



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 2036710 - SP (2022/0345575-0)

RELATOR : **MINISTRO MARCO AURÉLIO BELLIZZE**
R.P/ACÓRDÃO : **MINISTRO FRANCISCO FALCÃO**
RECORRENTE : HENRY VISCONDE
ADVOGADOS : SÉRGIO RICARDO NUTTI MARANGONI - SP117752
EDUARDO PEREZ SALUSSE - SP117614
ALLAN MORAES - SP144628
GABRIEL GOUVEIA SPADA - SP281816
LUIZ HENRIQUE VANO BAENA - SP206354
MAITÊ STELLUTI - SP440864
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

EMENTA

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. PROGRAMA ESPECIAL DE REGULARIZAÇÃO TRIBUTÁRIA – PERT. LEI N. 13.496/2017, ART. 2º, § 2º. UTILIZAÇÃO DE CRÉDITOS DE PREJUÍZO FISCAL E DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DE CSLL DE EMPRESA CONTROLADA PARA QUITAÇÃO DE DÉBITO PESSOAL DE SÓCIO CONTROLADOR PESSOA FÍSICA. IMPOSSIBILIDADE.

I - Inexistente a alegada violação dos arts. 489, § 1º, IV, e 1.022, II, do CPC, porquanto o acórdão recorrido enfrentou de forma fundamentada todas as questões relevantes para o deslinde da controvérsia.

II - O prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa da CSLL são institutos próprios do regime de apuração do IRPJ e da CSLL das pessoas jurídicas submetidas à sistemática do lucro real, de modo que o aproveitamento do direito creditório pressupõe, em regra, vinculação à própria pessoa jurídica titular do crédito ou aos débitos por ela originalmente devidos.

III - A expressão "empresas controladora e controlada" do art. 2º, § 2º, da Lei n. 13.496/2017 deve ser interpretada à luz do art. 243, § 2º, da Lei n. 6.404/1976, que pressupõe relação entre pessoas jurídicas, e não do art. 116 do mesmo diploma, sob pena de se conferir à norma alcance que extrapola o universo conceitual em que foi concebida.

IV- Não há fundamento econômico que justifique a transferência do direito creditório da pessoa jurídica ao sócio controlador pessoa física para quitação de débito pessoal, em prejuízo da própria sociedade e dos demais sócios, em manifesta incompatibilidade com o princípio da separação patrimonial que rege a legislação civil e societária brasileira.

V - O aproveitamento de crédito alheio autorizado pelo art. 2º, § 2º, da Lei n. 13.496/2017 pressupõe liame jurídico preexistente entre cedente e beneficiário, vínculo obrigacional, responsabilidade solidária ou estrutura societária formalmente constituída, inexistente na relação entre a pessoa jurídica controlada e o sócio controlador pessoa física que pretende utilizar o crédito para quitação de dívida estritamente pessoal.

VI - Recurso especial improvido.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da SEGUNDA TURMA do Superior Tribunal de Justiça, prosseguindo-se no julgamento, após o voto-vista divergente do Sr. Ministro Francisco Falcão, negando provimento ao recurso especial, no que foi acompanhado pela Sra. Ministra Maria Thereza de Assis Moura e pelos Srs. Ministros Teodoro Silva Santos e Afrânio Vilela, por maioria, negar provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Francisco Falcão, que lavrará o acórdão. Vencido o Sr. Ministro Marco Aurélio Bellizze.

Votaram com o Sr. Ministro Francisco Falcão os Srs. Ministros Teodoro Silva Santos, Afrânio Vilela e Maria Thereza de Assis Moura.

Brasília, 16 de junho de 2026.

Ministro Francisco Falcão
Relator



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 2036710 - SP (2022/0345575-0)

RELATOR : **MINISTRO MARCO AURÉLIO BELLIZZE**
RECORRENTE : HENRY VISCONDE
ADVOGADOS : SÉRGIO RICARDO NUTTI MARANGONI - SP117752
EDUARDO PEREZ SALUSSE - SP117614
ALLAN MORAES - SP144628
GABRIEL GOUVEIA SPADA - SP281816
LUIZ HENRIQUE VANO BAENA - SP206354
MAITÊ STELLUTI - SP440864
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

EMENTA

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. PROGRAMA ESPECIAL DE REGULARIZAÇÃO TRIBUTÁRIA (PERT). INCLUSÃO DE DÉBITOS PRÓPRIOS DE ACIONISTA CONTROLADOR PESSOA FÍSICA. COMPENSAÇÃO COM CRÉDITOS DE PREJUÍZO FISCAL E DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DE CSLL DE TITULARIDADE DA EMPRESA CONTROLADA. POSSIBILIDADE. RECURSO PARCIALMENTE CONHECIDO E, NESSA EXTENSÃO, PROVIDO.

I. CASO EM EXAME

1. Recurso especial interposto contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 3ª Região que manteve sentença denegatória de mandado de segurança, no qual o recorrente, acionista controlador pessoa física, pleiteava o direito de utilizar créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa de CSLL de empresa controlada para liquidar débitos próprios no âmbito do Programa Especial de Regularização Tributária (PERT), nos termos do art. 2º, § 2º, da Lei n. 13.496/2017.

II. QUESTÃO EM DISCUSSÃO

2. A questão em discussão consiste em saber se o acionista controlador pessoa física pode utilizar créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa de CSLL de empresa controlada para liquidar débitos próprios no âmbito do PERT, à luz do art. 2º, § 2º, da Lei n. 13.496/2017.

III. RAZÕES DE DECIDIR

3. A interpretação sistemática e teleológica do art. 2º, § 2º, da Lei n. 13.496/2017, em conjunto com os arts. 1º, § 1º, da mesma lei e 116 da Lei n. 6.404/1976, permite concluir que o acionista controlador, seja pessoa física ou jurídica, pode utilizar créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa de CSLL de empresa controlada para liquidar débitos próprios no âmbito do PERT.

4. A redação do art. 2º, § 2º, da Lei n. 13.496/2017 não restringe a utilização de créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa de CSLL apenas ao acionista controlador pessoa jurídica, sendo aplicável também ao acionista controlador pessoa física, salvo se a pretensão consistir em utilização simultânea dos créditos de duas ou mais empresas controladas, hipótese restrita à pessoa jurídica controladora, por expressa disposição legal.

