



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 1.925.025 - SC (2021/0059796-5)

RELATOR : MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES
RECORRENTE : LIBRELATO S.A. IMPLEMENTOS RODOVIARIOS
ADVOGADOS : JOÃO JOAQUIM MARTINELLI - SC003210
LUIZ EDUARDO COSTA LUCAS E OUTRO(S) - DF034694
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL E BASE DE CÁLCULO NEGATIVA. APLICAÇÃO DOS LIMITES DE 30%, DOS ARTS. 15 E 16, DA LEI N. 9.065/95 E ARTS. 42 E 58, DA LEI N. 8.981/95 TAMBÉM PARA EMPRESAS EXTINTAS (INCORPORAÇÃO, FUSÃO, CISÃO) SOB PENA DE VIOLAÇÃO INDIRETA (FRAUDE À LEI) AO ART. 33, DO DECRETO-LEI N. 2.341/87.

1. A empresa contribuinte, ciente da **regra jurídica cogente proibitiva** consistente na vedação da utilização dos prejuízos fiscais prevista no art. 33, do Decreto-Lei n. 2.341/87 ("*art. 33. A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida*"), objetiva **provimento declaratório** para o aproveitamento integral dos prejuízos fiscais de IRPJ e bases negativas de CSLL, afastando-se os efeitos dos art. 42 e 58 da Lei 8.981/95, com redação dada pela Lei nº 9.065/95, **quando de sua futura extinção** (por incorporação, fusão ou cisão).

2. Na prática, pleiteia-se que a empresa **futuramente sucessora** (por incorporação, fusão ou cisão), também ciente da **regra jurídica cogente proibitiva** consistente na vedação da utilização dos prejuízos fiscais prevista no art. 33, do Decreto-Lei n. 2.341/87, possa contornar essa regra ao fazer uso de 100% desses prejuízos fiscais dentro da própria incorporada, fusionada ou cindida antes de a incorporar, fundir-se a ela ou cindir (assim o faria sem dívidas tributárias), afastando ali a limitação de 30%, dos arts. 15 e 16, da Lei n. 9.065/95 e arts. 42 e 58, da Lei n. 8.981/95, ao argumento de que a "*vedação de 30% estabelecida na Lei n. 8.981/95 somente faria sentido para as empresas que estão continuando a sua atividade e não para aquelas que estão se extinguindo*". Nessas condições, a empresa **futuramente sucessora** estaria fazendo uso do prejuízo fiscal da sucedida a ser **futuramente extinta** (na própria sucedida e, por conseguinte, também em si mesma na condição de sucessora, já que ou eram ou se tornarão uma única empresa) para além do limite legal previsto.

3. A ótica reconhecida por ambas as Turmas desta Corte foi a de que o **procedimento é uma burla ao art. 33, do Decreto-Lei n. 2.341/87** através do afastamento da Lei n. 8.981/95, caracterizando violação indireta à lei (fraude à lei). Precedentes: REsp. n. 1.805.925 - SP, Primeira Turma, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, Rel. p/ acórdão Min. Gurgel de Faria, DJe 5/8/2020; EDcl nos EDcl no AgInt nos EDcl no REsp. n. 1.725.911 - SP, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 16.11.2020; REsp. n. 1.107.518 - SC, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 06.08.2009.

4. O conjunto normativo composto pelas limitações constantes do art. 33, do Decreto-Lei n. 2.341/87; arts. 15 e 16, da Lei n. 9.065/95 e arts. 42 e 58, da Lei n.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

8.981/95; deve ser interpretado à luz da cláusula antielisiva específica do art. 51, da Lei n. 7.450/85, dispositivo legal que já teve aplicação reconhecida no REsp. n. 1.743.918 / SP, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 19.03.2019.

5. O conjunto produz norma antielisiva para reduzir os incentivos a que as empresas passem a fabricar prejuízos fiscais a fim de serem adquiridos no mercado mediante incorporação por outras (normalmente estando todas sob mesma orientação dentro de um grupo econômico de fato ou mesma consultoria tributária) com o propósito único de reduzir o IRPJ e a CSLL devidos (ausência de propósito negocial). Trata-se de um típico caso onde a empresa que assim procede busca a chancela do Poder Judiciário para realizar um **Planejamento Tributário Abusivo**. A compreensão do tema já havia sido feita no REsp. n. 1.107.518/SC (Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 06.08.2009), como bem observado no acórdão embargado.

6. Recurso especial não provido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos esses autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da SEGUNDA TURMA do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas, o seguinte resultado de julgamento:

"A Turma, por unanimidade, negou provimento ao recurso, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator."

