

Viana e Saraiva Neto: Prejuízo fiscal na transação tributária

Após as alterações na Lei nº 13.988/2020 ("[Lei de Transação Tributária](#)") realizadas pela Lei nº 14.375/2022, havia uma grande expectativa em relação a como a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ("PGFN") iria regulamentar a utilização de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da transação tributária.



Embora a lei já tivesse delimitado que estes créditos seriam

usados de maneira excepcional e para a "efetiva composição do plano de regularização fiscal", a redação original da Portaria [PGFN/ME Nº 6.757, editada em 29 de julho de 2022](#), trouxe uma restrição deste meio de pagamento ao vedar sua utilização para a quitação do valor correspondente ao principal da dívida, salvo quando o optante fosse pessoa jurídica em processo de recuperação judicial.

Todavia, no diário oficial publicado dias depois, aos 5 de agosto de 2022, referida limitação foi revogada por intermédio da [Portaria PGFN/ME nº 6.941, de 04 de agosto de 2022](#).

A decisão acertada da PGFN ao revogar a limitação demonstra um avanço na compreensão acerca da natureza dos créditos prejuízo fiscal [\[1\]](#). A decisão está alinhada com a evolução legislativa deste instituto contábil e tributário demonstrada ao longo de anos até a sua inclusão nas negociações de transação tributária por intermédio da Lei nº 14.375/2022, culminando com a edição da Portaria PGFN/ME nº 6.757, editada em 29 de julho de 2022.

O ponto nodal na compreensão da natureza do crédito de prejuízo fiscal é aquilo que está por de trás do número contábil: a demonstração de um resultado negativo da contabilidade fiscal da empresa. Ele reflete a situação de dificuldade financeira da sociedade que não conseguiu atingir, em um exercício financeiro, o valor de receitas necessárias para custear todas as despesas.

Havendo lucro no exercício financeiro seguinte, o resultado positivo representa a recuperação dos prejuízos e das dívidas contraídas no exercício anterior. É por essa razão que a legislação admite a utilização dos créditos de prejuízos acumulados em "anos difíceis" para compensar com os lucros obtidos nos anos de recuperação financeira, de modo que haja a recomposição do patrimônio da empresa.



De 1947 até 1994, a totalidade do lucro obtido em um exercício financeiro poderia ser abatida pelos prejuízos acumulados. Após uma decisão de política fiscal, a Administração do Presidente Fernando Henrique Cardoso instituiu a "trava de 30%", que corresponde a uma limitação da dedução do prejuízo fiscal em cada ano, resguardada a possibilidade de o contribuinte poder realizar novas deduções nos anos subsequentes.

Além da possibilidade de todo ano o contribuinte poder utilizar créditos de prejuízo acumulados para diminuir a base de cálculo tributável, por diversas vezes a administração tributária promoveu programas de refinanciamento de dívidas admitindo a utilização deles como forma de abatimento de débitos fiscais, a exemplo do: Programa de Recuperação Fiscal (Lei nº 9.964/2000); Refis da Crise (Lei nº 11.941/2009); Parcelamento instituído pela Lei nº 12.865/2013; Programa de Redução de Litígios Tributários — Prorelit (Lei nº 13.202/2015); e Programa Especial de Regularização Tributária — Pert (Lei nº 13.496/2017).

Há um aspecto comum a todas as normas acima destacadas: o reconhecimento do ativo "prejuízo fiscal" como importante meio de pagamento de débitos inscritos na dívida ativa, considerando a situação de fragilidade da empresa em desequilíbrio fiscal e a oportunidade de se promover a recuperação de parcela dos créditos tributários esperados pela União.

É nesse contexto que se consolidou a ideia de que créditos de prejuízo fiscal são meios de pagamento à disposição da PGFN para equacionamento de dívidas fiscais. Essa concepção foi incorporada à Lei nº 14.375/2022, trazendo este meio à disposição da Transação Tributária.

Conforme se observa na redação do inciso II, do artigo 11, da Lei nº 13.988/2020, a transação poderá contemplar o oferecimento de "*formas de pagamento especiais*". Já o §7º, do artigo 11, da mesma norma, com a redação dada pela Lei nº 14.375/2022, admite a utilização do prejuízo fiscal para o pagamento de até 70% do saldo remanescente após a incidência dos descontos. O §1º-A, do mesmo artigo 11, reitera que é possível a cumulação dos benefícios previstos na lei para o equacionamento dos créditos inscritos em dívida ativa.

Ressalte-se que a Lei nº 13.988/2020 veda descontos que reduzam o montante principal do crédito, porém, a vedação não se estende para a utilização dos créditos de prejuízo fiscal, que não é um benefício fiscal de redução (remissão e anistia), mas sim, um dos meios de pagamento do saldo devido após os descontos efetivamente concedidos.

