

UTILIZAÇÃO DO PREJUÍZO FISCAL NA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA

Mary Elbe Queiroz¹

Antonio Carlos F. de Souza Júnior²

Sumário: Introdução – 1. O uso de ativos na transação tributária – 2. O prejuízo fiscal e seu enquadramento jurídico e contábil – Conclusão.

INTRODUÇÃO

Vivemos no ano de 2020, inegavelmente, tempos desafiadores em virtude dos reflexos passados, presentes e futuros

1. Pós-Doutora pela Universidade de Lisboa. Doutora em Direito Tributário (PUC/SP). Mestre em Direito Público (UFPE). Pós-graduação em Direito Tributário: Universidade de Salamanca – Espanha e Universidade Austral – Argentina. Pós-graduação em Neurociência (PUC/RS). Presidente do Instituto Pernambucano de Estudos Tributários – IPET. Presidente do Conselho de Notáveis do Instituto das Juristas Brasileiras – IJB. Membro Imortal da Academia Nacional de Ciências Econômicas e Políticas Sociais – ANE. Membro do Comitê Superior de Assuntos Jurídicos e Legislativos da FIESP (CONJUR). Líder do Comitê Vozes do Grupo Mulheres do Brasil – Recife-PE. Coordenadora do curso de pós-graduação do IBET em Pernambuco. Professora. Livros e artigos publicados e palestras no Brasil e exterior. Advogada sócia de Queiroz Advogados Associados.

2. Doutor em Direito Tributário (USP). Mestre em Direito (UNICAP). Pós-graduação em Direito Tributário pelo IBET/SP. Professor do Curso de Pós-graduação do IBET. Membro Fundador da Associação Brasileira de Direito Processual – ABDPro. Membro da Associação Norte Nordeste de Professores de Processo – ANNEP. Presidente da Comissão de Assuntos Tributários da OAB/PE. Advogado sócio de Queiroz Advogados Associados.

da pandemia da Covid-19, que vem abalando o mundo e ceifando um assustador número de vidas. O abalo gerado pela extinção do bem mais valioso (a vida) é somado aos efeitos econômicos decorrentes da paralisação e/ou redução das atividades econômicas de um modo geral.

Dúvidas e inquietações surgem no horizonte, iremos retomar a vida e os negócios de onde paramos? A necessidade de arrecadação será maior ou menor do que antes? Por outro lado, a capacidade de pagamento de tributos será a mesma? Como gerir a relação entre fisco e contribuinte? Seleccionamos a última pergunta como ponto de partida para nossas considerações.

A altíssima litigiosidade dessa relação (fisco x contribuinte) no Brasil constitui um ponto fora da curva quando comparado a outros países. Por exemplo, o estoque de créditos tributários inscritos na Dívida Ativa, em litígio no contencioso administrativo tributário e no Poder Judiciário é estimado em aproximadamente 4 trilhões de reais³. Essa litigiosidade acaba transferindo para os Tribunais Superiores o papel de definir os rumos das atividades econômicas e da arrecadação fazendária, por meio da resolução dos inúmeros casos repetitivos pendentes de julgamento.

Por outro lado, em que pese a necessidade de reformulação institucional e normativa, é possível, do ponto de vista imediato, trabalhar com os instrumentos existentes. Um exemplo positivo pode ser extraído da medida adotada pela Procuradoria da Fazenda Nacional para reformular o microsistema de cobrança do crédito tributário, mediante instrumentos que permitam o permanente controle de legalidade dos créditos inscritos na dívida ativa (exemplo: PRDI – Pedido de Revisão da Dívida Inscrita) e, conseqüentemente, a cobrança judicial de créditos indevidos.

Destacamos, igualmente, a Lei n° 13.988/2020 (conversão da Medida Provisória n° 899/2019), que regulamentou a

3. Fonte: Exposição de Motivos da Medida Provisória n° 899/2019.

transação tributária no âmbito da União prevista no art. 171 do CTN. Trata-se de uma ferramenta institucional com potencial de resolver diversos conflitos tributários e, ao mesmo tempo, garantir um importante incremento de arrecadação, sobretudo após o abalo gerado pela pandemia para a Fazenda e solução mais rápida e menos onerosa para os contribuintes.