A Sra. Ministra Assusete Magalhães, os Srs. Ministros Francisco Falcão, Herman Benjamin e Og Fernandes votaram com o Sr. Ministro Relator.

SUSTENTAÇÃO ORAL

Dr(a). CARLOS EDUARDO DOMINGUES AMORIM, pela parte RECORRENTE:
LIBRELATO S.A. IMPLEMENTOS RODOVIARIOS

Brasília (DF), 05 de outubro de 2021.

MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES
Relator



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 1.925.025 - SC (2021/0059796-5)

RELATOR : MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES
RECORRENTE : LIBRELATO S.A. IMPLEMENTOS RODOVIARIOS
ADVOGADOS : JOÃO JOAQUIM MARTINELLI - SC003210
LUIZ EDUARDO COSTA LUCAS E OUTRO(S) - DF034694
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

RELATÓRIO

O EXMO. SR. MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES (Relator):

Trata-se de recurso especial interposto com fulcro no permissivo do art. 105, III, "a", da Constituição Federal de 1988, contra acórdão que restou assim ementado (e-STJ fls. 863/870):

TRIBUTÁRIO. IRPJ. CSLL. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. LIMITAÇÃO DE 30%. LEI Nº 8.981/95 E LEI 9.065/95. LEGALIDADE E CONSTITUCIONALIDADE.

1. A jurisprudência é pacífica no sentido de que a limitação da compensação em 30% dos prejuízos fiscais acumulados em exercícios anteriores com a finalidade de determinação da base de cálculo da CSLL e do IRPJ não contém mácula de ilegalidade e inconstitucionalidade.

2. No julgamento do RE nº 591340, o STF reiterou o entendimento de que é constitucional a limitação do direito de compensação de prejuízos fiscais de IRPJ e da base de cálculo negativa da CSLL.

Os embargos de declaração interpostos restaram rejeitados (e-STJ fls. 902/906).

Alega a recorrente que houve violação aos arts. 42 e 58, da Lei nº 8.981/95 e arts. 15 e 16, da Lei nº 9.065/95. Afirma que objetivou **declaração** para o aproveitamento integral dos prejuízos fiscais de IRPJ e bases negativas de CSLL, afastando-se os efeitos dos art. 42 e 58 da Lei 8.981/95, com redação dada pela Lei nº 9.065/95, **quando da futura extinção da sociedade** (por incorporação, fusão ou cisão). Sustenta que ao entender pela legalidade da limitação da compensação dos prejuízos fiscais de IRPJ e base negativa de CSLL em 30%, conforme dispositivos acima, quando da extinção da sociedade, o Tribunal acabou por entender legal a tributação pelo IRPJ e CSLL sobre o patrimônio da empresa e não sobre renda/lucro. Alega que tal limitação não deve ocorrer quando a pessoa jurídica sofre processo de extinção, por qualquer das operações societárias permitidas em nosso ordenamento jurídico, diante da impossibilidade de compensação futura do saldo excedente (e-STJ fls. 916/926).

Contrarrazões nas e-STJ fls. 968/970.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Recurso regularmente admitido na origem (e-STJ fls. 975/976).

É o relatório.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 1.925.025 - SC (2021/0059796-5)

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL E BASE DE CÁLCULO NEGATIVA. APLICAÇÃO DOS LIMITES DE 30%, DOS ARTS. 15 E 16, DA LEI N. 9.065/95 E ARTS. 42 E 58, DA LEI N. 8.981/95 TAMBÉM PARA EMPRESAS EXTINTAS (INCORPORAÇÃO, FUSÃO, CISÃO) SOB PENA DE VIOLAÇÃO INDIRETA (FRAUDE À LEI) AO ART. 33, DO DECRETO-LEI N. 2.341/87.

1. A empresa contribuinte, ciente da **regra jurídica cogente proibitiva** consistente na vedação da utilização dos prejuízos fiscais prevista no art. 33, do Decreto-Lei n. 2.341/87 ("*art. 33. A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida*"), objetiva **provimento declaratório** para o aproveitamento integral dos prejuízos fiscais de IRPJ e bases negativas de CSLL, afastando-se os efeitos dos art. 42 e 58 da Lei 8.981/95, com redação dada pela Lei nº 9.065/95, **quando de sua futura extinção** (por incorporação, fusão ou cisão).

