A CONSTITUCIONALIDADE DA TRAVA DE 30% PARA A COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS

Primeiramente, cabe aduzir que o RE 591.340/SP foi enfrentado pelo STF no dia 27 de junho de 2019, com a repercussão geral reconhecida. O objetivo do RE era contestar a constitucionalidade do limite de compensação de prejuízos fiscais do IRPJ e da base de cálculo negativa da CSLL estabelecidos pelas leis federais 8.891/95 e 9.065/95.

Para que seja melhor entendido o que foi analisado no referido RE, vamos explanar as razões alegadas que caracterizariam a inconstitucionalidade da norma.

6.1 Dos argumentos a favor da inconstitucionalidade

O primeiro argumento utilizado para sustentar a inconstitucionalidade das leis federais 8.891/95 e 9.065/95 foi o de que tais normas estariam ampliando os conceitos de lucro e renda. Por esse ponto de vista, a Constituição Federal outorga à união a competência para a instituição do IRPJ E CSLL, sendo que o fato gerador desses dois tributos, em uma interpretação sistemática com o CTN e a legislação infraconstitucional, só é configurado quando existe acréscimo patrimonial efetivo ou real, em outras palavras, mutações patrimoniais obtidas durante um determinado período, sendo que somente esse acréscimo pode ser tributado.

Assim sendo, os conceitos de lucro e renda presumem a existência de uma nova riqueza que se adiciona a um capital que já existia, e que dele possa ser separado sem reduzi-lo. Portanto, não seria possível conceituar como lucro os valores positivos obtidos em um determinado exercício que, no entanto, não seja suficiente para ressarcir as perdas acumuladas em exercícios anteriores.

Nesse sentido, não há que se falar em IRPJ e CSLL sem que primeiramente se deduza integralmente os prejuízos fiscais e bases negativas acumuladas, pois enquanto os prejuízos não

forem totalmente absorvidos pelos resultados positivos apurados posteriormente, ou seja, até que não se obtenha efetivamente lucro ou renda, não há de se falar em IRPJ e CSLL.

Por esse motivo, as referidas limitações configurariam tributação sobre o patrimônio ou capital das empresas e não sobre o lucro ou renda, uma vez que, seguindo essa lógica, não haveria renda ou lucro para ser tributado.

Outra alegação foi a de que as referidas normas ferem o princípio da capacidade contributiva e da vedação ao confisco na medida em que as limitações impõem uma tributação sobre o patrimônio do contribuinte e não sobre o aumento de sua riqueza, o que prejudica a fonte produtora dos rendimentos e reduz a capacidade de gerar futuras riquezas. Ainda, estaria ferindo o princípio da isonomia ao passo que impõe a dois contribuintes em situações distintas uma mesma tributação.

Por fim, alegou-se que estaria sendo constituído empréstimo compulsório sem o atendimento dos requisitos constitucionais, pois, ao tentar justificar a restrição quantitativa imposta com a possibilidade de compensação futura, sem a prescrição dos créditos, a inconstitucionalidade seria fruto do fato de contribuinte desembolsar antecipadamente o recolhimento de IRPJ e CSLL para, posteriormente, recuperá-los com a compensação da base de cálculo negativa não utilizada. O que se enquadra na figura estipulada pela Constituição Federal. .

6.1 Da decisão do Supremo Tribunal Federal

Apesar das alegações bem estruturadas, o plenário do STF decidiu pela constitucionalidade das normas por 6 votos a 3. O Ministro Relator Marco Aurélio concordou com a inconstitucionalidade das normas, no que foi seguido pelos Ministros Edson Fachin e Ricardo Lewandowski. Nesse diapasão, O Ministro Relator sugeriu a seguinte tese para fins de repercussão geral: "É inconstitucional limitar a certo percentual a consideração de exclusões previstas ou autorizadas pela legislação do imposto de renda para efeito de cálculo do lucro líquido".

Nada obstante, o Ministro Alexandre de Moraes, divergiu e rejeitou os argumentos que sustentavam a inconstitucionalidade das normas. Segundo o referido Ministro, tal limitação imposta seria um benefício para os contribuintes. Nessa linha de pensamento, as empresas não têm direito adquirido à compensação integral. No entendimento explanado pelo Ministro, a

limitação é um incentivo ao empreendedorismo para manutenção de emprego e renda das empresas. Segundo ele: “Em países de sistema de livre concorrência, não há obrigatoriedade da previsão de compensação de prejuízos. Não há uma cláusula pétrea para garantia de sobrevivência de empresas ineficientes”.

Votando pela constitucionalidade da trava, o ministro Alexandre de Moraes propôs a seguinte tese: “É constitucional a limitação do direito de compensação de prejuízos fiscais do IRPJ e da base de cálculo negativa da CSLL.” Sendo, então, acompanhado pelos demais ministros.

O que se verificou com a tese vencedora, foi que não há de se falar em direito adquirido no que se refere à compensação dos prejuízos fiscais. O que se observa é uma política tributária que concede um benefício fiscal aos contribuintes ao possibilitar a compensação, mesmo com o limite quantitativo.