O sucesso do instrumento legislativo, contudo, exige uma mudança de paradigmas. Neste sentido, não podemos entender a transação como mais um parcelamento delegado criado por atos infralegais (“novo Refis”). A mudança exigirá uma postura proativa tanto do contribuinte quanto da administração tributária como um todo, inclusive os órgãos encarregados pela cobrança.

É justamente em tal contexto que iremos analisar a viabilidade jurídica de quitação de passivos fiscais, por meio de instrumento de transação tributária, mediante a utilização do prejuízo fiscal.

1. O USO DE ATIVOS NA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA

Como já destacado, a Lei nº 13.988/2020 inaugurou um novo capítulo na resolução de conflito entre administração tributária e os contribuintes, especialmente no que se refere a resolução de passivos fiscais inscritos em dívida ativa. Convém destacar que a aludida ferramenta institucional é, segundo o art. 1º, §2º, da Lei norteada pelos seguintes princípios: *os princípios da isonomia, da capacidade contributiva, da transparência, da moralidade, da razoável duração dos processos e da eficiência e, resguardadas as informações protegidas por sigilo, o princípio da publicidade*, entre outros⁴.

4. Portaria PGFN nº 9.917/2020. Art. 2º São princípios aplicáveis à transação na cobrança da dívida ativa da União: I - presunção de boa-fé do contribuinte; II - concorrência leal entre os contribuintes; III - estímulo à autorregularização e conformidade fiscal; IV - redução de litigiosidade; V - menor onerosidade dos instrumentos de cobrança; VI - adequação dos meios de cobrança à capacidade de pagamento dos devedores inscritos em dívida ativa da União; VII - autonomia de vontade das

Por outro lado, o Contribuinte deve assumir o compromisso de não utilizar o instituto de *forma abusiva, com a finalidade de limitar, de falsear ou de prejudicar, de qualquer forma, a livre concorrência ou a livre iniciativa econômica* (art. 3º, inciso I), entre outros deveres.

Dentro do ideal de eficiência, razoável duração do processo (administrativo e/ou judicial), menor onerosidade dos instrumentos de cobrança e adequação dos meios de cobrança à capacidade de pagamento dos contribuintes, a norma possibilitou a criação de formas de pagamento diversas daquelas usualmente utilizadas, inclusive a alienação de bens e direito ofertados como garantia (art. 11, incisos II e III⁵).

Ademais, o parágrafo 6º do art. 11, da Lei, permitiu expressamente a utilização de direitos creditórios do contribuinte em desfavor da União: § 6º *Na transação, poderão ser aceitas quaisquer modalidades de garantia previstas em lei, inclusive garantias reais ou fidejussórias, cessão fiduciária de direitos creditórios, alienação fiduciária de bens móveis, imóveis ou de direitos, bem como créditos líquidos e certos do contribuinte em desfavor da União, reconhecidos em decisão transitada em julgado.*

A Portaria PGFN nº 9.917/2020, ao regulamentar a forma de quitação e garantia prevista na Lei, deixou ainda mais clara a possibilidade de quitação dos débitos fiscais transacionados com ativos do Contribuinte, notadamente os créditos fiscais em desfavor da União:

Art. 7º As modalidades de transação previstas nesta Portaria poderão envolver, a exclusivo critério da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, as seguintes exigências:

partes na celebração do acordo de transação; VIII - atendimento ao interesse público; IX - publicidade e transparência ativa, ressalvada a divulgação de informações protegidas por sigilo, nos termos da lei.

5. Art. 11. A transação poderá contemplar os seguintes benefícios: (...) II - o oferecimento de prazos e formas de pagamento especiais, incluídos o diferimento e a moratória; e III - o oferecimento, a substituição ou a alienação de garantias e de constrições.

TEXTO E CONTEXTO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

(...)

III - apresentação de garantias reais ou fidejussórias, inclusive alienação fiduciária sobre bens móveis ou imóveis e a ***cessão fiduciária de direitos sobre coisas móveis, títulos de crédito, direitos creditórios ou recebíveis futuros***, observado o disposto no art. 66-B da Lei nº 4.728, de 14 de julho de 1965.

Art. 8º As modalidades de transação previstas nesta Portaria poderão envolver, a exclusivo critério da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, as seguintes concessões, observados os limites previstos na legislação de regência da transação:

(...)