2. Na prática, pleiteia-se que a empresa **futuramente sucessora** (por incorporação, fusão ou cisão), também ciente da **regra jurídica cogente proibitiva** consistente na vedação da utilização dos prejuízos fiscais prevista no art. 33, do Decreto-Lei n. 2.341/87, possa contornar essa regra ao fazer uso de 100% desses prejuízos fiscais dentro da própria incorporada, fusionada ou cindida antes de a incorporar, fundir-se a ela ou cindir (assim o faria sem dívidas tributárias), afastando ali a limitação de 30%, dos arts. 15 e 16, da Lei n. 9.065/95 e arts. 42 e 58, da Lei n. 8.981/95, ao argumento de que a "*vedação de 30% estabelecida na Lei n. 8.981/95 somente faria sentido para as empresas que estão continuando a sua atividade e não para aquelas que estão se extinguindo*". Nessas condições, a empresa **futuramente sucessora** estaria fazendo uso do prejuízo fiscal da sucedida a ser **futuramente extinta** (na própria sucedida e, por conseguinte, também em si mesma na condição de sucessora, já que ou eram ou se tornarão uma única empresa) para além do limite legal previsto.

3. A ótica reconhecida por ambas as Turmas desta Corte foi a de que **o procedimento é uma burla ao art. 33, do Decreto-Lei n. 2.341/87** através do afastamento da Lei n. 8.981/95, caracterizando violação indireta à lei (fraude à lei). Precedentes: REsp. n. 1.805.925 - SP, Primeira Turma, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, Rel. p/ acórdão Min. Gurgel de Faria, DJe 5/8/2020; EDcl nos EDcl no AgInt nos EDcl no REsp. n. 1.725.911 - SP, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 16.11.2020; REsp. n. 1.107.518 - SC, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 06.08.2009.

4. O conjunto normativo composto pelas limitações constantes do art. 33, do Decreto-Lei n. 2.341/87; arts. 15 e 16, da Lei n. 9.065/95 e arts. 42 e 58, da Lei n. 8.981/95; deve ser interpretado à luz da cláusula antielisiva específica do art. 51, da Lei n. 7.450/85, dispositivo legal que já teve aplicação reconhecida no REsp. n. 1.743.918 / SP, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 19.03.2019.

5. O conjunto produz norma antielisiva para reduzir os incentivos a que as empresas



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

passem a fabricar prejuízos fiscais a fim de serem adquiridos no mercado mediante incorporação por outras (normalmente estando todas sob mesma orientação dentro de um grupo econômico de fato ou mesma consultoria tributária) com o propósito único de reduzir o IRPJ e a CSLL devidos (ausência de propósito negocial). Trata-se de um típico caso onde a empresa que assim procede busca a chancela do Poder Judiciário para realizar um **Planejamento Tributário Abusivo**. A compreensão do tema já havia sido feita no REsp. n. 1.107.518/SC (Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 06.08.2009), como bem observado no acórdão embargado.

6. Recurso especial não provido.

VOTO

O EXMO. SR. MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES (Relator): Do acórdão colho sucinto trecho onde enfrentada a tese ora levantada em sede de recurso especial (e-STJ fls. 869):

Quanto ao pedido subsidiário da parte impetrante, no sentido de que a limitação de 30% seja afastada ao menos na hipótese de extinção da pessoa jurídica, tenho que a parte pretende criar hipótese de compensação inexistente na legislação tributária, razão por que não merece acolhida.

Nessas condições, considero prequestionado o tema levantado e passo ao exame do mérito do especial.

Caso em que a empresa contribuinte, ciente da **regra jurídica cogente proibitiva** consistente na vedação da utilização dos prejuízos fiscais prevista no art. 33, do Decreto-Lei n. 2.341/87 ("*art. 33. A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida*"), objetiva **provimento declaratório** para o aproveitamento integral dos prejuízos fiscais de IRPJ e bases negativas de CSLL, afastando-se os efeitos dos art. 42 e 58 da Lei 8.981/95, com redação dada pela Lei nº 9.065/95, **quando de sua futura extinção** (por incorporação, fusão ou cisão).