Nesse aspecto, é importante ressaltar que a lógica trazida pela Lei de Transação não é conceder benefícios capazes de liquidar a dívida sem que haja qualquer desembolso financeiro da empresa. Não há na norma nenhuma combinação de condições capaz de levar a este cenário.

Os créditos de prejuízo fiscal só podem ser utilizados nas hipóteses em que não é possível equacionar a situação fiscal da empresa, mesmo após a aplicação dos descontos. A verificação desta condição será prerrogativa exclusiva da PGFN, nos termos da lei.



A alteração promovida pela Lei nº 14.375/2022 reafirma a Lei de Transação Tributária como um marco regulatório da Administração Tributária eficiente, na medida em que cria ambiente para a conciliação do interesse arrecadatário do Estado com a capacidade de pagamento da empresa, tudo à luz dos princípios da consensualidade e da resolutividade.

Por isso se diz que a correção da Portaria PGFN/ME nº 6.757/2022 foi acertada ao viabilizar utilização de meio de pagamento historicamente reconhecido pela política tributária como apto à equalização da dívida tributária de contribuintes que se encontram em situação mais fiscal mais gravosa.

Antes desta correção, a PGFN havia admitido a utilização do prejuízo fiscal para amortizar o saldo principal do crédito tributário apenas nas transações envolvendo empresa em recuperação judicial. A restrição não mantinha simetria com o texto legal e contrariava a própria finalidade da Lei nº 14.375/2022, que admite a utilização do prejuízo, desde que observada a sua necessidade para o melhor e efetivo equacionamento do passivo fiscal da empresa.

A rigor, o plano de regularização fiscal pode ser elaborado por qualquer empresa que queira superar a condição de inadimplência. A composição dos descontos e demais condições existentes na legislação é encerrada em um saldo devedor que, a depender das circunstâncias, levará a uma avaliação da imprescindibilidade de pagamento com prejuízo fiscal, mesmo que a empresa não tenha se submetido à recuperação judicial.

Exigir a recuperação judicial para admitir o uso do prejuízo fiscal acabaria por estimular as empresas a contraírem mais dívidas para alcançarem o estado de quase-falência. Neste extremo, haveria risco de instauração artificial de recuperações judiciais exclusivamente para fruição do meio de pagamento diferenciado.

A rigor, este estímulo à recuperação judicial estava na contramão da política de desjudicialização e resolução de conflitos de forma consensual.

Embora se reconheça que o regime de recuperação judicial poderia ser um dos imagináveis critérios objetivos para o deferimento da utilização do prejuízo fiscal pela PGFN, uma reflexão rápida demonstra que talvez não fosse o mais razoável e eficaz. Isto porque este critério excluiria diversos outros contribuintes que se encaixariam perfeitamente na situação de necessidade deste meio de pagamento para a “efetiva composição do plano de regularização” fiscal.

Ademais, conforme disposto no artigo 150, II, da Constituição e artigos 97 e 99 do Código Tributário Nacional ("CTN"), a lei é a fonte primordial do direito tributário e os atos normativos de estatura infralegal estão hierárquica e materialmente vinculados a ela, de modo que o conteúdo e o alcance dos atos infralegais se restringem aos das leis em função das quais sejam expedidos.

Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal ("STF") tem reconhecido que os atos infralegais se subordinam aos limites jurídicos definidos na lei, não podendo *"transgredir a lei, seja para exigir o que esta não exigiu, seja para estabelecer distinções onde a própria lei não distinguiu, notadamente em tema de direito tributário"* [\[2\]](#).

Tais considerações reforçam o acerto da PGFN ao editar a Portaria PGFN/ME nº 6.941/2022 e revogar o inciso II, do artigo 36, da anterior Portaria PGFN/ME nº 6.757/2022, afastando a limitação do uso de



prejuízo fiscal para pagamento do saldo da transação e mantendo-se em linha com os dispositivos constitucionais, legais e jurisprudenciais mencionados.

Os demais requisitos para a utilização do prejuízo fiscal – que os débitos sejam considerados irrecuperáveis ou de difícil recuperação (inciso I, do artigo 36) e que não exista créditos líquidos e certos em desfavor da União ou que os mesmos tenham se esgotado (inciso III, do artigo 36) —encontram-se delimitados no próprio texto da Lei de Transação. O objetivo claro desta norma legal é conferir um caráter excecional e subsidiário do uso do prejuízo fiscal. Estes requisitos deverão ser comprovados perante a PGFN e passarão necessariamente pela análise discricionária e técnica da Administração Tributária.