5. A interpretação restritiva adotada pelas instâncias ordinárias contraria o escopo do PERT, que visa à regularização tributária e à redução de litígios, além de violar o princípio da legalidade estrita em matéria tributária.

6. No presente caso, inexistente controvérsia fática a respeito da condição do recorrente de sócio controlador da pessoa jurídica cujos créditos busca-se utilizar no PERT, impondo-se a concessão da ordem.

IV. DISPOSITIVO E TESE

7. Recurso parcialmente conhecido e, nessa extensão, provido para reformar o acórdão recorrido e a sentença e conceder a segurança, reconhecendo o direito do recorrente de utilizar os créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa de CSLL da empresa da qual é acionista controlador.

Teses de julgamento:

1. O acionista controlador, seja pessoa física ou jurídica, pode utilizar créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa de CSLL de empresa controlada para liquidar débitos próprios no âmbito do PERT, nos termos do art. 2º, § 2º, da Lei n. 13.496/2017.

2. A utilização simultânea de créditos de duas ou mais empresas controladas é restrita ao controlador pessoa jurídica, conforme a parte final do art. 2º, § 2º, da Lei n. 13.496/2017.

Dispositivos relevantes citados: Lei n. 13.496/2017, arts. 1º, § 1º, e 2º, § 2º; Lei n. 6.404/1976, art. 116.

Jurisprudência relevante citada: STJ, REsp 1.471.576/RS, Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 27.10.2015.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial interposto por HENRY VISCONDE contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 3ª Região.

Na origem, o recorrente impetrou mandado de segurança desafiando ato coator praticado pelo Auditor Fiscal Chefe da Divisão de Controle e Acompanhamento Tributário (DICAT-DERPF), a fim de salvaguardar direito líquido e certo de adesão ao Programa Especial de Regularização Tributária (PERT) para quitar os seus débitos tributários mediante a utilização do prejuízo fiscal de empresa por ele controlada, na condição de acionista controlador pessoa física, nos termos do art. 2º, § 2º, da Lei n. 13.496/2017.

Sobrevindo sentença denegatória da ordem, o impetrante interpôs apelação, a qual, por sua vez, foi desprovida pela Terceira Turma do TRF da 3ª Região, nos termos do acórdão assim ementado:

DIREITO TRIBUTÁRIO. EMPRESARIAL. PERT. LEI 13.496/2017. ARTIGO 2º, § 2º. "EMPRESA CONTROLADA". EXPRESSÃO QUE, NESTA LEI, REFERENCIA PESSOA JURÍDICA CONTROLADORA. REGRA QUE NÃO ABRANGE PESSOAS NATURAIS QUE FIGUREM COMO ACIONISTAS MAJORITÁRIAS.

1. Conquanto o estudo da legislação afeta ao direito empresarial e societário ratifique a conclusão de que pessoa natural pode ser considerada "controladora" de sociedade anônima, a análise dos debates legislativos que culminaram com a promulgação da Lei 13.496/2017 revela que a regra de aproveitamento de prejuízos fiscais de empresas controladas, no âmbito do PERT, foi restrita apenas a pessoas jurídicas com poder de controle.

2. Considerando que o parcelamento é concedido mediante regência legal específica (artigo 155-A do CTN) e que o manejo de créditos de terceiro, como se sabe, é possibilidade historicamente restrita e excepcional na legislação tributária (presentemente, é expressamente proibido no

regramento da compensação tributária, a teor do artigo 74, § 12, b, da Lei 9.430/1996), não há que se cogitar, tampouco, de qualquer vício apriorístico da Lei 13.496/2017 ao não admitir que a pessoa física acionista majoritária valha-se de créditos da empresa que detém poder de controle para quitação de débitos próprios.

3. Apelo desprovido. (e-STJ, fls. 423-424)

Os embargos de declaração opostos pelo demandante foram rejeitados.

Nas razões do recurso especial (e-STJ, fls. 495-519), interposto com fundamento na alínea a do permissivo constitucional, o recorrente alega violação aos arts. 5º, XXXV, LIV e LV, 93, IX, e 150, I e II, da CF/1988; 489, § 1º, IV, e 1.022, II, do CPC/2015; 1º, § 1º, e 2º, § 2º, da Lei n. 13.496/2017; e 97 do CTN.

Sustenta, em preliminar, a ocorrência de negativa de prestação jurisdicional, fundada em omissão e deficiência de fundamentação acerca da matéria de fundo delineada nas respectivas razões recursais. No mérito, defende ser possível, para fins de liquidação de créditos tributários indicados ao PERT, a compensação do prejuízo fiscal pelo controlador, pessoa natural ou jurídica, de débitos próprios com os créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa de CSLL apurado pela empresa controlada. Argumenta que a vedação declarada pelas instâncias ordinárias criou requisito não previsto em lei, que não faz nenhuma distinção, violando, assim, o princípio da legalidade estrita em matéria tributária.

Ressalta que as discussões parlamentares travadas por ocasião da conversão da MP n. 783/2017 na Lei n. 13.496/2017 não são claras a respeito do motivo pelo qual não foi aprovada a Proposta n. 70 de Emenda à referida MP, que inseria no § 2º do art. 2º da lei de conversão a expressão *"ou de empresas controladas indiretamente por uma ou mais pessoas físicas ou jurídicas ou pela combinação de ambas"*. Diante disso, afirma que tal circunstância afigura-se insuficiente à elucidação da real intenção do legislador (*mens legislatoris*) e do efetivo alcance da lei (*mens legis*). Defende que tal conclusão corrobora-se pelo fato de que o seu pedido *"tem como fundamento a primeira parte do dispositivo legal sob análise [...], enquanto que a aludida Emenda tratava de alterar a segunda parte do dispositivo"* (e-STJ, fl. 515).

Contrarrazões às fls. 575-587 (e-STJ).

O apelo especial foi admitido na origem (e-STJ, fls. 589-591), ascendendo os autos a este Tribunal Superior e distribuído a esta relatoria, por sucessão do Ministro Mauro Campbell Marques.