Na prática, pleiteia-se que a empresa **futuramente sucessora** (por incorporação, fusão ou cisão), também ciente da **regra jurídica cogente proibitiva** consistente na vedação da utilização dos prejuízos fiscais prevista no art. 33, do Decreto-Lei n. 2.341/87 (mencionada acima), possa contornar essa regra ao fazer uso de 100% desses prejuízos fiscais dentro da



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

própria incorporada, fusionada ou cindida antes de a incorporar, fundir-se a ela ou cindir (assim o faria sem dívidas tributárias), afastando ali a limitação de 30%, dos arts. 15 e 16, da Lei n. 9.065/95 e arts. 42 e 58, da Lei n. 8.981/95, ao argumento de que a “vedação de 30% estabelecida na Lei n. 8.981/95 somente faria sentido para as empresas que estão continuando a sua atividade e não para aquelas que estão se extinguindo”. Nessas condições, a empresa **futuramente sucessora** estaria fazendo uso do prejuízo fiscal da sucedida a ser **futuramente extinta** (na própria sucedida e, por conseguinte, também em si mesma na condição de sucessora, já que ou eram ou se tornarão uma única empresa) para além do limite legal previsto.

Segundo decidiu o Supremo Tribunal Federal sob o regime da repercussão geral, são compatíveis com a Constituição Federal os arts. 42 e 58, da Lei n. 8.981/95 e os arts. 15 e 16, da Lei n. 9.065/95, que limitam a possibilidade de compensação de prejuízos fiscais de IRPJ e base de cálculo negativa de CSLL a 30% do lucro líquido do ano-base. A saber:

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” (RE n. 591.340 - SP, Tribunal Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, Rel. p/acórdão Min. Alexandre de Moraes, julgado em 27.06.2019).

Assim a tese fixada no tema nº 117: “É constitucional a limitação do direito de compensação de prejuízos fiscais do IRPJ e da base de cálculo negativa da CSLL”.

Ao contrário do que alega a contribuinte, a limitação de compensação prevista nos arts. 42 e 58, da Lei n. 8.981/95, e nos arts. 15 e 16, da Lei n. 9.065/95, não tem por pressuposto a continuidade da pessoa jurídica. Para as normas é indiferente se as pessoas jurídicas irão ou não ser extintas, isso em nada afeta a sua incidência. Não há nada na letra da lei que leve a este raciocínio. Veja-se:

Lei n. 8.981/95

Art. 42. A partir de 1º de janeiro de 1995, para efeito de determinar o lucro



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

real, **o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas ou autorizadas pela legislação do Imposto de Renda, poderá ser reduzido em, no máximo, trinta por cento.**

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

[...]

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.**

.....
...

Lei n. 9.065/95

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.** Produção de efeito (Vide Lei nº 12.973, de 2014)

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

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

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

Por outro lado, ao se afastar a incidência das referidas normas, haveria violação indireta do art. 33, do Decreto-Lei n. 2.341/87, que expressamente veda que a pessoa jurídica sucessora por incorporação ou fusão compense prejuízos fiscais da sucedida extinta. Transcreve-se:

Decreto-Lei n. 2.341/87

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

Parágrafo único. No caso de cisão parcial, a pessoa jurídica cindida poderá compensar os seus próprios prejuízos, proporcionalmente à parcela remanescente do patrimônio líquido.

A questão é até de alguma simplicidade: a ordem dos fatores não altera o produto. Os



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

mecanismos de fusão ou incorporação ensejam uma confusão patrimonial entre a empresa extinta e a sucessora. Nesse sentido, é indiferente para a aplicação da norma que a compensação ocorra antes ou depois da confusão patrimonial entre extinta e sucessora. Acaso se permita à empresa extinta compensar em si mesma prejuízos fiscais para além dos limites legais de 30% antes de ser fusionada ou incorporada, na prática ela estará levando para a nova empresa sucessora via confusão patrimonial um percentual de compensação de prejuízos fiscais que poderá ser superior aos próprios 30% que a nova empresa sucessora poderia compensar quando aplicado o limite em si mesma, além de estar violando o art. 33, do Decreto-Lei n. 2.341/87, que veda que a sucessora use os prejuízos fiscais da sucedida. Aliás, o próprio pedido da contribuinte deixa bastante claro que o verdadeiro entrave a seu “planejamento” é a vedação contida do art. 33, do Decreto-Lei n. 2.341/87.

E aqui observo que a impossibilidade de compensação em exercícios futuros não é material, pois o patrimônio da empresa extinta permanece e esta tem seguimento na empresa sucessora, **a impossibilidade de compensação é puramente jurídica: a citada vedação estabelecida no art. 33, do Decreto-Lei n. 2.341/87.** Veja-se que desimporta a interpretação de alguns de que as limitações previstas nos arts. 42 e 58, da Lei n. 8.981/95, e nos arts. 15 e 16, da Lei n. 9.065/95, estejam direcionadas à pessoa jurídica em pleno exercício de seu objeto social e não às empresas extintas. Isto porque a norma assim (indiretamente) violada é a do art. 33, do Decreto-Lei n. 2.341/87.

