

DA NATUREZA DE COMPENSAÇÃO PARA UTILIZAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL E BASE DE CÁLCULO NEGATIVA NOS MEIOS ALTERNATIVOS DE SOLUÇÃO DE CONFLITOS

Luciano Gonçalves Faria Júnior

Advogado tributarista. Especialista em Direito Empresarial pela FacuMinas. Especialista em Direito Tributário pelo IBET, cursando especialização em Contabilidade em IFRS na USP. Pesquisador no Grupo de Reforma Tributária e Processo Tributário da UERJ.

Artigo recebido em 13.02.2025 e aprovado em 17.04.2025.

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 Da compensação tributária 3 Do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL e sua utilização para abatimento com débitos tributários 3.1 Prejuízo fiscal de Imposto de Renda e base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido 3.2 Utilização dos institutos nos métodos alternativos de extinção da contenciosidade tributária 4 Conclusão 5 Referências.

RESUMO: O presente artigo tem como objetivo investigar se a utilização do prejuízo fiscal para o Imposto de Renda e da base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) possui natureza de compensação quando empregada em meios alternativos de solução de conflitos tributários. Para alcançar esse objetivo, foi realizada uma pesquisa bibliográfica combinada com o método dedutivo-indutivo, permitindo uma análise aprofundada das legislações pertinentes, da jurisprudência relevante e de casos concretos. O estudo introduz primeiro o início de medidas consensuais em direito tributário, como a regulamentação da transação tributária introduzida pela Lei n. 13.988/2020 e a aplicação dos institutos mencionados na Portaria PGFN 742/2018 (Negócio Jurídico Processual), destacando um caso específico sobre a negativa da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) em aceitar a compensação desses créditos fiscais para a amortização de débitos. Posteriormente, investiga-se brevemente o instituto da compensação. Por fim, são explorados os conceitos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL para chegar à conclusão de que configura compensação a utilização desses saldos nos meios alternativos de resolução de conflitos tributários.

PALAVRAS-CHAVE: Contencioso tributário. Transação tributária. Prejuízo fiscal. Compensação tributária. Legislação tributária.

THE NATURE OF COMPENSATION FOR THE USE OF TAX LOSSES AND NEGATIVE TAX BASE IN ALTERNATIVE DISPUTE RESOLUTION METHODS

CONTENTS: 1 Introduction 2 Tax compensation 3 Tax loss and negative CSLL calculation basis and its use to offset tax debts 3.1 Income Tax tax loss and negative calculation basis of Social Contribution on Net Income 3.2 Use of institutes in alternative methods of extinguishing tax disputes 4 Conclusion 5 References.

ABSTRACT: The aim of this article is to investigate whether the use of tax loss for Income Tax and the negative calculation basis for the Social Contribution on Net Profit (CSLL) has the nature of compensation when employed in alternative methods of resolving tax disputes. To achieve this objective, a bibliographic research was conducted combined with the deductive-inductive method, allowing for an in-depth analysis of the relevant legislation, pertinent jurisprudence, and concrete cases. The study first introduces the beginning of consensual measures in tax law, such as the regulation of tax transactions introduced by Law No. 13,988/2020 and the application of the institutes mentioned in PGFN Ordinance No. 742/2018 (Procedural Legal Transaction), highlighting a specific case involving the General Attorney's Office of the National Treasury (PGFN) refusing to accept the compensation of these tax credits for debt amortization. Subsequently, the study briefly examines the institute of compensation. Finally, the concepts of tax loss and the negative calculation basis for CSLL are explored to conclude that the use of these balances in alternative methods of resolving tax disputes constitutes compensation.

KEYWORDS: Tax litigation. Tax transaction. Tax loss. Tax compensation. Tax legislation.

1 INTRODUÇÃO

As formas alternativas de redução do contencioso tributário estão cada vez mais em alta. Essa onda foi claramente confirmada com o advento da Lei 13.988/2020, a qual trouxe para o ordenamento jurídico a transação tributária, de maneira concreta, pois, anteriormente, estava prevista no próprio Código Tributário Nacional, mas não regulada.

Além disso, cada vez mais a “descontenciosidade” vem ganhando força, *vide* a tramitação dos PLPs 124/2022, 2.485/2022 e 2.486/2022, que regulam o estímulo a essas práticas, bem como a instituição da mediação e da arbitragem na esfera tributária.