VI - ***possibilidade de utilização de créditos líquidos e certos do contribuinte em desfavor da União, reconhecidos em decisão transitada em julgado, ou de precatórios federais próprios ou de terceiros***, para fins de amortização ou liquidação de saldo devedor transacionado, observado o procedimento previsto nesta Portaria.

A norma regulamentadora, porém, acabou não explicitando a possibilidade de utilização de outros direitos do Contribuintes em face da União, os quais são, igualmente, líquidos no contexto dos acordos transação. A omissão não deve ser interpretada como uma vedação, haja vista que a Lei expressamente permitiu a utilização de ativos para quitação de débito no âmbito da transação tributária.

A advertência é importante, pois a portaria não tratou da possibilidade de utilização do prejuízo fiscal para fins de amortização ou liquidação de saldo devedor transacionado. O prejuízo fiscal, juridicamente e contabilmente tratado, deve ser enquadrado como um direito de crédito em desfavor da União. O tema será esmiuçado nos tópicos seguintes.

2. O PREJUÍZO FISCAL E SEU ENQUADRAMENTO JURÍDICO E CONTÁBIL

Como sabido, o desenvolvimento da atividade empresarial é regido pelo princípio contábil/societário da continuidade. No entanto, para fins de mensuração e acompanhamento da atividade,

a legislação societária pode criar, artificialmente, uma temporalidade para avaliação da performance da atividade. Exemplificativamente, podemos identificar na legislação contábil e financeira a anualidade, como critério preferencial para mensuração.⁶

No Direito Tributário, a necessidade de criar um critério temporal para apuração de um lucro passível de ser gravado pela tributação sobre a renda (imposto e contribuição) também é imprescindível a fim de garantir a arrecadação. A regra geral escolhida pelo legislador foi a apuração trimestral, sem prejuízo de opção anual nos casos em que a apuração do lucro fiscal ocorre pela sistemática do lucro real⁷.

Na medida que essa temporalidade representa um pequeno recorte do desenvolvimento das atividades da entidade, inclusive para fins de tributação, a legislação também resguarda que a orientação constitucional de tributação da renda enquanto manifestação do acréscimo patrimonial seja efetiva. O exemplo mais importante consiste justamente na figura do prejuízo fiscal, regulada na legislação (Regulamento do Imposto sobre a Renda – Decreto nº 9.580/2018):

Art. 580. O prejuízo fiscal poderá ser compensado com o lucro líquido ajustado pelas adições e pelas exclusões previstas neste Regulamento, observado o limite máximo, para compensação, de trinta por cento do referido lucro líquido ajustado (Lei nº 9.065, de 1995, art. 15, caput).

Parágrafo único. O disposto neste artigo somente se aplica às pessoas jurídicas que mantiverem os livros e os documentos

6. Lei nº 4.320/1964. Art. 34. O exercício financeiro coincidirá com o ano civil. Lei nº 6.404/1976. Art. 175. O exercício social terá duração de 1 (um) ano e a data do término será fixada no estatuto. Parágrafo único. Na constituição da companhia e nos casos de alteração estatutária o exercício social poderá ter duração diversa.

7. Decreto nº 9.580/2018. Art. 217. O imposto sobre a 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 (Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º, caput). Art. 218. A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto sobre a renda na forma estabelecida nesta Seção deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano (Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º, § 3º).

TEXTO E CONTEXTO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

exigidos pela legislação fiscal comprobatórios do montante do prejuízo fiscal utilizado para compensação (Lei nº 9.065, de 1995, art. 15, parágrafo único).

O prejuízo fiscal pode ser definido como o “resultado negativo a que se chega após os ajustes feitos no lucro contábil para apuração do lucro real, ou seja, é o lucro real negativo apurado ao final de qualquer período-base da pessoa jurídica”⁸. Note-se que a figura jurídica somente surge após o transporte do resultado contábil para o resultado fiscal, nos moldes preconizados pela legislação tributária, e, por isso, nem sempre é simétrico com o lucro contábil em decorrência dos ajustes exigidos pela lei tributária. É possível, por exemplo, verificar pessoas jurídicas com lucro contábil e prejuízo fiscal e com prejuízo contábil e lucro fiscal. Idêntico raciocínio aplica-se para a base de cálculo negativa da CSLL.