Desta forma, verifica-se que **1º)** a Lei n. 8.981/95 e a Lei n. 9.065/95 não fazem o discrimen desejado pela empresa (situações de fusão, cisão e incorporação); **2º)** o RE n. 591.340 - SP, em que o STF julga a constitucionalidade da limitação de 30%, não enfrenta esta especificidade da empresa em extinção para excepcioná-la da regra geral e **3º)** há inúmeros julgados tanto do STF quanto do STJ no sentido da aplicabilidade da referida limitação de 30%, para exemplo: REsp. n. 1.314.207 / SP, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 04.08.2015; AgRg no REsp. n. 1.027.320/SP, Segunda Turma, Rel. Min. Castro Meira, julgado em 21.08.2008; AgRg no Ag n. 935.250/SP, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 09.09.2008; EREsp. n. 429.730 / RJ, Primeira Seção, Rel. Min. João Otávio de Noronha, julgado em 9.3.2005.

O caso traz à memória antiga e valiosa lição de Pontes de Miranda [*in "Tratado de*



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

direito privado: tomo 4". São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012. 60 v. (Coleção tratado de direito privado). Atualizado por Marcos Bernardes de Mello e Marcos Ehrhardt Jr. pp. 295/296] no sentido de que:

"[...] **fraude à lei**, [...] se dá quando, pelo uso de outra categoria jurídica, ou de outro **disfarce**, se tenta alcançar o mesmo resultado jurídico que seria **excluído pela regra jurídica cogente proibitiva**. O *agere contra legem* não se confunde com o *agere in fraudem legis*: um infringe a lei, fere-a, viola-a, diretamente; o outro, respeitando-a, **usa de maquinação, para que ela não incida**; transgredir a lei, com a própria lei. **A interpretação há de mostrar que só se quis obter o que, pelo caminho proibido, não se obteria. O que importa é o conteúdo do negócio jurídico; não a forma**".

Com efeito, conforme a lição transcrita acima de Pontes de Miranda, a violação à lei (no caso, ao art. 33, do Decreto-Lei n. 2.341/87) pode ser direta (*agere contra legem*) ou indireta (*agere in fraudem legis*). O caso é típico de violação indireta.

Observo ainda que o conjunto normativo composto pelas limitações constantes do art. 33, do Decreto-Lei n. 2.341/87; arts. 15 e 16, da Lei n. 9.065/95 e arts. 42 e 58, da Lei n. 8.981/95; deve ser interpretado à luz da cláusula antielisiva específica do art. 51, da Lei n. 7.450/85 ("*art 51 - Ficam compreendidos na incidência do imposto de renda todos os ganhos e rendimentos de capital, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada, independentemente da natureza, da espécie ou da existência de título ou contrato escrito, bastando que decorram de ato ou negócio, que, pela sua finalidade, tenha os mesmos efeitos do previsto na norma específica de incidência do imposto de renda*"). O referido dispositivo legal já teve aplicação reconhecida por esta Casa no REsp. n. 1.743.918 / SP, de minha relatoria, julgado em 19.03.2019.

O conjunto produz norma antielisiva para reduzir os incentivos a que as empresas passem a fabricar prejuízos fiscais a fim de serem adquiridos no mercado mediante incorporação por outras (normalmente estando todas sob mesma orientação dentro de um grupo econômico de fato ou mesma consultoria tributária) com o propósito único de reduzir o IRPJ e a CSLL devidos (ausência de propósito negocial). Trata-se de um típico caso onde a empresa que assim procede busca a chancela do Poder Judiciário para realizar um **Planejamento Tributário Abusivo**.

O tema já foi enfrentado por **ambas** as Turmas desta Corte e pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, sendo que a ótica adotada foi a de que o



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

procedimento pleiteado pela CONTRIBUINTE (empresa a ser extinta compensando prejuízos fiscais para além do limite de 30%) é uma burla ao art. 33, do Decreto-Lei n. 2.341/87 através do afastamento da Lei n. 8.981/95. Seguem os precedentes judiciais e administrativos, *in litteris*:

TRIBUTÁRIO. EMPRESA EXTINTA POR INCORPORAÇÃO. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. NATUREZA JURÍDICA. BENEFÍCIO FISCAL. LIMITAÇÃO DE 30%. AMPLIAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

1. A legislação do IRPJ e da CSLL permite que eventuais prejuízos fiscais apurados em períodos anteriores sejam compensados com os lucros apurados posteriormente, estabelecendo que a referida compensação é limitada a 30% (trinta por cento) do lucro real, por ano-calendário.