Desta forma, o ordenamento jurídico tributário e, conseqüentemente, o processo de positivação passam a ser mais complexos e abrangentes, fornecendo ao fisco mais maneiras de arrecadar e ao contribuinte melhores condições para contribuir. Junto a isso vem o desafio de investigar a natureza e os reflexos

de cada instituto novo, bem como os já existentes para serem aplicados nesse novo cenário, sendo o segundo caso relacionado à temática deste artigo.

Os institutos do prejuízo fiscal para fins de Imposto de Renda e da base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido são conhecidos de longa data no ordenamento jurídico brasileiro. No nosso entendimento, eles visam, ao máximo, a aproximar-se da capacidade contributiva, de maneira que, se determinada atividade retirar renda do contribuinte, pode este abater com exercícios posteriores em que seu saldo for positivo.

A reflexão para o presente artigo veio de caso concreto em virtude de pedido de Negócio Jurídico Processual, conforme a Portaria 742/2018, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional visando a plano de amortização de débitos fiscais utilizando justamente aqueles institutos no planejamento.

Entretanto, o Ilustríssimo Procurador entendeu pela impossibilidade de inclusão desses institutos, em virtude de o art. 1º, § 1º, da Portaria 742/2018 vedar a “redução” dos débitos incluídos, e a utilização do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL seria, no entendimento daquele, uma forma de redução do débito fiscal.

No nosso entendimento, a denegação do Procurador demonstra a clara necessidade de reflexão, como anteriormente mencionado, sobre os conceitos – dos mais básicos aos mais complexos – do nosso ordenamento jurídico tributário, principalmente no que se refere às normas gerais de direito tributário (incidência, suspensão, extinção) visando à melhor interpretação do ordenamento jurídico.

No presente caso, parece-nos que não foi o entendimento mais acertado, considerando que houve uma confusão conceitual que acabou por prejudicar o contribuinte, de maneira que demonstraremos e investigaremos nas linhas adiante.

2 DA COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA

A compensação tributária é uma forma de extinção do crédito tributário trazida pelo art. 156, II, do Código Tributário Nacional¹, sendo ato capaz de encerrar o liame jurídico tributário entre o contribuinte e o ente público. O CTN traz a possibilidade da compensação, que é regulada por diversas legislações pela União, pelos Estados, Municípios e Distrito Federal.

1. “Art. 156. Extinguem o crédito tributário: [...] II – a compensação [...]”

Como exemplo de compensação em esfera federal, podemos citar a “DComp”, que é regulada pelo art. 65 da IN 2.055/2021² da Receita Federal do Brasil, veja-se: “Art. 65. A compensação declarada à RFB extingue o crédito tributário, sob condição resolutória da ulterior homologação do procedimento”. Desta forma, vemos que, nesse caso, a compensação é realizada e submete-se a avaliação posterior por parte do Fisco Federal.

Outro tipo de compensação que podemos mencionar é a de precatórios com débitos tributários. Esse tipo de compensação é plenamente reconhecido na esfera federal em sede de transação, conforme o art. 11, V, da Lei 13.988/2020³, mas gostaríamos de mencionar aqui a Lei 20.732/2020 do Estado de Goiás, que trouxe o termo “compensação tributária” para a utilização dos precatórios. Veja-se a *enunção-enunciada* do mencionado diploma:

LEI n. 20.732, DE 17 DE JANEIRO DE 2020. – Vide Decreto n. 9.680, de 24.02.2020. Dispõe sobre a compensação de débito tributário ou não tributário inscrito em dívida ativa, ajuizado ou não, com débito do Estado de Goiás decorrente de precatório judicial vencido.

Analisando as legislações e os ordenamentos dos entes federativos, parecemos que, quando há um confronto entre um crédito do contribuinte em face de um débito deste com o Fisco, há uma compensação tributária, legítima forma de extinção de crédito tributário.

Extraíndo da gramática portuguesa, mais especificamente do *Dicionário Priberam da Língua Portuguesa*, o significado da palavra “compensar”, originária do latim *compensare*, é “equilibrar”, “suprir falta de”, sentido que se aplica plenamente às legislações aqui citadas.

Desta forma, uma norma individual e concreta que ateste a existência de crédito do contribuinte em face do Fisco é clara via para que o contribuinte busque extinguir o crédito tributário e, assim, encerrar o liame jurídico-tributário.