A história legislativa brasileira revela dois modelos de utilização de prejuízo fiscal. No primeiro modelo (até 1995), o prejuízo fiscal acumulado em exercício anterior poderia ser integralmente utilizado nos 5 exercícios seguintes, isto é, não havia limitação de valor para a compensação do prejuízo, porém, o direito possuía um “prazo de validade”. O segundo modelo implementou uma limitação ao uso do prejuízo (30% do lucro apurado no período), mas, em contrapartida, afastou a limitação temporal para utilização do direito⁹.

A justificativa governamental para limitação da utilização do direito em cada exercício foi a necessidade de preservar um padrão mínimo de fluxos financeiros (caixa) em cada exercício fiscal, conforme constou na Mensagem nº 26/1995 (Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 812/1995): “A medida estabelece uma regra gradual de compensação de

8. OLIVEIRA, Ricardo Mariz. *Fundamentos do imposto de renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p.859.

9. Para uma análise histórica das regras de compensação de prejuízo fiscal: Cf. OLIVEIRA, Ricardo Mariz. *Fundamentos do imposto de renda (2020)*. São Paulo: IBDT, 2020. p. 1072-1085.

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

A questão (limitação da compensação do prejuízo) acabou sendo levada ao Supremo Tribunal Federal, especialmente sob a ótica da ofensa ao conceito constitucional de renda. A Suprema Corte nacional acabou tratando a compensação de prejuízo como um “benefício fiscal” abrindo espaço para livre disposição do tema pelo legislador ordinário¹⁰.

Com todo respeito, em que pese a possibilidade de o legislador criar um corte temporal para apuração da base de cálculo de tributos com base nos lucros e, ao mesmo tempo, aproveitamento de prejuízos fiscais, que não precisa necessariamente ser o mesmo, o direito ao aproveitamento fiscal não se amolda ao conceito de benefício fiscal.

Em primeiro lugar, quando compensa prejuízo fiscal apurado em exercício anteriores, o contribuinte não aufere uma receita/subvenção representativa de um elemento patrimonial novo,

10. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Recurso Extraordinário n. 344.994**. Tribunal Pleno. Julgado em 25/03/2009. Ementa: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. DEDUÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. LIMITAÇÕES. ARTIGOS 42 E 58 DA LEI N. 8.981/95. CONSTITUCIONALIDADE. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO DISPOSTO NOS ARTIGOS 150, INCISO III, ALÍNEAS “A” E “B”, E 5º, XXXVI, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. 1. O direito ao abatimento dos prejuízos fiscais acumulados em exercícios anteriores é expressivo de benefício fiscal em favor do contribuinte. Instrumento de política tributária que pode ser revista pelo Estado. Ausência de direito adquirido 2. A Lei n. 8.981/95 não incide sobre fatos geradores ocorridos antes do início de sua vigência. Prejuízos ocorridos em exercícios anteriores não afetam fato gerador nenhum. Recurso extraordinário a que se nega provimento. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Recurso Extraordinário n. 591.340**. Tribunal Pleno. Julgado em 27/06/2019. Ementa: TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA JURÍDICA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO. PREJUÍZO. COMPENSAÇÃO. LIMITE ANUAL. LEI 8.981/1995, ARTS. 42 E 58. LEI 9.065/95, ARTS. 15 E 16. CONSTITUCIONALIDADE. 1. A técnica fiscal de compensação gradual de prejuízos, prevista em nosso ordenamento nos arts. 42 e 58 da Lei 8.981/1995 e 15 e 16 da Lei 9.065/1995, relativamente ao Imposto de Renda de Pessoa Jurídica e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, não ofende nenhum princípio constitucional regente do Sistema Tributário Nacional. 2. Recurso extraordinário a que nega provimento, com afirmação de tese segundo a qual É constitucional a limitação do direito de compensação de prejuízos fiscais do IRPJ e da base de cálculo negativa da CSLL.

elemento característico de um benefício/favor fiscal. Na realidade, o abatimento evidencia uma recomposição de uma perda patrimonial gerada por resultados negativos do exercício ou de exercícios anteriores, a qual não se amolda ao conceito de renda. Alertando-se que o conceito constitucional de renda pressupõe acréscimo patrimonial, riqueza nova que entra no patrimônio. Aqui se ressalta a importância da temporalidade criada pela legislação, pois sem ela o contribuinte nada teria de acréscimo patrimonial e, conseqüentemente, nada teria a pagar a título de tributo.