2. O STF considerou que a natureza jurídica da compensação de prejuízos fiscais do IRPJ e da base de cálculo negativa da CSLL é de benefício fiscal, decidindo pela constitucionalidade da lei que impôs o limite de 30% (trinta por cento) para que (a compensação) pudesse ser efetivada.

3. Inexiste permissão legal para que, em caso de extinção da empresa por incorporação, os seus prejuízos fiscais sejam compensados sem qualquer limitação.

4. No direito tributário, ramo do direito público, a relação jurídica só pode decorrer de norma positiva, sendo certo que o silêncio da lei não cria direitos nem para o contribuinte nem para o Fisco e, sendo a compensação um benefício fiscal, a interpretação deve ser restritiva, não se podendo ampliar o sentido da lei nem o seu significado, nos termos do art. 111 do Código Tributário Nacional.

5. Havendo norma expressa que limita a compensação de prejuízos fiscais do IRPJ e bases de cálculo negativas da CSLL a 30% (trinta por cento) do lucro líquido ajustado do exercício em que se der a compensação, sem nenhuma ressalva à possibilidade de compensação acima desse limite nos casos de extinção da empresa, não pode o Judiciário se substituir ao legislador e, fazendo uma interpretação extensiva da legislação tributária, ampliar a fruição de um benefício fiscal.

6. Recurso especial da Fazenda Nacional provido (REsp. n. 1.805.925/SP, Primeira Turma, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, Rel. p/ acórdão Min. Gurgel de Faria, DJe 5/8/2020).

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. DISCUSSÃO RESTRITA A RESPEITO DE VÍCIOS NO JULGAMENTO DOS PRIMEIROS ACLARATÓRIOS. PREJUÍZOS FISCAIS. COMPENSAÇÃO. EMPRESA INCORPORADORA. INEXISTÊNCIA DE ERRO DE PREMISSA NO ACÓRDÃO. INTUITO DE REDISCUSSÃO DO MÉRITO DO JULGADO. INVIABILIDADE. DECISÃO DO STF NO JULGAMENTO DE RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL.

1. Na oposição de Embargos de Declaração contra acórdão proferido no julgamento de anteriores Embargos de Declaração, a discussão a respeito dos vícios do art. 1.022 do CPC é restrita à demonstração de vício no *decisum* que apreciou os primeiros Aclaratórios.

2. Na hipótese em tela, o voto condutor do acórdão proferido no julgamentos dos



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

primeiros Embargos de Declaração expressamente consignou que, "*ao contrário do que afirma a parte embargante, não se constata erro material ou omissão no decisum embargado*" (fl. 886, e-STJ).

3. De outro lado, conforme se verifica na leitura do acórdão proferido no Agravo Interno, **a argumentação da instituição financeira – relativa à pretensão de discutir o direito à compensação integral (sem a limitação dos 30%), pela própria empresa incorporada, dos prejuízos fiscais** – foi rebatida nos seguintes termos (fls. 835, e-STJ): "*A parte agravante pretende, por meio de sofisticada retórica, possibilitar o provimento de sua pretensão recursal quando afirma: 'Ocorre que, em nenhum momento, Excelência, se busca aproveitar, pela incorporadora, os prejuízos fiscais da incorporada; o que se pretende é o direito à dedução integral dos prejuízos fiscais e bases negativas no momento de apuração do balanço de encerramento das atividades pela pessoa jurídica por ela incorporada.'* (...) *Encontra-se em vigor dispositivo normativo categórico em sentido contrário ao postulado na presente ação, quando afirma o art. 33 do Decreto-Lei 2.341/1987(...) Decidir de forma contrária seria permitir que negócios jurídicos privados interfiram no exercício da competência tributária dos entes federativos, o que é vedado pelo art. 123 do CTN.*"

4. Como se vê, pontuou-se que a pretensão da embargante diz respeito ao alegado direito de a empresa incorporada registrar, no seu balanço de encerramento, a compensação integral dos prejuízos fiscais – o que afasta a existência de erro de premissa no julgamento –, mas que a interpretação conjunta do art. 33 do Decreto-Lei 2.341/1987 e do art. 123 do CTN leva à conclusão de improcedência do pedido.

5. Não há como inferir, como pretende a embargante, que, na ausência de previsão legal expressa, o encerramento das atividades empresariais por incorporação constitua hipótese que autorize a compensação dos prejuízos fiscais sem a limitação dos 30%.

6. A superação do entendimento acima representaria, no atual momento, indevida rediscussão do mérito, e jamais a correção de um dos vícios do art. 1.022 do CPC.