2. “Art. 65. A compensação declarada à RFB extingue o crédito tributário, sob condição resolutória da ulterior homologação do procedimento.
Parágrafo único. A declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados.”
3. “Art. 11. A transação poderá contemplar os seguintes benefícios: [...] V – o uso de precatórios ou de direito creditório com sentença de valor transitada em julgado para amortização de dívida tributária principal, multa e juros.”

Reforçam essa posição as palavras de Paulo Cesar Conrado (2010, p. 86):

Fixada, de toda sorte, a premissa de que a compensação opera em virtude de duas pessoas serem, ao mesmo tempo, credora e devedora uma da outra, insta referir, quando menos ao escopo de delimitar o trabalho de compor os traços gerais do instituto da compensação, os demais supostos referidos no Código Civil, tais sejam, (i) a liquidez das dívidas a que se refere cada uma das obrigações recíprocas antes mencionadas, (ii) a exigibilidade das correlatas prestações, e (iii) a fungibilidade das coisas devidas na espécie concreta.

Na reflexão do autor são ressaltadas três características essenciais do instituto: a *liquidez* em confronto com a *exigibilidade*, somadas à *fungibilidade* das coisas devidas. Parece-nos que, havendo esses elementos, o instituto da compensação tributária está perfectibilizado, de maneira que ateremos nosso trabalho a tais conceitos fixados.

3 DO PREJUÍZO FISCAL E DA BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DA CSLL E SUA UTILIZAÇÃO PARA ABATIMENTO COM DÉBITOS TRIBUTÁRIOS

3.1 Prejuízo fiscal de Imposto de Renda e base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

Como já introduzido de forma breve, o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa são institutos criados visando à tributação da real capacidade contributiva do contribuinte. Desta forma, visa a equilibrar os exercícios positivos com os negativos. Veja-se a citação de Rubens Gomes de Sousa trazida por Edmar Andrade Filho:

Para Rubens Gomes de Sousa, o sistema de compensação de prejuízos fiscais, na lei tributária norte-americana, decorre do “reconhecimento das inadequações que podem resultar da aplicação rígida de um método anual de contabilidade fiscal. Ele não elimina totalmente os desequilíbrios da tributação de contribuintes, cujos lucros sejam essencialmente flutuantes; mas permite, dentro de certos limites, equilibrar os períodos negativos com os positivos”.

Importante mencionar ainda que a doutrina especializada, em sua maioria, menciona a utilização do prejuízo fiscal como “compensação”. Quando

mencionamos aqui o prejuízo fiscal, entenda-se como incluída a base de cálculo negativa da CSLL, tendo em vista as suas “quase” identidades normativas.

No art. 261, III, do Regulamento do Imposto de Renda percebemos essa mesma natureza:

Art. 261. Na determinação do lucro real, poderão ser excluídos do lucro líquido do período de apuração [...]

III – o prejuízo fiscal apurado em períodos de apuração anteriores, limitada a compensação a trinta por cento do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas neste Regulamento, desde que a pessoa jurídica mantenha os livros e os documentos exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do prejuízo fiscal utilizado para compensação, observado o disposto no art. 514 ao art. 521 (Lei n. 9.065, de 20 de junho de 1995, art. 15, *caput* e parágrafo único).

Ressalta-se a limitação de 30%, que teve discutida sua constitucionalidade no RE 591.340, tendo em vista que deturpa a intenção do próprio legislador e do conceito de renda, mas que vigora hoje.

A base de cálculo negativa segue o mesmo preceito, conforme a Lei 12.973/2014:

Art. 50. [...]

III – os registros de controle de base de cálculo negativa da CSLL a compensar em períodos subsequentes, e demais valores que devam influenciar a determinação da base de cálculo da CSLL de período futuro e não constem de escrituração comercial.

Delineados os institutos, percebe-se que são autênticas maneiras de extinção de crédito tributário a serem realizadas na própria apuração, tendo em vista que a sua utilização se dá quando está sendo calculado o tributo, a exemplo dos créditos de ICMS na escrituração, mas não deixando de ser clara maneira de compensação.