O recurso extraordinário, interposto às fls. 524-529 (e-STJ), foi inadmitido na origem (e-STJ, fls. 591-595), sucedendo a interposição do correlato agravo (e-STJ, fls. 599-612).

Memorial do recorrente às fls. 628-629 (e-STJ), e da recorrida às fls. 647-649 (e-STJ).

É o relatório.

VOTO

O propósito recursal consiste em definir se o acionista controlador pessoa física pode utilizar os créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa de Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL) da empresa controlada para liquidar os débitos próprios indicados ao PERT, nos termos do art. 2º, § 2º, da Lei n. 13.496/2017.

1. Violação aos arts. 5º, XXXV, LIV e LV, 93, IX, e 150, I e II, da CF/1988

No tocante à afirmativa de ofensa a dispositivos constitucionais, a sua análise é incabível em recurso especial, sob pena de usurpação da competência do Supremo Tribunal Federal.

Nesse sentido: AgInt no AREsp n. 2.845.383/CE, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 20/8/2025, DJEN de 25/8/2025; e AgInt no AREsp n. 2.727.297/SP, relator Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 12/8/2025, DJEN de 18/8/2025.

2. Negativa de prestação jurisdicional

Relativamente à preliminar de negativa de prestação jurisdicional, o Tribunal de origem enfrentou, de forma clara e fundamentada, as questões suscitadas pelo recorrente, atinentes ao alcance do disposto no art. 2º, § 2º, da Lei n. 13.496/2017, se abrangeria o acionista controlador pessoa física aderente do PERT, possibilitando a utilização de créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa de CSLL da empresa controlada.

A alegação do recorrente caracteriza, na verdade, inconformismo com o resultado do julgado que lhe foi desfavorável e a pretensão de rejugamento da causa (a pretexto da existência de omissão e de deficiência na fundamentação), finalidade à qual não se prestam os embargos de declaração.

Desse modo, "conforme a pacífica jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, não ocorre a violação dos arts. 489 e 1.022, todos do CPC/2015, quando as questões discutidas nos autos são analisadas, mesmo que implicitamente, ou ainda afastadas de maneira embasada pela Corte Julgadora originária, posto que a mera insatisfação da parte com o conteúdo da decisão exarada não denota deficiência na fundamentação decisória, nem autoriza a oposição de embargos declaratórios" (AgInt no REsp n. 2.166.453/PE, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 9/4/2025, DJEN de 14/4/2025).

3. Aplicabilidade do art. 2º, § 2º, da Lei n. 13.496/2017 ao acionista controlador pessoa física

A Lei n. 13.496/2017 – oriunda da conversão da Medida Provisória n. 783/2017 –, instituiu o Programa Especial de Regularização Tributária (PERT) no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil e da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, com o propósito de promover a liquidação de débitos fiscais de natureza tributária e não tributária do sujeito passivo aderente do programa, pessoa física e jurídica, de direito público ou de direito privado, na condição de contribuinte ou responsável (art. 1º).

Essa liquidação dar-se-á através das modalidades previstas no art. 2º da lei de regência, com destaque para aquela prevista no respectivo inciso I, de seguinte teor:

Art. 2º No âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, o sujeito passivo que aderir ao Pert poderá liquidar os débitos de que trata o art. 1º desta Lei mediante a opção por uma das seguintes modalidades:

I - pagamento em espécie de, no mínimo, 20% (vinte por cento) do valor da dívida consolidada, sem reduções, em até cinco parcelas mensais e sucessivas, vencíveis de agosto a dezembro de 2017, e a liquidação do restante com a utilização de créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) ou de outros créditos próprios relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, com a possibilidade de pagamento em espécie de eventual saldo remanescente em até sessenta prestações adicionais, vencíveis a partir do mês seguinte ao do pagamento à vista; (sem grifo no original)

Nessa perspectiva, a liquidação de parte do débito indicado pode ocorrer através da utilização de créditos próprios de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa de CSLL.

Tal regramento, porém, foi mitigado pelo correlato § 2º, que admitiu a utilização desses créditos de titularidade não do sujeito passivo, mas de terceiros que com aquele guardem certo vínculo, a saber:

§ 2º Na liquidação dos débitos na forma prevista no inciso I do caput e no § 1º deste artigo, poderão ser utilizados créditos de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da CSLL apurados até 31 de dezembro de 2015 e declarados até 29 de julho de 2016, próprios ou do responsável tributário ou corresponsável pelo débito, e de empresas controladora e controlada, de forma direta ou indireta, ou de empresas que sejam controladas direta ou indiretamente por uma mesma empresa, em 31 de dezembro de 2015, domiciliadas no País, desde que se mantenham nesta condição até a data da opção pela quitação.

Pelo teor desse dispositivo, é possível decompô-lo em duas partes: i) créditos próprios ou do responsável tributário ou corresponsável pelo débito; e ii) créditos de empresas controladora e controlada, de forma direta ou indireta, ou de empresas que sejam controladas direta ou indiretamente por uma mesma empresa, em 31 de dezembro de 2015, domiciliadas no País, desde que se mantenham nesta condição até a data da opção pela quitação.

Na primeira parte, trata-se de pessoas que, além do sujeito passivo, possam vir a ser responsabilizadas pelo pagamento do débito indicado para o programa, seja na condição de responsável tributário, nos termos do art. 121, parágrafo único, II, do CTN, seja na condição de corresponsável pelo débito, a exemplo da solidariedade prevista no art. 124, I e II, do CTN.

Na segunda parte, trata-se de pessoas que, embora, em princípio, não sejam alcançadas pelo débito, tenham vínculo societário com o aderente do PERT, podendo o crédito ser de titularidade de empresas controladora ou controlada, bem como de várias empresas controladas por uma mesma empresa, de forma direta ou indireta, em ambos os casos.

A controvérsia recursal em julgamento recai sobre essa segunda parte do art. 2º, § 2º, da Lei n. 13.496/2017.