Então, essa temporalidade é necessária para medir e quantificar, em cada período de apuração o efetivo acréscimo (lucro) ou decréscimo (prejuízo) do patrimônio. Contudo, embora haja a apuração em cada período somente se poderá saber o resultado efetivo sob o patrimônio quando se faz a verificação em relação ao todo. É importante considerar que um contribuinte com sucessivos prejuízos anuais não tem qualquer acréscimo patrimonial, embora, pela legislação e como reconhecido pelo STF, a limitação da compensação do prejuízo seja de 30% em relação aos lucros futuros. Porém, quando a lei lhe garante o direito a acumular prejuízos para serem deduzidos nos anos subsequentes, está assegurando que a tributação somente se dê sobre acréscimo em relação ao todo patrimonial o qual só poderia ser apurado ao fim da empresa.

Destacamos em sentido semelhante o posicionamento de Luís Eduardo Schoueri e Roberto Quiroga Mosquera:

De todo modo, não nos parece que a computação de prejuízos passados seja um benefício fiscal. Tampouco que uma empresa (re)nasça todo 1º de janeiro e morra todo 31 de dezembro. Embora possa ser medida por anos-calendário, a atividade empresarial permanece. Conforme o Princípio da Continuidade – que é um dos “princípios de contabilidade geralmente aceitos” nos termos do art. 177 da Lei das S.A. –, as empresas operam por prazo indeterminado e, por consequência disso, produzem riquezas e incorrem em despesas indefinidamente. Assim, só caberá falar em lucro ou prejuízo no encerramento da atividade empresarial. Antes disso, é impossível quantificar o montante de renda ou de despesa gerada. Com efeito, não passa de um mero “artifício” adotar um período de tempo como parâmetro, ao fim do qual se chega ao resultado, positivo ou negativo, calculado com a apuração de haveres. Em

outras palavras, eleger um período-base, ou exercício, constitui um simples mecanismo de se verificar eventual renda tributável, de sorte a assegurar o financiamento corrente do Estado com um fluxo estável de arrecadação, ainda que no decurso de atividade presente pelo contribuinte. Portanto, à luz da precariedade dessa apuração medida artificialmente em anos-calendário para o IRPJ e a CSL, não se pode dizer que o resultado de um ano seja descolado de resultados anteriores e posteriores¹¹

Por outro lado, caso o legislador retire o direito ao aproveitamento do prejuízo fiscal do ordenamento, o conceito constitucional de renda será atingido, pois o tributo incidirá sobre o patrimônio das pessoas jurídicas e não pelo acréscimo patrimonial representativo da renda.

Não podemos confundir, nesse sentido, a margem de liberdade conferida ao legislador para criar a temporalidade do imposto e questões correlatas como a do prejuízo fiscal com a criação de benefícios governamentais destinados a incentivo a determinadas atividades e comportamentos, pois têm naturezas totalmente diversas.

Em segundo lugar, o recorte de análise realizado pelo Supremo Tribunal Federal nos julgamentos citados não é suficiente para se estabelecer um “conceito constitucional” do prejuízo fiscal. A matéria certamente será revisitada em outros casos como, por exemplo, a compensação do prejuízo em virtude de eventos de fusão ou incorporação.

Em terceiro lugar, conforme asseverado pelo Ministro Edson Fachin em voto proferido no julgamento do Recurso Extraordinário nº 591.340, a legislação do direito financeiro afasta completamente tal classificação:

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

11. SCHOUERI, Luís Eduardo. MOSQUERA, Roberto. Quiroga. *Manual da tributação direta da renda*. São Paulo: IBDT, 2020. p.87.

TEXTO E CONTEXTO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

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

Não bastasse o aspecto financeiro-orçamentário citado tem-se que a limitação à compensação de prejuízo fiscal não implica na fuga da regra padrão de incidência tributária, ao contrário, conforme visto antes, a mensuração de acréscimo patrimonial durante período de um ano pressupõe o cômputo de perdas. O direito do contribuinte em abater prejuízos fiscais acumulados nos exercícios anteriores não pode ser qualificado, assim, com instrumento de política fiscal em favor do contribuinte na medida em que nada mais é que técnica de conformação da base de cálculo de modo a aferir a efetiva capacidade contributiva.