7. Por último, em relação ao que foi decidido pelo STF no julgamento do RE 591.340/SP, as transcrições dos debates, apresentadas na argumentação da própria parte embargante, evidenciam que a Suprema Corte delimitou como objeto litigioso a simples discussão a respeito da constitucionalidade da legislação federal que instituiu a denominada "trava dos 30%" na compensação de prejuízo fiscal e que a tese fixada não poderia abranger a situação das empresas extintas por incorporação, porque tal aspecto jurídico não fora examinado nas instâncias de origem, sendo indevida manifestação meritória a respeito, sob pena de configuração da supressão de instância. **A menção, em *obiter dictum*, de que o julgamento não abrangia a situação específica das empresas extintas em virtude de incorporação não equivale, como quer fazer crer a embargante, à conclusão de que a tese fixada no julgamento do Recurso Extraordinário entendeu pela possibilidade de compensação integral por tais sociedades empresariais.**

8. Embargos de Declaração rejeitados (EDcl nos EDcl no AgInt nos EDcl no REsp. n. 1.725.911 - SP, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 16.11.2020).

TRIBUTÁRIO – COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS – SUCESSÃO DE PESSOAS JURÍDICAS - INCORPORAÇÃO E FUSÃO - VEDAÇÃO -



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

ART. 33 DO DECRETO-LEI 2.341/87 - VALIDADE - ACÓRDÃO - OMISSÃO: NÃO-OCORRÊNCIA.

1. Inexiste violação ao art. 535, II, do CPC se o acórdão embargado expressamente se pronuncia sobre as teses aduzidas no recurso especial.

2. Esta Corte firmou jurisprudência no sentido da legalidade das limitações à compensação de prejuízos fiscais, pois a referida faculdade configura benefício fiscal, livremente suprimível pelo titular da competência tributária.

3. A limitação à compensação na sucessão de pessoas jurídicas visa evitar a elisão tributária e configura regular exercício da competência tributária quando realizado por norma jurídica pertinente.

4. Inexiste violação ao art. 43 do CTN se a norma tributária não pretende alcançar algo diverso do acréscimo patrimonial, mas apenas limita os valores dedutíveis da base de cálculo do tributo.

5. O art. 109 do CTN não impede a atribuição de efeitos tributários próprios aos institutos de Direito privados utilizados pela legislação tributária.

6. Recurso especial não provido (REsp. n. 1.107.518 - SC, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 06.08.2009).

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2008 COMPENSAÇÃO DE BASE NEGATIVA. EVENTO DE INCORPORAÇÃO. LIMITAÇÃO DE 30%. Dispõe a legislação que na apuração do lucro real, poderá haver o aproveitamento da base negativa mediante compensação desde que obedecido o limite de trinta por cento sobre o lucro líquido. **Eventual encerramento das atividades da empresa, em razão de eventos de transformação societária, como a incorporação, não implica em exceção ao dispositivo legal, a ponto que permitir aproveitamento da base negativa acima do limite determinado.** Precedentes 1ª Turma da CSRF (Processo n. 11516.722237/2011-12, Decisão n. 9101-004.230, Câmara Superior de Recursos Fiscais, 1ª Seção, Rel. Cons. André Mendes Moreira, julgado em 05.06.2019).

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ Ano calendário: 2006 COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS IRP3, DECLARAÇÃO FINAL. LIMITAÇÃO DE 30% NA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS. O prejuízo fiscal apurado poderá ser compensado com o lucro real, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro real. **Não há previsão legal que permita a compensação de prejuízos fiscais acima deste limite, ainda que seja no encerramento das atividades da empresa.** (Acórdão CSRF 9101/00.401 de 2/10/2009). Recurso Voluntário negado (Processo n. 10980.007973/2009-83, Decisão n. 1402-000.486, Câmara Superior de Recursos Fiscais, 1ª Seção, Rel. Cons. Antônio José Praga de Souza, julgado em 30.03.2011).

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2005 COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL. DECLARAÇÃO FINAL. LIMITAÇÃO DE 30%. O prejuízo fiscal poderá ser compensado com o lucro real posteriormente apurado, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro real. **Não há previsão legal que permita a compensação de prejuízos fiscais acima deste limite, ainda que seja no**



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

encerramento das atividades da empresa. Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL Ano-calendário: 2005 COMPENSAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DE CSLL. DECLARAÇÃO FINAL. LIMITAÇÃO DE 30%. A base de cálculo negativa de CSLL poderá ser compensada com as bases de cálculo posteriormente apuradas, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do lucro líquido ajustado (base positiva). **Não há previsão legal que permita a compensação de base negativa acima deste limite, ainda que seja no encerramento das atividades da empresa** (Processo n. 10980.008297/2009-65, Decisão n. 9101-002.859, Câmara Superior de Recursos Fiscais, 1ª Seção, Rel. Cons. Rafael Vidal de Araujo, julgado em 12.05.2017).