A respectiva exegese legal perpassa, inicialmente, pela definição dos termos controladora e controlada constantes dos arts. 116 e 243, § 2º, da Lei n. 6.404/1976 – que dispõe acerca da sociedade por ações (LSA). Sob ótica desses dispositivos, o acionista (ou sócio) controlador, em linhas gerais, é a pessoa natural ou jurídica titular de direitos de sócio que lhe assegure, de modo permanente, a preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores da companhia.

Eis o texto legal:

Art. 116. Entende-se por **acionista controlador a pessoa, natural ou jurídica**, ou o grupo de pessoas vinculadas por acordo de voto, ou sob controle comum, que:

a) é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, a maioria dos votos nas deliberações da assembléia-geral e o poder de eleger a maioria dos administradores da companhia; (sem grifo no original) e

b) usa efetivamente seu poder para dirigir as atividades sociais e orientar o funcionamento dos órgãos da companhia.

Parágrafo único. O acionista controlador deve usar o poder com o fim de fazer a companhia realizar o seu objeto e cumprir sua função social, e tem deveres e responsabilidades para com os demais acionistas da empresa, os que nela trabalham e para com a comunidade em que atua, cujos direitos e interesses deve lealmente respeitar e atender.

Art. 243. O relatório anual da administração deve relacionar os investimentos da companhia em sociedades coligadas e controladas e mencionar as modificações ocorridas durante o exercício.

§ 1 São coligadas as sociedades nas quais a investidora tenha influência significativa. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 2º Considera-se controlada a sociedade na qual a controladora, diretamente ou através de outras controladas, é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores. (sem grifo no original)

Pela interpretação sistemática dos arts. 1º, § 1º, e 2º, § 2º, da Lei n. 13.496/2017 e 116 da Lei n. 6.404/1976, não se vislumbra nenhum empecilho à utilização dos créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa de CSLL de empresa controlada (não submetida ao programa) pelo seu acionista controlador pessoa física, a fim de liquidar débitos próprios deste indicados ao PERT.

Reitere-se que o cerne da controvérsia reside sobre o teor do art. 2º, § 2º, da Lei n. 13.496/2017, o qual, a despeito da falta de clareza da sua redação (tanto que gerou o presente impasse), delimita a titularidade de terceiros dos referidos créditos para serem utilizados pelo aderente do programa.

Do trecho desse dispositivo legal *"créditos [...] de empresas controladora e controlada, de forma direta ou indireta"*, verifica-se que o terceiro titular do crédito pode ser, tanto a empresa controladora, quanto a empresa controlada, pessoas jurídicas, portanto.

Por outro lado, pela perspectiva do aderente do programa, tal situação não é disciplinada no referido artigo, mas sim nos supracitados arts. 1º, § 1º, da Lei n. 13.496/2017 e 116 da Lei n. 6.404/1976, razão pela qual o acionista controlador pode ser, tanto a pessoa jurídica, quanto a pessoa física.

Entender que o dispositivo ora controvertido limitou o aproveitamento desses créditos apenas ao acionista controlador pessoa jurídica, caracterizaria não apenas negativa de vigência aos arts. 1º, § 1º, da Lei n. 13.496/2017 e 116 da Lei n. 6.404/1976, mas também ao próprio escopo da Lei do PERT.

Segundo a exposição de motivos da MP n. 783/2017 - da qual provém a Lei n. 13.496/2017 -, *"o PERT tem como objetivos a prevenção e a redução de litígios administrativos ou judiciais relacionados a créditos tributários e não tributários, bem como a regularização de dívidas tributárias exigíveis, parceladas ou com exigibilidade suspensa"*.

Assim, além da interpretação sistemática, a interpretação teleológica permite depreender que o intento legal é estimular e propiciar a regularização tributária, o que contrasta com uma interpretação restritiva de suas disposições, de forma a reduzir o seu alcance.

Ainda que se considere ser uma questão exclusivamente societária, tal como consignado pelas instâncias ordinárias e defendido pela Fazenda Nacional, isso não exclui o acionista/sócio controlador pessoa física, o qual, evidentemente, insere-se no contexto dessa relação societária. Revela-se indevido considerar como partes dessa relação apenas as pessoas jurídicas, quando nem a Lei n. 6.404/1976 assim o faz.

Não se pode olvidar que, *"na aplicação da lei, o juiz atenderá aos fins sociais a que ela se dirige e às exigências do bem comum"* (art. 5º do Decreto-Lei n. 4.657/1942 - LINDB).

A interpretação da lei sempre deve ser aquela que melhor lhe confira sentido e alcance. Nessa acepção, confira-se o teor do art. 11, I, a, e II, a, da Lei Complementar n. 95/1998 (que, além de balizar a atividade legislativa, serve de norte para o intérprete):

Art. 11. As disposições normativas serão redigidas com clareza, precisão e ordem lógica, observadas, para esse propósito, as seguintes normas:

I - para a obtenção de clareza:

a) usar as palavras e as expressões em seu sentido comum, salvo quando a norma versar sobre assunto técnico, hipótese em que se empregará a nomenclatura própria da área em que se esteja legislando;

[...]

II - para a obtenção de precisão:

a) articular a linguagem, técnica ou comum, de modo a ensejar perfeita compreensão do objetivo da lei e a permitir que seu texto evidencie com clareza o conteúdo e o alcance que o legislador pretende dar à norma.

Igualmente impertinente a mencionada restrição por aplicação extensiva do art. 111 do CTN, de modo a entender que deve ser objeto de interpretação literal todo benefício fiscal, e não apenas as hipóteses expressas de suspensão e exclusão do crédito tributário (aí abrangida a outorga de isenção) e de dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Isso porque, conforme julgado desta Segunda Turma, "a interpretação a que se refere o art. 111 do CTN, é a literal, que não implica, necessariamente, diminuição do seu alcance, mas sim sua exata compreensão pela literalidade da norma" (REsp n. 1.471.576/RS, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 27/10/2015, DJe de 9/11/2015).

No campo doutrinário, a linha intelectual não é diferente, ao se assentar que, *"na verdade, a terminologia adotada pelo Código não é das melhores, pois o legislador, ao afirmar que a interpretação de certas normas deve ser feita literalmente, não pretendia vedar a utilização dos critérios sistemático, histórico e teleológico (finalístico)"* – (ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário* – 18ª ed. – São Paulo: Editora JusPodivm, 2024, p. 359).