Desta forma, seguindo as lições do professor Paulo de Barros Carvalho e sua regra-matriz de incidência tributária, entendemos que há uma espécie de confronto dessa com a regra-matriz de compensação por prejuízo fiscal e, no caso da CSLL, com a regra-matriz de compensação da base de cálculo negativa de CSLL.

Esses “saldos” são construídos baseados no resultado econômico da operação em determinado exercício, possuindo como critério material o resultado fiscal negativo, critério espacial em território brasileiro, critério temporal no exercício, tendo como sujeitos passivo e ativo o contribuinte e a União, e o critério quantitativo o saldo negativo.

Essas normas auxiliam na construção da regra-matriz de incidência tributária e diminuem o valor do tributo a ser pago no exercício em que houve resultado positivo, frisa-se, representando efetivamente o auferimento de renda daquela operação, por intermédio de pessoa física ou jurídica.

Por fim, trazemos aqui precedente tanto do Superior Tribunal de Justiça quanto do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que, em sua maioria, utilizam o termo “compensação de prejuízo fiscal”:

TRIBUTÁRIO. EMPRESA EXTINTA POR INCORPORAÇÃO. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS.[...] (STJ – REsp 1.805.925 SP 2019/0087278-7, Relator: Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, Data de Julgamento: 23.06.2020, T1 – PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: *DJe* 05.08.2020).

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ). Ano-calendário: 2006, 2007, 2008 CISÃO PARCIAL. IMÓVEL VERTIDO. RESERVA DE REAVALIAÇÃO. A transferência, para outra pessoa jurídica, de bem imóvel e sua reserva de reavaliação, por ocasião de cisão parcial, não configura hipótese de alienação e não implica na realização da reserva. *PREJUÍZOS FISCAIS. COMPENSAÇÃO DE OFÍCIO.* [...] (CARF 13971000153201182 1402-006.599, Relator: Jandir Jose Dalle Lucca, Data de Julgamento: 19.09.2023, Data de Publicação: 16.10.2023).

Assim, além da legislação infraconstitucional, a jurisprudência liga de forma clara o instituto da compensação com os prejuízos fiscais.

3.2 Utilização dos institutos nos métodos alternativos de extinção da contenciosidade tributária

Como já mencionado anteriormente, a nova tendência é a busca pelo fim da contenciosidade entre o Fisco e os contribuintes, que é obtida por concessões recíprocas entre as partes, visando à arrecadação para o Fisco e à regularidade fiscal do contribuinte.

Essas concessões mútuas devem ser previstas em lei, tendo em vista o princípio da legalidade administrativa que os servidores devem seguir, conforme o art. 37 da Constituição Federal, mas é dada discricionariedade a eles, visando à conclusão dos acordos; sem isso, a transação não se diferenciaria de um parcelamento convencional.

Vejam algumas demonstrações da natureza de poder discricionário concedido ao Procurador:

Portaria PGFN 742/2018

Art. 15. Os casos omissos serão resolvidos pela Coordenação-Geral de Estratégias da Recuperação de Créditos.

Lei 13.988/2020

Art. 14. [...]

Parágrafo único. Caberá ao Procurador-Geral da Fazenda Nacional disciplinar, por ato próprio, 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 sua temporalidade, a capacidade contributiva do devedor e os custos da cobrança.

Desta forma, as leis, bem como os atos normativos das Fazendas Públicas, passaram a prever alternativas, além do pagamento, considerando a possibilidade maior de arrecadação, a quitação de obrigações junto a contribuintes, como precatórios, possíveis teses tributárias com potencial vencedor e o objeto que mencionamos aqui, que é a utilização de prejuízo fiscal do IRPJ e da base de cálculo negativa da CSLL.

Mas como essas novas possibilidades são operacionalizadas? Vamos nos restringir à esfera federal, especificamente à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, tendo em vista o direcionamento da nossa reflexão.

A utilização do prejuízo fiscal do Imposto de Renda e da base de cálculo negativa da CSLL é prevista no art. 11, IV, da Lei 13.988/2020 (Lei da Transação Tributária em esfera federal), nos seguintes termos:

Art. 11. A transação poderá contemplar os seguintes benefícios:
[...]

IV – a utilização de créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), na apuração do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da CSLL, até o limite de 70% (setenta por cento) do saldo remanescente após a incidência dos descontos, se houver.