Ademais, quando analisamos a própria legislação fiscal, verificamos que em diversas situações o prejuízo fiscal é reconhecido como um direito (ativo), utilizado pelo contribuinte nos moldes da legislação para quitação dos seus débitos. A disciplina jurídica é semelhante com os créditos oriundos da não cumulatividade. Portanto, independentemente da sua qualificação ou não como benefício fiscal, é correto afirmar que o prejuízo fiscal é um direito que deve ser incorporado ao patrimônio da pessoa jurídica.

Um exemplo pode ser verificado nas normas disciplinadoras de parcelamento especiais, que, ao longo dos últimos 20 anos, permitiram a utilização do prejuízo fiscal como um crédito passível de utilização para quitação do tributo, multas, juros de mora ou encargo-legal:

Norma	Dispositivo	Forma de utilização do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CLL
Lei n. 9.964/2000	Art. 1º, §7º	Liquidação de multa, juros e encargo-legal
Lei n. 11.941/2009	Art. 1º, §7º	Liquidação de multa, juros e o encargo-legal
MP n. 470/2009	Art.2º. §2º	Liquidação de até 100% do valor consolidado
Lei n.13.043/2014	Art. 33	Liquidação de 70% do débito consolidado
MP n. 766/2017	Art. 2º	Liquidação de 70% do débito consolidado
Lei n. 13.496/2017	Art. 2º	Liquidação de até 80% do débito consolidado

Além de permitir a quitação de tributos com o prejuízo fiscal, a legislação, em determinados casos, também autorizou a utilização do prejuízo por terceiros (integrantes do mesmo grupo econômico ou até mesmo sem qualquer vinculação societária), o que somente reforça a natureza do prejuízo fiscal como um direito do contribuinte e não como um benefício fiscal.

Inclusive, em diversas soluções de consulta, a Receita Federal do Brasil reconhece a natureza de direito economicamente quantificável. Na Solução de Consulta Cosit nº 576/2017, por exemplo, a autoridade fiscal entendeu que a transferência de prejuízo fiscal entre empresas gera receita passível de tributação pelas contribuições incidentes sobre a receita bruta¹². Na Solução de Consulta Cosit nº 71/2016, houve o expresse reconhecimento de que a transferência do prejuízo fiscal corresponde à uma cessão de direitos não tributados em virtude não ser enquadrado como um acréscimo patrimonial já que visa a recompor decréscimo patrimonial anterior¹³.

12. Ementa: REGIME NÃO CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO. CESSÃO DE CRÉDITO. QUITAÇÃO ANTECIPADA DE DÉBITOS PARCELADOS. ALÍQUOTAS. A receita gerada pela cessão de crédito de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL, integra, como regra, a base de cálculo da Cofins não cumulativa da cedente e, sempre que operada com deságio, também a da cessionária. Para os fins do disposto no §1º do art. 33 da Lei nº 13.043, de 2014, foi reduzida a 0 (zero), a partir de 20 de janeiro de 2015, a alíquota da Cofins incidente sobre a receita auferida pelo cedente com a cessão de créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL para pessoas jurídicas controladas, controladoras ou coligadas, bem como sobre a receita auferida pela cessionária na hipótese dos créditos cedidos com deságio. Em relação às mesmas receitas, auferidas anteriormente a 20 de janeiro de 2015, por pessoas jurídicas sujeitas à não cumulatividade da Cofins, incidia a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento). No regime cumulativo, entretanto, as receitas aqui referidas não integram a base de cálculo da Cofins, sejam auferidas pela pessoa jurídica cedente ou pela cessionária dos créditos.