Também não prospera a afirmativa da sentença, subscrita pela recorrida Fazenda Nacional, de que a interpretação ora conferida ao art. 2º, § 2º, da Lei n. 13.496/2017 viola o princípio da autonomia patrimonial disposto no art. 1.024 do CC.

Afinal, a própria Lei n. 13.496/2017 admitiu, expressamente, a utilização, pelo aderente do PERT - que, na acepção ora alinhavada, pode ser um acionista controlador pessoa física - de créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa de CSLL de um terceiro - que, no caso, é a pessoa jurídica controlada -, não se confundindo, em nenhum momento, a pessoa física controladora com a pessoa jurídica controlada, a revelar a inexistência de ofensa ao princípio da autonomia patrimonial.

Se assim o fosse, o malferimento a essa autonomia patrimonial caracterizar-se-ia independentemente de o controlador ser pessoa física ou jurídica, uma vez que, em quaisquer desses casos, tratar-se-ia da utilização dos créditos de uma pessoa por outra, o que tornaria letra morta o disposto no art. 2º, § 2º, da Lei n. 13.496/2017.

O art. 1.024 do CC sequer seria aplicável ao caso, pois regula situação diversa, atinente à relação da sociedade com terceiros, estabelecendo uma responsabilidade subsidiária patrimonial dos sócios frente a essas relações estabelecidas entre a sociedade e terceiros.

Registre-se, ainda, que a utilização dos créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa de CSLL normatizada na Lei do PERT é situação específica e diversa da compensação do prejuízo fiscal de IRPJ e da base de cálculo negativa de CSLL disposta nos arts. 15 e 16 da Lei n. 9.065/1995, respectivamente. Desse modo, não há se falar em impossibilidade de compensação de crédito de terceiro prevista no art. 74, § 12, II, a, da Lei n. 9.430/1996, como afirmado no aresto hostilizado (e-STJ, fl. 423) e no memorial da Fazenda Nacional acostado às fls. 647-649 (e-STJ).

Pela mesma lógica dispensada ao afastamento da infringência ao princípio da autonomia patrimonial, admitir a aplicação do art. 74, § 12, II, b, da Lei n. 9.430/1996, para vedar a utilização dos créditos de titularidade da empresa controlada, implicaria retirar a eficácia do art. 2º, § 2º, da Lei n. 13.496/2017, por obstar o aproveitamento desses créditos pelos controladores pessoa física e jurídica, pois, em ambos os casos, tem-se a figura de um terceiro aproveitando crédito de outrem.

A apontada diversidade dos regimes de tributação da pessoa física e da pessoa jurídica não tem o condão de afastar a referida conclusão, pois a Lei n. 13.496/2017 sequer restringe a inclusão de débitos de natureza tributária ao PERT, admitindo, também, sejam incluídos os débitos de natureza não tributária, consoante se depreende do correlato art. 1º, § 2º, assim redigido:

Art. 1º [...]

§ 2º **O Pert abrange os débitos de natureza tributária e não tributária**, vencidos até 30 de abril de 2017, inclusive aqueles objeto de parcelamentos anteriores rescindidos ou ativos, em discussão administrativa ou judicial, ou provenientes de lançamento de ofício efetuados após a publicação desta Lei, desde que o requerimento seja efetuado no prazo estabelecido no § 3º deste artigo. (sem grifo no original)

Em relação à expressão seguinte do dispositivo em análise *"créditos [...] de empresas que sejam controladas direta ou indiretamente por uma mesma empresa"*, o escopo legal é admitir a utilização simultânea desses créditos de titularidade de duas ou mais empresas controladas por uma mesma empresa aderente do PERT.

Como se depreende da literalidade desse trecho legal, o tratamento foi diverso, pois somente a empresa controladora (leia-se: pessoa jurídica acionista

controladora) aderente do PERT é que pode aproveitar-se da utilização simultânea de créditos de titularidade de duas ou mais empresas controladas.

Sobre esse ponto da lei é que recaiu o antecedente debate legislativo, que modificava a redação original da MP n. 783/2017 para admitir essa utilização simultânea de créditos também pela pessoa física controladora. No entanto, prevaleceu a redação original da MP.

Tal assertiva está bem elucidada nos seguintes trechos do acórdão recorrido, embora para concluir em sentido diverso ao do presente voto:

De fato, merece atenção que o § 2º do artigo 2º da Lei 13.496/2017 prevê, como hipóteses teoricamente distintas, o uso de créditos de “empresas controladora e controlada, de forma direta ou indireta” e de “empresas que sejam controladas direta ou indiretamente por uma mesma empresa”. Ora, a possibilidade de uso de valores titularizados por empresa controlada, direta ou indiretamente, encontra-se já resguardada no primeiro trecho; logo, a única função normativa possível do segundo excerto é esclarecer que uma mesma controladora pode usar, simultaneamente, créditos de mais de uma controlada.

Desta feita, a redação da regra é manifestamente atécnica: primeiro, por descrever indiretamente o destinatário do comando, o que fatalmente redundaria em interpretações distintas do dispositivo (como no caso presente); depois, por incorrer em redundância de conteúdo ao descrever como hipótese diversa o que é simples desdobramento de outra já abordada (caso seria de abrir novo parágrafo ou, ao menos, a utilização de apostrofo, como recurso explicativo da previsão de utilização de créditos de “controladora e controladas”).

O destaque desta atecnia é relevante, pois diz respeito a fato determinante para a solução da controvérsia. É que justamente este trecho do dispositivo (cujo teor, na Lei 13.496/2017, corresponde literalmente àquele constante da Medida Provisória 783/2017, que lhe antecedeu) foi, inicialmente, objeto de proposta de alteração no âmbito da Comissão Mista do Congresso Nacional criada para discutir o projeto de lei de conversão (que viria a originar a Lei do PERT), durante os debates legislativos iniciais (o avulso compilando todas as emendas apresentadas nesta fase pode ser consultado em <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=5330060&ts=1593908024805&=inline>).