7 SISTEMA DE COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS DOS ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA

Os Estados Unidos da América possuem a maior economia em escala global. Durante trinta anos estiveram sob o mesmo regime tributário, no qual as empresas americanas pagavam impostos sobre as receitas originárias do exterior, com exceção dos impostos pagos ao país envolvido na receita. Dessa forma, estas pessoas jurídicas só pagavam impostos quando repatriavam o dinheiro aos Estados Unidos, resultando em um incentivo para a prática de obtenção de receitas advindas do exterior.

Este cenário foi alterado em 2017, pelo governo Trump, através da promulgação da reforma tributária americana, conhecida como uma das maiores alterações de grandes impactos no sistema tributário dos Estados Unidos. Esta reforma promete dar maiores incentivos às pessoas jurídicas americanas e seus investimentos, pois é caracterizada principalmente pela liberação de recursos às corporações.

Os benefícios trazidos influenciam diretamente nos lucros de grandes empresas e em seus planos de investimento, uma vez que, com a nova medida, as empresas só estarão obrigadas a pagar imposto sobre as receitas geradas dentro do território dos Estados Unidos.

Além dessa alteração, a reforma tributária americana inovou no que se refere à alíquota federal de impostos das empresas americanas, diminuindo 35% para 21%. A nova porcentagem perdurará até 2025.

No Brasil, como já mencionado, a alíquota para IRPJ e para a CSLL é de, respectivamente, 15% e de 9% a 15%. Em comparação com a dos Estados Unidos, o imposto de pessoa jurídica nunca foi de fato tão alto. Não obstante a alíquota corporativa obrigatória, ou a alíquota de tabela, equivalesse a 35% antes da reforma tributária, esta diminuía para 19% quando ajustados os créditos e as deduções, valor da alíquota real. Essa porcentagem é ainda é pouco superior a do Brasil.

O que se depreende após a reforma tributária americana, é que esta alíquota real diminuirá muito mais, podendo se aproximar da porcentagem adotada para as alíquotas brasileiras. Ocorre que com a nova alíquota efetiva americana, a competição entre os países aumentará, principalmente aqueles situados na América Latina e no Caribe, incluindo o Brasil.

Outra novidade advinda da reforma no sistema tributário americano é a mudança do regime de compensação de prejuízos fiscais pelas pessoas jurídicas. Enquanto no Brasil o sistema tributário é quantitativo, nos Estados Unidos, anteriormente a nova medida, o seu sistema era o temporal, com o prazo prescricional de 20 anos para as empresas compensarem seus prejuízos fiscais. Todavia, com a implementação da reforma tributária, atualmente o sistema americano é o mesmo do adotado pelo Brasil, o quantitativo.

Apesar da similitude entre os sistemas brasileiro e americano, há de se ressaltar a principal diferença: a trava para a compensação dos prejuízos fiscais. O sistema americano adota uma limitação de 80% para a referida compensação, 50% a mais que o sistema brasileiro. Na prática, apesar de os dois países adotarem o mesmo sistema de limitação –o quantitativo– fica claro que, quando da comparação dos efeitos causados pelas travas americana e brasileira, as realidades mostram-se completamente diferentes, de maneira que os Estados Unidos acabam se aproximando de um sistema quantitativo com efeito parcial do sistema temporal.

Não é possível estabelecer qual o melhor fisco entre o do Brasil e o dos Estados Unidos, muito menos apontar qual deles mantém a justiça tributária. Ambos são Estados com realidades distintas e preceitos de desenvolvimento diferentes, no entanto, é notório que as estratégias tributárias adotadas pelas duas nações se assemelham em alguns aspectos, e se distanciam consideravelmente em outros.

8 CONCLUSÃO

Os argumentos utilizados para defender a inconstitucionalidade das normas demonstram ser válidos e fundamentados. O fato de trapa dos 30% não ser, de certa forma, compatível com a base de cálculo dos tributos afetados é fator determinante na adoção de uma das teses.

A atividade da pessoa jurídica é contínua, devendo ser levada em conta, para fins de verificação quanto à obtenção de renda, todo o seu período de vida, eis que a apuração com base anual/trimestral é apenas um controle para fins de fiscalização e arrecadação. Para verificar se a empresa teve lucro ou prejuízo, mostra-se necessário observar todo o período em ela que funcionou, devendo incidir IRPJ e CSLL apenas se houver acréscimo patrimonial. (RAFAEL ALVES DOS SANTOS)

De outro lado, não houve uma fundamentação concreta, pelo Supremo Tribunal Federal, que justificasse considerar a possibilidade de compensação dos prejuízos fiscais como um benefício fiscal.

Benefício Tributário: gastos indiretos do governo que configuram renúncia de receita e que se valem da legislação tributária para atender a objetivos econômicos e sociais. Há de se conjugar dois elementos: (i) uma norma jurídica que represente um desvio ao sistema tributário de referência e que possua (ii) um caráter semelhante ao do gasto público direto, mas que se vale da forma indireta, representativa da perda de arrecadação tributária potencial em favor de uma disponibilidade econômica dos contribuintes, que não foram obrigados a recolher o tributo alvo da medida. (JOSÉ MARIA ARRUDA DE ANDRADE)

Da análise do caso em comento, verifica-se que as normas não se caracterizam como uma norma jurídica que represente um desvio ao sistema tributário de referência, pois o direito à compensação de prejuízo fiscal de anos anteriores configura elemento intrínseco e essencial para que não haja a incidência de tributação sem o necessário acréscimo patrimonial.