Além disso, o § 7º do mesmo dispositivo regula de quais pessoas poderão ser utilizados os referidos institutos, podendo ser de responsável tributário ou corresponsável pelo débito, de pessoa jurídica controladora ou controlada, de forma direta ou indireta, ou de sociedades que sejam controladas direta ou indiretamente por uma mesma pessoa jurídica.

Por fim, é mencionada a forma de operacionalização da compensação, no § 8º, que é pela aplicação das alíquotas de Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido sobre o montante dos institutos acumulados.

Diante disso, é perceptível que a própria legislação deixou bem delineada a aplicação dos institutos em sede de transação tributária, sendo eles parte de um plano de amortização fiscal que envolve, apenas de forma parcial, o pagamento em dinheiro.

A Portaria PGFN 6.757/2022 reduziu a aplicação a apenas débitos de difícil recuperação ou irrecuperáveis (art. 8º, I), tornou a aplicação excepcional e apenas quando imprescindível (art. 36) e determinou sua inaplicabilidade na transação individual simplificada (art. 37).

Mesmo após essas restrições, ainda é possível a utilização, conforme extraído dos dispositivos acima mencionados, sendo aplicada a alíquota de 15% do IRPJ somada ao adicional de 10%, e, quanto à CSLL, há a aplicação de 9%. Importante mencionar que é necessário o laudo contábil atestando a veracidade e a efetiva existência desses institutos na escrituração do contribuinte.

Outro ponto a se chamar a atenção é a natureza de crédito atestada por esses dispositivos aos institutos aqui discutidos. A partir do momento em que há um crédito em face da Fazenda Pública que é utilizado, de forma prevista em lei, para extinguir os débitos do contribuinte, não há dúvidas de que é uma evidente forma de compensação, conforme explorado anteriormente.

Entendemos que a previsão de utilização dos créditos acima é prevista para a transação, mas que é plenamente aplicável em casos de negócio jurídico processual, mediação e arbitragem, futuramente, em virtude do fato de não haver vedação expressa, como na transação individual simplificada,

que, no mínimo, é questionável, por ser prevista em Portaria, ato normativo de hierarquia inferior à lei.

No entanto, as possibilidades de discussões são bem restritas, além do próprio órgão administrativo: a maioria dos tribunais vem entendendo, em raros e novos precedentes, pela discricionariedade total das autoridades. Veja-se:

EMENTA. DIREITO CIVIL E ADMINISTRATIVO. CUMPRIMENTO DE SENTENÇA. ACIDENTE DE TRABALHO. AÇÃO REGRESSIVA. INSS. CRÉDITO NÃO TRIBUTÁRIO. PARCELAMENTO. PORTARIA AGU 218/2019. NORMA ESPECÍFICA. PORTARIA PGFN 6.757/2022. DÍVIDA ATIVA DA UNIÃO E FGTS. INAPLICABILIDADE. PODER JUDICIÁRIO. ATUAÇÃO COMO LEGISLADOR POSITIVO. SEPARAÇÃO DOS PODERES. 1. Oportunizado o parcelamento do débito não tributário, oriundo de ação regressiva de acidente de trabalho movida pelo INSS, conforme a Portaria AGU 218/2019, o agravante pretendeu utilizar-se de créditos de ações judiciais e de prejuízos fiscais nos termos em que regulamentado pela Portaria PGFN 6.757/2022. 2. Nos termos do artigo 1º da Portaria PGFN 6.757/2022, as respectivas regras disciplinam, especificamente, a transação na cobrança da dívida ativa da União e do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS) cuja inscrição e administração incumbam à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Assim, trata-se de hipótese de transação para recuperação de créditos da União apenas, não versando sobre créditos não tributários de outros entes públicos da administração pública descentralizada, tal como o crédito ora cobrado, de titularidade do INSS. 3. A enunciação genérica e abstrata de princípios jurídicos, mesmos os constitucionais, não basta para o Judiciário atuar como legislador positivo, sob pena de violação ao princípio da separação dos poderes (artigo 2º da CF/1988), substituindo a opção político-financeira da Administração Pública, jungida aos critérios de conveniência e oportunidade que compõem o mérito administrativo, para enquadrar hipóteses diversas daquelas expressamente previstas em ato normativo editado no exercício do poder regulamentar. 4. Portanto, tem aplicação restrita ao caso, como oportunizado pelo exequente, a disciplina constante da Portaria AGU 218/2019, a qual dispõe sobre a realização de acordos ou transações nas ações regressivas previdenciárias no âmbito da Procuradoria-Geral Federal. 5. Agravo de instrumento desprovido (TRF-3, AI 50110129520234030000 SP, Primeira Turma, Rel. Luis Carlos Hiroki Muta, j. 31.08.2023, *DJEN* 02.09.2023).