Observe-se o teor da proposta (Emenda nº 70), formulada pelo Deputado Federal Walter Ithoshi (grifos nossos):

“Altere-se o 2º da Medida Provisória nº 783, de 31 de maio de 2017, conforme se segue:

“Art. 2º

*§2º Na liquidação dos débitos na forma prevista no inciso I do caput e no § 1º, poderão ser utilizados créditos de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da CSLL, apurados até 31 de dezembro de 2015 e declarados até 29 de julho de 2016, próprios ou do responsável tributário ou corresponsável pelo débito, e de empresas controladora e controlada, de forma direta ou indireta, ou de empresas que sejam controladas direta ou indiretamente **por uma ou mais pessoas físicas** ou jurídicas ou pela combinação de ambas, em 31 de dezembro de 2016, domiciliadas no País, desde que se mantenham nesta condição*

até a data da opção pela quitação.”
(NR)

JUSTIFICAÇÃO

A modificação pretende aperfeiçoar o texto da Medida Provisória e auxiliar o governo a evitar uma terrível injustiça ao **não prevê que o benefício fiscal proposto também possa ser usufruído por um grupo econômico ou por uma empresa que tenha como seu controlador, direta ou indiretamente, uma mesma pessoa física.** Justifica-se assim a modificação não apenas por um tratamento isonômico, mas também para um incentivo aos contribuintes na adesão ao PERT uma vez que possibilitaria ampliar a liquidação dos débitos tributários previstos no art. 1º da MPV 783/2017 e resultaria em um maior caixa da União, haja vista o pagamento ser realizado sem qualquer redução de multas e juros de mora, como era de praxe em programas anteriores.”

Como evidenciado, houve iniciativa específica para albergar-se, no comando em questão, a posição da pessoa física controladora.

Note-se (sendo este o ponto fulcral a exigir o destaque da má redação do dispositivo promulgado) que a inclusão da menção à pessoa física no trecho que assegura a possibilidade de uso simultâneo de créditos de mais de uma controlada evidentemente abrange também o caso em que o sócio majoritário detém controle sobre apenas uma empresa.

De fato, não há qualquer sentido (seja jurídico, de razoabilidade ou mesmo equitativo) em se pretender permitir que pessoa física que controle duas pessoas jurídicas possa se valer do crédito de ambas, e negar a mesma prerrogativa àquela que apenas ostente posição de comando de uma única empresa. Neste ponto, vale integralmente a máxima analítica: “quem pode o mais, pode o menos”. No mais a própria justificação do proponente denota esta possibilidade (“**uma empresa que tenha como seu controlador, direta ou indiretamente, uma mesma pessoa física**”).

Sob tal forma, o texto da emenda, de fato, alcançou a versão final da proposta enviada à Câmara dos Deputados (<https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=5396458&ts=1593908039119>). Constatou-se do parecer da Comissão Mista, que acompanhou a minuta remetida (<https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=5396503&ts=159390>):

“II.4.9. Aprimoramento do conceito de “controle” de empresas para fim de aproveitamento de créditos

Retomamos, no § 2º do art. 2º, o texto do PLV 10, de 2017, segundo o qual poder-se-ão aproveitar créditos próprios ou do responsável tributário ou corresponsável pelo débito, e de empresas controladora e controlada, de forma direta ou indireta, ou de empresas que sejam controladas direta ou indiretamente **por uma ou mais pessoas físicas ou jurídicas ou pela combinação de ambas**, em 31 de dezembro de 2016, domiciliadas no País, desde que se mantenham nesta condição até a data da opção pela quitação.”

Contudo, durante as discussões na Câmara dos Deputados, **o trecho em questão foi objeto de emenda aglutinativa que restaurou o texto original da Medida Provisória 783/2017** (Emenda Aglutinativa nº 1, https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1602173&fMA=/2007+%3D%3E+MPV+783/2017).

Embora não conste do dossiê legislativo justificativa específica para alteração deste comando na aglutinação, fato é que, após aprovada a Emenda Aglutinativa nº 1, o dispositivo foi objeto de destaque em votação (Destaque nº 31), *formulado pelo próprio Deputado Federal Walter Ithoshi*, autor da emenda originária, com o objetivo de reeditar o texto conforme fora acolhido anteriormente na Comissão Mista. O conteúdo deste procedimento pode ser

$$[\dots]$$

§ 7º Para efeito do disposto no inciso IV do caput deste artigo, a transação poderá compreender a utilização de créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL de titularidade do 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, apurados e declarados à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, independentemente do ramo de atividade, no período previsto pela legislação tributária. (sem grifo no original)

Diante desse panorama jurídico, em que emprestada a exata compreensão e alcance do art. 2º, § 2º, da Lei n. 13.496/2017, com amparo nas interpretações sistemática e teleológica, sem desbordar dos respectivos limites legais, não se cogita da violação à legalidade estrita, em matéria tributária, nem, em consequência, da atuação do Poder Judiciário como legislador positivo, o que, efetivamente, é vedado, a exemplo do entendimento do STF constante do RE n. 631.641 AgR, citado no memorial da Fazenda Nacional (e-STJ, fls. 647-649), assim ementado:

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. ATIVIDADES DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE LIMPEZA, CONSERVAÇÃO E MANUTENÇÃO. CREDITAMENTO. INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL. OFENSA INDIRETA. PRINCÍPIO DA ISONOMIA. PODER JUDICIÁRIO. ATUAÇÃO COMO LEGISLADOR POSITIVO. IMPOSSIBILIDADE. AGRAVO IMPROVIDO. I – É inadmissível o recurso extraordinário quando sua análise implica rever a interpretação de normas infraconstitucionais que fundamentam a decisão a quo. A afronta à Constituição, se ocorrente, seria apenas indireta. Precedentes. II – **Ante a impossibilidade de atuação do Poder Judiciário como legislador positivo, não cabe a ele, com base no princípio da isonomia, afastar limitação para concessão de benefício fiscal a contribuintes não abrangidos pela legislação pertinente.** Precedentes. III – Agravo regimental improvido. (RE 631641 AgR, relator Ministro Ricardo Lewandowski, Segunda Turma, julgado em 18/12/2012, DJe-028 Publicado em 13/2/2013, sem grifo no original)

No que concerne à decisão monocrática do Ministro Gurgel de Faria, proferida no AREsp n. 2.476.872/SP (publicada em 2/4/2025), citada no memorial da Fazenda Nacional, a porventura confirmar o acórdão recorrido, verifica-se, dos respectivos autos, que a questão sequer foi conhecida pelo relator, que se limitou à aplicação das Súmulas 283 e 284 do STF em tal ponto.