Neste contexto, a utilização de créditos de prejuízo fiscal não se apresenta como um direito adquirido do contribuinte. A Lei nº 14.375/2022 é clara ao estabelecer que este instrumento estará disponível a critério exclusivo da Administração Tributária, sendo adotado em casos excepcionais para a melhor e efetiva composição do plano de regularização fiscal.

É importante ressaltar que o ato discricionário da Administração Pública, segundo a doutrina administrativista, não é *per se* um ato arbitrário e sem fundamento legal. Se diante de certo motivo a lei já indica o objeto, o ato é vinculado. Mas se a lei permite que o administrador defina o conteúdo ou o objeto, o ato é discricionário. Neste último caso é a motivação do ato que conferirá o caráter objetivo e concreto aos requisitos previstos na Lei [\[3\]](#).

Via de regra, a Lei que permite esta discricionariedade reflete a concretização de uma opção política feita pelo Poder Legislativo ao criar a norma. Se o conteúdo legal concedeu à Administração Tributária a atribuição de preencher o caráter objetivo e concreto dos requisitos para o deferimento do uso do prejuízo fiscal como meio de pagamento, trata-se de cumprimento da Lei, e não, de sua restrição.

Não se pode esquecer que a razoabilidade figura como o Norte e meio de controle da discricionariedade legislativa, administrativa e jurisdicional. Conceitualmente, conforme destacado pela doutrina de Humberto Ávila [\[4\]](#), a razoabilidade é integrada por três elementos: 1) adequação entre meio e fim; 2) necessidade-exigibilidade da medida; e 3) proporcionalidade em sentido estrito.

Ao seguir a razoabilidade como meio adequado para a prática dos atos administrativos atinge-se a justificação teleológica. Com isso, é concretizado o Direito com a devida proteção e promoção dos interesses por ele destacados e garantidos conforme preceitua a Constituição.

Neste contexto, tanto o artigo 1º, §2º, da Lei nº 13.988/2020 [\[5\]](#), quanto o artigo 2º, da Portaria PGFN/ME nº 6.757/2022 [\[6\]](#) parecem ser bons referenciais para cumprimento da razoabilidade em sentido estrito para a autorização do pagamento da transação tributária utilizando-se do prejuízo fiscal.

Independentemente dos demais aspectos ainda em fase inicial de aplicação, a exemplo da modalidade de transação individual simplificada e do próprio prejuízo fiscal como meio de pagamento, a edição da Portaria PGFN/ME nº 6.941/2022 demonstra claramente o intuito maior da PGFN em viabilizar a composição dos litígios tributários sem sobrecarregar o Poder Judiciário, seguindo o caminho exitoso inaugurado após a feliz publicação da Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020.



Como toda mudança de paradigma, este é um caminho ainda em construção que apenas estamos começando a trilhar.

[1] Para fins deste artigo, ao falarmos em "prejuízo fiscal", estamos, também, nos referindo à base de cálculo negativa de CSLL.

[2] ADI 1075, relator ministro Celso de Mello, Pleno, DJe 19/10/2020. Em caso semelhante, o Superior Tribunal de Justiça afastou a disciplina instituída pela Portaria PGFN nº 1.207/2017, especificamente em relação à limitação temporal e de percentual para aproveitamento dos prejuízos fiscais e base de cálculo negativa da CSLL, para quitação de débitos parcelados no âmbito do Programa Especial de Regularização Tributária (Pert), criado pela Lei 13.496/2017 (REsp nº 1.861.016/SP, relator ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe de 21/8/2020).

[3] FURTADO, Lucas Rocha. Curso de Direito Administrativo. 3ª ed., Belo Horizonte: Fórum, 2012, p. 232.

[4] ÁVILA, Humberto. Teoria da segurança jurídica. 4. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2016. p. 628 e ss. No mesmo sentido: BARROSO, Luís Roberto. Interpretação e aplicação na Constituição. São Paulo: Editora Saraiva, 2002, p. 213 e ss.

[5] Artigo 1º Esta Lei estabelece os requisitos e as condições para que a União, as suas autarquias e fundações, e os devedores ou as partes adversas realizem transação resolutiva de litígio relativo à cobrança de créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária. [...] §2º Para fins de aplicação e regulamentação desta Lei, serão observados, entre outros, 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.

[6] Artigo 2º São princípios aplicáveis à transação na cobrança da dívida ativa da União e do FGTS: 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 e do FGTS; VII – autonomia de vontade das partes na celebração do acordo de transação; VIII – atendimento ao interesse público; e IX – publicidade e transparência ativa, ressalvada a divulgação de informações protegidas por sigilo, nos termos da lei.

Date Created

14/08/2022