Como bem colocado pelo Min. Herman Benjamin, relator do mencionado REsp. n. 1.725.911 - SP: *"Não há como inferir, como pretende a embargante, que, na ausência de previsão legal expressa, o encerramento das atividades empresariais por incorporação constitua hipótese que autorize a compensação dos prejuízos fiscais sem a limitação dos 30%"*. Decerto, o afastamento dos comandos contidos no art. 33, do Decreto-Lei n. 2.341/87, nos arts. 42 e 58, da Lei n. 8.981/95, e nos arts. 15 e 16, da Lei n. 9.065/95, somente o poderia ser feito mediante a declaração de sua inconstitucionalidade, o que não é o caso.

Por fim, não há que se invocar o art. 24, da LINDB (Decreto-Lei n. 4.657/42), primeiro por se tratar de inovação recursal e segundo simplesmente porque não se trata aqui de *"mudança de orientação geral"* ou *"situações plenamente constituídas"*. **O entendimento da Secretaria da Receita Federal sempre foi o mesmo pela impossibilidade da compensação pleiteada, não há normativo que diga o oposto.** Já a jurisprudência judicial desta Segunda Turma sobre o tema, como demonstrado acima, sempre foi desfavorável ao pleito desde 2009, com o REsp. n. 1.107.518 - SC (Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 06.08.2009). Quanto à jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, além de sempre ter sido oscilante (como demonstrado acima, há julgados no sentido da proibição da compensação em situações de extinção), não pode ser fator determinante para qualquer modulação de efeitos nesta Casa.

Ante o exposto, **NEGO PROVIMENTO** ao presente recurso especial.

É como voto.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

CERTIDÃO DE JULGAMENTO SEGUNDA TURMA

Número Registro: 2021/0059796-5 **PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.925.025 / SC**

Número Origem: 50125721820194047200

PAUTA: 21/09/2021

JULGADO: 21/09/2021

Relator

Exmo. Sr. Ministro **MAURO CAMPBELL MARQUES**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **MAURO CAMPBELL MARQUES**

Subprocuradora-Geral da República

Exma. Sra. Dra. **SAMANTHA CHANTAL DOBROWOLSKI**

Secretária

Bela. **VALÉRIA RODRIGUES SOARES**

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : LIBRELATO S.A. IMPLEMENTOS RODOVIARIOS
ADVOGADOS : JOÃO JOAQUIM MARTINELLI - SC003210
 LUIZ EDUARDO COSTA LUCAS E OUTRO(S) - DF034694
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - IRPJ/Imposto de Renda de Pessoa Jurídica -
Compensação de Prejuízos

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia SEGUNDA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

"Retirado de Pauta por indicação do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a)."



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

CERTIDÃO DE JULGAMENTO SEGUNDA TURMA

Número Registro: 2021/0059796-5 PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.925.025 / SC

Número Origem: 50125721820194047200

PAUTA: 05/10/2021

JULGADO: 05/10/2021

Relator

Exmo. Sr. Ministro **MAURO CAMPBELL MARQUES**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **HERMAN BENJAMIN**

Subprocuradora-Geral da República

Exma. Sra. Dra. **SAMANTHA CHANTAL DOBROWOLSKI**

Secretária

Bela. **VALÉRIA RODRIGUES SOARES**

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : LIBRELATO S.A. IMPLEMENTOS RODOVIARIOS
ADVOGADOS : JOÃO JOAQUIM MARTINELLI - SC003210
LUIZ EDUARDO COSTA LUCAS E OUTRO(S) - DF034694
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - IRPJ/Imposto de Renda de Pessoa Jurídica -
Compensação de Prejuízos

SUSTENTAÇÃO ORAL

Dr(a). **CARLOS EDUARDO DOMINGUES AMORIM**, pela parte RECORRENTE: LIBRELATO S.A. IMPLEMENTOS RODOVIARIOS

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia SEGUNDA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

"A Turma, por unanimidade, negou provimento ao recurso, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a)."

A Sra. Ministra Assusete Magalhães, os Srs. Ministros Francisco Falcão, Herman Benjamin e Og Fernandes votaram com o Sr. Ministro Relator.