Ainda que exarado juízo de valor sobre o mérito, em reforço argumentativo, naquela deliberação unipessoal, o foi sobre questão diversa, em que os sócios da empresa controladora pretendiam, através desta empresa, a utilização dos créditos de titularidade da empresa controlada. A pretensão lá exercida não era dos sócios, pessoas físicas, na condição de controladores diretos da empresa titular dos créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa de CSLL, como na hipótese.

Portanto, a utilização dos créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa de CSLL pertencentes a empresa controlada (não aderente do PERT), prevista

no art. 2º, § 2º, da Lei n. 13.496/2017, é admitida pelo acionista controlador, pessoa física ou jurídica, nos termos dos arts. 1º, § 1º, da Lei n. 13.496/2017 e 116 da Lei n. 6.404/1976. A utilização simultânea de créditos de duas ou mais empresas controladas, porém, abrange somente o controlador pessoa jurídica, conforme a parte final do art. 2º, § 2º, da Lei n. 13.496/2017.

4. Hipótese dos autos

No caso, a sentença denegatória da segurança foi mantida no acórdão recorrido sob o fundamento, exclusivamente jurídico, de ser vedado ao sócio diretor presidente da empresa BCLV COMERCIO DE VEICULOS S. A., Henry Visconde, ora recorrente, o aproveitamento dos créditos da empresa por ele controlada.

Como se depreende da sentença, não se controverte sobre a circunstância fática de o recorrente enquadrar-se como acionista controlador, nos moldes dos trechos subsecutivos:

No caso dos autos o parcelamento PERT a que se refere o Processo Administrativo n.º 18186.728493/2018-18, foi firmado pelo impetrante, Henry Visconde, como pessoa física, documento id n.º 15200386, que se qualifica como sendo sócio diretor presidente da empresa BCLV COMERCIO DE VEICULOS S. A., documento id n.º 15200389. (e-STJ, fl. 311)

Desse modo, aplicando o direito à espécie, dada a desnecessidade de reexame de matéria fático-probatória, de rigor é a reforma do acórdão recorrido e da sentença, a fim de conceder a segurança, reconhecendo o direito líquido e certo do impetrante, ora recorrente, de utilizar os créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa de CSLL da empresa da qual é sócio controlador.

5. Dispositivo

Ante o exposto, conheço em parte do recurso especial e, nessa extensão, dou-lhe provimento, a fim de, reformando o acórdão recorrido e a sentença, conceder a segurança e reconhecer o direito líquido e certo do impetrante, ora recorrente, de utilizar os créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa de CSLL da empresa da qual é sócio controlador.

Sem honorários, porquanto incabíveis, nos termos do art. 25 da Lei n. 12.016/2009 e da Súmula 105/STJ.

É o voto.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 2036710 - SP (2022/0345575-0)

RELATOR : **MINISTRO MARCO AURÉLIO BELLIZZE**
RECORRENTE : HENRY VISCONDE
ADVOGADOS : SÉRGIO RICARDO NUTTI MARANGONI - SP117752
EDUARDO PEREZ SALUSSE - SP117614
ALLAN MORAES - SP144628
GABRIEL GOUVEIA SPADA - SP281816
LUIZ HENRIQUE VANO BAENA - SP206354
MAITÊ STELLUTI - SP440864
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

VOTO-VISTA

A discussão nos autos tem origem na impetração de mandado de segurança com a finalidade de garantir o aproveitamento de prejuízo fiscal de titularidade de pessoa jurídica para quitação de parcelamento de dívida tributária de pessoa física, no âmbito do Programa Especial de Regularização Tributária - PERT.

Em síntese, relata o recorrente que, na condição de sócio controlador de pessoa jurídica, poderia ter seus débitos tributários quitados mediante a utilização de prejuízo fiscal da empresa controlada, nos termos do art. 2º, §2º, da Lei n. 13.496/2017.

Notificada, a autoridade impetrada refutou o pedido ao esclarecer que o dispositivo legal estaria restrito à ideia de sociedades controladora e controlada, nos termos definidos pelo art. 243 da Lei n. 6.404/1976.

O Juízo de primeira instância julgou improcedente o pedido e denegou a segurança, adotando, para tanto, a seguinte fundamentação:

Infere-se que controladora e controlada são, necessariamente, pessoas jurídicas, nas quais uma, controladora, detém direitos societários que lhe asseguram o controle societário da outra, controlada, formando, muitas vezes verdadeiros grupos empresariais e econômicos.

No caso dos autos o parcelamento PERT a que se refere o Processo Administrativo n.º 18186.728493/2018-18, foi firmado pelo impetrante, Henry Visconde, como pessoa física,

documento id n.º 15200386, que se qualifica como sendo sócio diretor presidente da empresa BCLV COMERCIO DE VEICULOS S. A., documento id n.º 15200389.

O sócio diretor presidente, enquanto pessoa física detentora de poderes de gerência e administração da sociedade da qual participa, não se confunde com a sociedade que administra, para que possa pleitear em seu nome, direitos daquela, considerando-se o princípio da autonomia patrimonial, consagrado no artigo 1.024 do CC.

O Tribunal Regional Federal da 3ª Região negou provimento ao recurso de apelação do contribuinte, por meio de acórdão assim ementado:

DIREITO TRIBUTÁRIO. EMPRESARIAL. PERT. LEI 13.496/2017. ARTIGO 2º, § 2º. "EMPRESA CONTROLADA". EXPRESSÃO QUE, NESTA LEI, REFERENCIA PESSOA JURÍDICA CONTROLADORA. REGRA QUE NÃO ABRANGE PESSOAS NATURAIS QUE FIGUREM COMO ACIONISTAS MAJORITÁRIAS.