EMENTA CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA. LEI 13.988/2020. PREJUÍZOS FISCAIS. CRÉDITO OBJETO DE CESSÃO. DISCRICIONARIEDADE DA ADMINISTRAÇÃO. PARÂMETROS LEGAIS. DIREITO SUBJETIVO

DO DEVEDOR. INEXISTÊNCIA. – Prejudicado o pedido de antecipação da tutela recursal, haja vista o presente julgamento. Afastada a preliminar de cerceamento de defesa suscitada pela apelante, isso porque o juízo manifestou-se sobre os argumentos trazidos pela parte autora de forma suficiente, quer em relação à alegada certeza e liquidez do crédito que fora cedido à apelante, ou no tocante aos créditos decorrentes de base de cálculo negativa da CSLL ou de prejuízos fiscais. Ademais, órgão julgador deve solucionar as questões relevantes e imprescindíveis para a resolução da controvérsia, não sendo obrigado a rebater (um a um) todos os argumentos trazidos pelas partes quando abrangidos pelas razões adotadas no pronunciamento judicial. Precedentes do E. STJ – Nos moldes das normas gerais do CTN, a transação é hipótese de extinção da obrigação tributária (art. 156, III) que, nas condições estabelecidas pelo legislador ordinário do ente estatal competente, permite que concessões mútuas ponham fim a litígio administrativo ou judicial (art. 171). Nesse contexto, foi editada a Lei n. 13.988/2020 dispondo sobre transação de dívidas junto ao Poder Público (tributárias ou não) pertinentes a litígios administrativos e judiciais – No caso dos autos, o que pretende a recorrente é que o Poder Judiciário imponha à apelada a aceitação da transação nos termos pretendidos pelo devedor, o que não é possível, uma vez que a Lei n. 13.988/2020 prevê, expressamente, que é dado à União Federal, em juízo de oportunidade e conveniência, aceitar, ou não, a sua realização, e desde que atendido o interesse público (art. 1º, § 1º) – Foi reservada à União a discricionariedade quanto à celebração ou não do acordo, de modo que não há direito subjetivo de a transação ser realizada nos termos pretendidos pelo devedor, se o ente estatal justificar a ausência de interesse. Por outro lado, embora não se possa impor à União que realize a transação nos termos propostos pela apelante, também é certo que o juízo de discricionariedade tem limites jurídicos (formais e materiais), mesmo quando instituída por conceitos jurídicos indeterminados, cabendo o controle judicial apenas se houver manifesta violação desses limites – Conforme o disposto no art. 14, parágrafo único, da Lei n. 13.988/2020, um dos fatores a serem sopesados quanto à aceitação da transação diz respeito ao grau de recuperabilidade das dívidas, além do “[...] insucesso dos meios ordinários e convencionais de cobrança e a vinculação dos benefícios a critérios preferencialmente objetivos que incluam ainda a sua temporalidade, a capacidade contributiva do devedor e os custos da cobrança”. Com isso, conclui-se que são vários os fatores a serem considerados pela autoridade competente diante de uma proposta de transação, não sendo possível ao Poder Judiciário substituir-se à Administração para impor a sua realização – Os mesmos fundamentos são suficientes para se concluir pela improcedência do pedido quanto à alegação da recorrente de que dispõe de crédito líquido e certo, objeto de cessão, apto a obrigar a União a aceitar a proposta de transação. Além da existência de vários requisitos a

serem considerados discricionariamente pela autoridade competente, o que por si só leva a rejeição do pedido formulado por meio desta ação, o crédito mencionado pela recorrente, de fato não se reveste dos atributos necessários à liquidação dos débitos, quer em relação ao valor ou mesmo quanto à sua titularidade, revelando-se inoportuna a discussão quanto ao fato de a recuperação do indébito ser efetivada mediante compensação ou restituição, eis que isso nada acrescenta à análise do cabimento, ou não, da transação no caso concreto – Prejudicado o pedido de antecipação da tutela recursal, afasta a preliminar suscitada pela apelante e negado provimento à apelação da parte autora (TRF-3, ApCiv 50033730920224036128 SP, Segunda Turma, Rel. Jose Carlos Francisco, j. 05.10.2023, *DJEN* 11.10.2023).