13. Ementa: CESSÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. QUITAÇÃO ANTECIPADA DE PARCELAMENTO. EMPRESA CEDENTE. RECEITA. O fato gerador do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica é a obtenção de lucro, ganho ou acréscimo patrimonial e não a mera realização de receita. O valor auferido com a cessão de créditos com deságio de prejuízo fiscal e/ou base de cálculo negativa para empresa controladora utilizar na quitação antecipada de débitos incluídos no parcelamento da Lei nº 12.996, de 2014, deve ser registrado em contrapartida à conta do Patrimônio Líquido, não sendo tributável pela legislação do IRPJ. No mesmo sentido: Instrução

A realidade jurídica do prejuízo fiscal também foi capturada pelas normas contábeis. O Pronunciamento nº 32 - CPC-32, incorporado ao nosso ordenamento jurídico pelo art. 177 da Lei nº 6.404/1976, art. 10-A da Lei nº 6.385/1976, Resolução CVM nº 599/2009 e Resolução CFC – NBCTG 32(R3), prevê a possibilidade de constituição de um ativo denominado de “Ativo Fiscal Diferido”¹⁴:

34. Um ativo fiscal diferido deve ser reconhecido para o registro de prejuízos fiscais não utilizados e créditos fiscais não utilizados na medida em que seja provável que estarão disponíveis lucros tributáveis futuros contra os quais os prejuízos fiscais não utilizados e créditos fiscais não utilizados possam ser utilizados.

35. Os critérios para reconhecer ativos fiscais diferidos advindos do registro de prejuízos fiscais e créditos fiscais não utilizados são os mesmos critérios para reconhecer ativos fiscais diferidos advindos de diferenças temporárias dedutíveis. Entretanto, a existência de prejuízos fiscais não utilizados é uma forte evidência de que futuros lucros tributáveis podem não estar disponíveis. Portanto, quando a entidade tem um histórico de perdas recentes, ela deve reconhecer ativo fiscal diferido advindo de prejuízos fiscais ou créditos fiscais não utilizados somente na medida em que tenha diferenças temporárias tributáveis suficientes ou existam outras evidências convincentes de que haverá disponibilidade de lucro tributável suficiente para compensação

Normativa SRF nº 44/2000. Art. 7º No caso de utilização de prejuízo fiscal ou de base de cálculo negativa, de terceiros, a pessoa jurídica cedente, a qualquer título, deverá: I - registrar, em sua escrituração contábil, o valor do direito cedido, determinado na forma do § 2º do artigo anterior, em contrapartida a conta de patrimônio líquido; II - dar baixa, em sua escrituração fiscal, do valor de prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da contribuição social cedido, pelo montante que serviu de base para a determinação do direito registrado na forma do inciso anterior;

14. Em sentido análogo: Cf. GELBCKE, Ernesto. SANTOS, Ariosvaldo dos. IUDÍCIBUS, Sérgio. MARTINS, Eliseu. *Manual de contabilidade societária: aplicável a todas as sociedades: de acordo com as normas internacionais e do CPC*. São Paulo: Atlas, 2018. p. 1100-1101. “Esse tema, que antes era tratado pela Deliberação CVM nº 273/98 e pela Instrução CVM nº 371/02, passou a ser normatizado pelo Pronunciamento Técnico CPC 32 – Tributos sobre o Lucro, o qual foi aprovado pela Deliberação CVM nº 599/09. Esse pronunciamento, cuja adoção passou a ser obrigatória a partir de 1º-1-2010, prevê que um ativo diferido fiscal relativo a prejuízos fiscais somente seja reconhecido mediante a verificação e o atendimento de diferentes condições. Essas condições, que estão detalhadas no item 36 do mencionado Pronunciamento e que são praticamente iguais àquelas previstas na Deliberação CVM nº 273/98 (item 21)”.

futura dos prejuízos fiscais ou créditos fiscais não utilizados. Nessas circunstâncias, o item 82 exige divulgação do valor do ativo fiscal diferido e a natureza da evidência que comprova o seu reconhecimento.

Uma evidência para o reconhecimento de um ativo diferido consiste na possibilidade de utilização do direito para quitação de débitos fiscais existentes, inclusive por meio de acordos de transação como no caso analisado no presente estudo. Em suma, tanto no aspecto jurídico quanto o contábil, o prejuízo fiscal deve ser considerado um direito (ativo) em que o contribuinte possui em desfavor do ente tributante.

O exercício de tal direito, regulado pelas normas jurídicas específicas, também merece ser analisado, pois não podemos confundir as regras para o exercício de um determinado direito como o próprio direito.

Pois bem, no caso do prejuízo fiscal, a regra geral é que o referido direito somente pode ser exercitado por meio de compensação com lucros gerados pela própria pessoa jurídica no exercício das suas atividades. E mais, como já destacado anteriormente, o exercício de tal direito deve ser limitado a 30% do lucro auferido em cada exercício.