Por conseguinte, a decisão tomada pelo Supremo Tribunal Federal não causou surpresa ao meio jurídico, posto que, em um cenário no qual a inconstitucionalidade tivesse sido declarada, o impacto nas finanças do Estado não seria passível de previsão. Observaram-se, assim, influências políticas e econômicas no entendimento do Pretório Excelso, fato que se demonstra alinhado com uma possível ponderação entre os direitos dos sujeitos presentes na relação tributária e os possíveis danos de uma conclusão puramente jurídica.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL, Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8981.htm> Acesso em: 22 nov. 2019;

BRASIL, Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9065.htm> Acesso em: 01 nov. 2019;

CANADO, Vanessa. **Compensação de prejuízos fiscais**. 2018. Disponível em <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/grupos-de-trabalho/55a-legislatura/tributacao-da-renda-corporativa/documentos/outros-documentos/LimitaoCompensaoPrejuizosFiscais_TextoVanessaCanado.pdf> Acesso em: 22 nov. 2019;

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2004;

CIBILIS, Vicente Fretes. **A reforma tributária nos Estados Unidos e seus desafios para a América Latina e Caribe**. 2018. Disponível em <<https://blogs.iadb.org/gestion-fiscal/pt-br/reforma-tributaria-nos-estados-unidos/>> Acesso em: 10 nov. 2019;

FEDERAL, Supremo Tribunal. **STF começa a julgar constitucionalidade de limitação para compensação de prejuízos fiscais de empresas**. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=412579>> Acesso em: 23 nov. 2019;

JURÍDICO, Consultor. **O novo julgamento da trava dos 30% para aproveitamento de prejuízos fiscais**. Disponível em <<https://www.conjur.com.br/2019-abr-04/opinio-julgamento-trava-30-supremo>> Acesso em: 12 nov. 2019;

KAGAN, Julia. **Corporate Tax**. Disponível em <<https://www.investopedia.com/terms/c/corporatetax.asp>> Acesso em: 12 nov. 2019;

LAPORTA, Taís. **Entenda a reforma de Trump que levou empresas a subir salários e criar vagas nos EUA**. 2018. Disponível em <<https://g1.globo.com/economia/noticia/entenda-a-reforma-de-trump-que-levou-empresas-a-subir-salarios-e-criar-vagas-nos-eua.ghtml>> Acesso em: 10 nov. 2019;

NASRALLAH, Amal. **Trava de 30% para compensação de prejuízo fiscais voltará a ser analisada pelo STF**. 2014. Disponível em <<https://tributarionosbastidores.com.br/2014/04/30/>> Acesso em: 12 nov. 2019;

NASRALLAH, Amal. **STF- trava de 30% na compensação de prejuízos fiscais é constitucional**. 2019. Disponível em <<https://tributarionosbastidores.com.br/2019/06/stf-trava-de-30-na-compensacao-de-prejuizos-fiscais-e-constitucional/>> Acesso em: 12 nov. 2019;

SANTOS, Rafael Alves. **STF pode consertar sua “jurisprudência” sobre a trava dos 30%**. 2019. Disponível em: <<https://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI302639,61044-STF+pode+consertar+sua+jurisprudencia+sobre+a+trava+de+30>> Acesso em: 23 out. 2019;

SCOCUGLIA, Livia. **A reforma tributária dos EUA pode afetar o Brasil?** 2018. Disponível em https://www.jota.info/paywall?redirect_to=//www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/reforma-tributaria-dos-eua-pode-afetar-o-brasil-11012018> Acesso em: 10 nov. 2019;

SERRANO, Felipe. **Visão global: o número que Trump não quer ver.** 2019. Disponível em <https://exame.abril.com.br/revista-exame/o-numero-que-trump-nao-quer-ver/>> Acesso em: 10 nov. 2019;

SILVA, Rogério Pires. **Trava de 30% na compensação de prejuízos fiscais e bases negativas para fins de IRPJ e de CSLL.** 2008. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI72183,11049-Trava+de+30+na+compensacao+de+prejuizos+fiscais+e+bases+negativas>> Acesso em: 30 out. 2019;

TRIBUTÁRIO, Portal. **Utilização de prejuízos fiscais.** Disponível em http://www.portaltributario.com.br/guia/compensacao_prejuizos.html> Acesso em: 02 nov. 2019;

TRIBUTÁRIO, Portal. **CSLL- Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido.** Disponível em <http://www.portaltributario.com.br/tributos/csl.html>> Acesso em: 04 nov. 2019;

TRIBUTÁRIO, Portal. **Imposto de Renda – Pessoa Jurídica.** Disponível em <http://www.portaltributario.com.br/tributos/irpj.html>> Acesso em: 01 out. 2019.