Diante desse cenário, fica evidente a necessidade urgente de aprofundamento técnico desses temas, sob pena de os contribuintes terem de se contentar com a discussão apenas administrativa e as novas ferramentas não terem muito espaço para utilização.

4 CONCLUSÃO

Neste artigo, abordamos primeiramente o contexto em que está o direito tributário no Brasil no que se refere ao deslocamento da solução dos litígios para fora da esfera judicial, em virtude de novas legislações que permitem a negociação junto aos contribuintes por meio de concessões mútuas.

Foram apresentados um caso concreto e a ideia da natureza de compensação para a utilização dos créditos de prejuízos fiscais de Imposto de Renda e de base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, considerando-se que aparenta ser um confronto entre os débitos do contribuinte com seus créditos em face da Fazenda Pública.

Desta forma, foi detalhado o instituto da compensação, que é uma legítima forma de extinção do crédito tributário, conforme o art. 156, II, do Código Tributário Nacional, que é regulada pelos diferentes entes federativos em leis, bem como por atos normativos infralegais, visando ao encerramento do liame jurídico tributário entre Fisco e contribuinte.

Após isso, foram demonstradas a origem, a natureza e a utilização dos institutos aqui mencionados e como eles são operacionalizados na escrituração e na apuração dos respectivos tributos, sendo ferramenta do ordenamento para tributar, baseando-se na efetiva capacidade contributiva.

Além disso, foi demonstrado, por diversas vezes, que as próprias legislações estabelecem a aplicação de institutos semelhantes aos discutidos, pois todos possuem natureza de compensação, pelo simples fato de serem um confronto entre créditos e débitos do contribuinte perante a Fazenda Pública.

Para finalizar as nossas reflexões, expusemos como estão sendo utilizados os prejuízos fiscais e a base de cálculo negativa nos métodos alternativos de resolução da contenciosidade tributária: a Lei 13.988/2020 previu a utilização, que foi restringida pela Portaria PGFN 6.757/2022.

Feita toda essa exposição, nossa conclusão não poderia ser outra, a não ser pela confirmação das nossas premissas ao analisar o caso concreto: a utilização dos institutos refletidos possui natureza de compensação tributária, não configurando uma redução do débito por desconto, como entende o Ilustríssimo Procurador do caso concreto colocado.

Assim, reiteramos nossa colocação no sentido de que um novo sistema tributário necessita de reflexões não apenas sobre os novos institutos, mas também sobre a aplicação dos antigos aos novos, visando assim à coerência e ao funcionamento do nosso sistema tributário.

5 REFERÊNCIAS

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Imposto de renda das empresas*. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal, 2016. 496 p. Disponível em: https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/518231/CF88_Livro_EC91_2016.pdf.

BRASIL. [Lei n. 5.172/1966] Código Tributário Nacional. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm

BRASIL. [Portaria 6.757/2022]. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=125274>

BRASIL. [Portaria 742/2018] Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=125274>

BRASIL. [Decreto 9.580/2018]. Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Na-

tureza. Presidência da República. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/d9580.htm.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. Tributação sobre a receita: definição do conceito de receita para fins de incidência do IRPJ, CSLL, PIS e Cofins. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). *Tributação e processo*: IV Congresso Nacional de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 30. ed. São Paulo : Saraiva Educação, 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 8. ed. São Paulo: Noeses, 2021.

CONRADO, Paulo Cesar. *Compensação tributária e processo*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

ESTADO DE GOIÁS. [Lei 20.732/2020]. Dispõe sobre a compensação de débito tributário ou não tributário inscrito em dívida ativa, ajuizado ou não, com débito do Estado de Goiás decorrente de precatório judicial vencido. Governo do Estado de Goiás. Disponível em: <https://legisla.casacivil.go.gov.br/api/v2/pesquisa/legislacoes/100955/pdf#:~:text=Disp%C3%B5e%20sobre%20a%20compensa%C3%A7%C3%A3o%20de,decorrente%20de%20precat%C3%B3rio%20judicial%20vencido>.

GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 2002.