No entanto, de modo excepcional, a legislação vem permitindo a utilização do direito para quitação de tributos em atraso ou quitação de multa e juros de tributos em atraso. As regras em questão foram veiculadas no bojo de programas de parcelamento, justamente porque, naquele contexto, a adesão ao parcelamento e o pagamento foi ofertada de modo universalizado, isto é, sem análise específica da situação do contribuinte.

Na transação tributária, de modo diverso, o perfil do débito e a capacidade de pagamento do contribuinte constitui elemento para análise da viabilidade do acordo, conforme pode ser observado na expressa determinação legal (Lei nº 13.988/2020):

Art. 14. Ato do Procurador-Geral da Fazenda Nacional disciplinará:

TEXTO E CONTEXTO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

(...)

V - os critérios para aferição do grau de recuperabilidade das dívidas, os parâmetros para aceitação da transação individual e a concessão de descontos, entre eles o insucesso dos meios ordinários e convencionais de cobrança e a vinculação dos benefícios a critérios preferencialmente objetivos que incluam ainda a idade da dívida inscrita, a capacidade contributiva do devedor e os custos da cobrança judicial.

Logo, não se trata de uma “ordinarização” da compensação do prejuízo fiscal tal como prevista na norma geral (legislação do imposto sobre a renda) ou nas normas do parcelamento especial. Quando cabível, a utilização do prejuízo fiscal na transação constitui em excepcional medida para amortização de débitos do contribuinte por meio da utilização de direitos que, certamente, será exercitado em desfavor da União nos próximos exercícios.

Inclusive, sendo medida excepcional, tal utilização não representará em uma diminuição da arrecadação justamente pelo fato de que o débito transacionado é necessariamente classificado como de difícil recuperação, o que somente reforça a adequação de utilização de tal ativo no bojo da transação tributária. Importa ressaltar que os prejuízos serão deduzidos dos lucros futuros na apuração de tributos de qualquer forma, então, a medida consiste, apenas, em antecipar esse direito à compensação com consequências positivas tanto para a Fazenda como para o contribuinte.

Podemos relacionar como exemplo da boa utilização do ativo, os casos de empresas em recuperação judicial, nos quais a União possui grande dificuldade para recuperação de créditos tributários, mas, ao mesmo tempo, há um grande estoque de prejuízos fiscais utilizáveis para amortização de parte do crédito e viabilizar o pagamento do passivo fiscal.

Destaca-se que, no bojo da lei de transação, a utilização de um ativo fiscal não representa em benefício fiscal ou redução de tributos, mas sim mecanismo para efetivação dos direitos creditórios da União e solução rápida de litígios. No caso,

a eliminação de “estoques” de prejuízo fiscal, além de facilitar a retomada das atividades e quitação do passivo fiscal, recolocar a contribuinte no caminho da geração de lucros que, certamente, redundará no futuro recolhimento de tributos incidentes sobre o novo lucro e sobre a nova receita.

CONCLUSÃO

Retomando a questão da utilização do prejuízo fiscal na transação, teremos a seguinte configuração que legitima o respectivo uso: (i) crédito fiscal classificado como de baixa recuperabilidade; (ii) ausência de outros ativos passíveis de utilização para quitação do crédito fiscal ou impossibilidade de utilização de tais ativos sem comprometer a continuidade da pessoa jurídica; (iii) considerar o prejuízo, apenas, como crédito limitado ao IRPJ e a CSLL que se refletiria nos exercícios subsequentes; (iv) possibilidade de limitação da utilização para multa, juros, encargo-legal e tributos não sujeitos à repartição de receitas com outros entes federativos.

Verificado os parâmetros acima, o prejuízo fiscal poderá ser incluído como um direito e uma garantia para celebração da transação e/ou como ativo que será utilizado para amortizar ou liquidar o saldo devedor do crédito transacionado.

Por fim, devemos destacar que a utilização do prejuízo fiscal na transação, além de contemplar previsão na legislação, é medida que concretiza os princípios norteadores da lei e sua respectiva regulamentação, pois, ao mesmo tempo, garante a menor onerosidade e adequação dos meios de cobrança à capacidade de pagamento do contribuinte e a eficiência na arrecadação da administração tributária.