1. Conquanto o estudo da legislação afeta ao direito empresarial e societário ratifique a conclusão de que pessoa natural pode ser considerada "controladora" de sociedade anônima, a análise dos debates legislativos que culminaram com a promulgação da Lei 13.496/2017 revela que a regra de aproveitamento de prejuízos fiscais de empresas controladas, no âmbito do PERT, foi restrita apenas a pessoas jurídicas com poder de controle.

2. Considerando que o parcelamento é concedido mediante regência legal específica (artigo 155-A do CTN) e que o manejo de créditos de terceiro, como se sabe, é possibilidade historicamente restrita e excepcional na legislação tributária (presentemente, é expressamente proibido no regramento da compensação tributária, a teor do artigo 74, § 12, b, da Lei 9.430/1996), não há que se cogitar, tampouco, de qualquer vício apriorístico da Lei 13.496/2017 ao não admitir que a pessoa física acionista majoritária valha-se de créditos da empresa de que detém poder de controle para quitação de débitos próprios.

3. Apelo desprovido.

Os embargos de declaração opostos pelo contribuinte foram rejeitados nos seguintes termos:

DIREITO TRIBUTÁRIO. EMPRESARIAL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. PERT. LEI 13.496/2017. ARTIGO 2º, § 2º. "EMPRESA CONTROLADA". EXPRESSÃO QUE, NESTA LEI, REFERENCIA PESSOA JURÍDICA CONTROLADORA. REGRA QUE NÃO ABRANGE PESSOAS NATURAIS QUE FIGUREM COMO ACIONISTAS MAJORITÁRIAS. VÍCIOS INEXISTENTES. REJEIÇÃO.

1. São manifestamente improcedentes os embargos de declaração, inexistindo quaisquer dos vícios apontados, restando nítido que se cuida de recurso interposto com o objetivo de rediscutir a causa e manifestar inconformismo diante do acórdão embargado. Neste sentido, cabe pontuar que as alegações não envolvem omissão, contradição ou obscuridade sanáveis em embargos de declaração, mas efetiva impugnação ao acórdão embargado, que teria incorrido em error in iudicando, desvirtuando, pois, a própria natureza do recurso, que não é a de reapreciar a causa como pretendido.

2. Com efeito, não se cogita de omissão no julgado, dado que registrou o acórdão, expressa e cristalinamente, que: "[...] cinge-se a controvérsia a avaliar se o artigo 2º, § 2º da Lei 13.496/2017 compreende, em seu conteúdo, a possibilidade de que pessoa natural que figure como "controladora" de dada empresa utilize prejuízos fiscais desta para quitar débitos próprios, no âmbito do PERT. [...] Como se vê, a norma em estudo não descreve o beneficiário do parcelamento, mas sim quem pode ser cedente do crédito de prejuízo fiscal ("responsável tributário ou corresponsável pelo débito, e de empresas controladora e controlada, de forma direta ou indireta, ou de empresas que sejam controladas direta ou

indiretamente por uma mesma empresa"). Este o foco da divergência entre as partes, calcada na delimitação de quais sujeitos de direito estão opostos, como destinatários da norma, ao termo "controlada". [...] primeiramente observa-se ser correta a argumentação da autoridade coatora (ID 134951049, reproduzida nas contrarrazões fazendárias), no que descreve que a Lei 6.404/1976 sistematicamente utiliza especificamente os termos "controlada" e "controladora" para regulamentar o relacionamento entre sociedades (pessoas jurídicas, portanto). [...] Contudo, não há como subscrever a conclusão alcançada pela autoridade administrativa, de que a sociedade "controlada" apenas existe em função de uma pessoa jurídica controladora, alegação calcada unicamente na análise dos comandos supratranscritos. É que o poder de controle descrito neste artigo – que, de fato, manifesta-se entre pessoas jurídicas – não é a única relação deste gênero que se extrai da Lei 6.404/1976. Como a própria autoridade impetrada asseverou, o diploma também conceitua, expressamente, o “acionista controlador” (grifos nossos): [...] Logo, a princípio, o termo "controlada" não excluiria, por si, a existência de pessoas físicas controladoras. Isto posto, restringir a contextualização lógico-dogmática da controvérsia a estes limites semânticos é insuficiente para a solução da lide".

3. Consignou o julgado, a respeito, que: "De fato, merece atenção que o § 2º do artigo 2º da Lei 13.496/2017 prevê, como hipóteses teoricamente distintas, o uso de créditos de “empresas controladora e controlada, de forma direta ou indireta” e de “empresas que sejam controladas direta ou indiretamente por uma mesma empresa”. Ora, a possibilidade de uso de valores titularizados por empresa controlada, direta ou indiretamente, encontra-se já resguardada no primeiro trecho; logo, a única função normativa possível do segundo excerto é esclarecer que uma mesma controladora pode usar, simultaneamente, créditos de mais de uma controlada. Desta feita, a redação da regra é manifestamente atécnica: primeiro, por descrever indiretamente o destinatário do comando, o que fatalmente redundaria em interpretações distintas do dispositivo (como no caso presente); depois, por incorrer em redundância de conteúdo ao descrever como hipótese diversa o que é simples desdobramento de outra já abordada (caso seria de abrir novo parágrafo ou, ao menos, a utilização de aposto, como recurso explicativo da previsão de utilização de créditos de "controladora e controladas"). O destaque desta atecnia é relevante, pois diz respeito a fato determinante para a solução da controvérsia. É que justamente este trecho do dispositivo (cujo teor, na Lei 13.496/2017, corresponde literalmente àquele constante da Medida Provisória 783/2017, que lhe antecedeu) foi, inicialmente, objeto de proposta de alteração no âmbito da Comissão Mista do Congresso Nacional criada para discutir o projeto de lei de conversão (que viria a originar a Lei do PERT), durante os debates legislativos iniciais (o avulso compilando todas as emendas apresentadas nesta fase pode ser consultado em <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=5330060&ts=1593908024805&disposition=inline>). Observe-se o teor da proposta (Emenda nº 70), formulada pelo Deputado Federal Walter Ithoshi (grifos nossos): "Altere-se o 2º da Medida Provisória nº 783, de 31 de maio de 2017, conforme se segue: “Art. 2º... §2º Na liquidação dos débitos na forma prevista no inciso I do caput e no § 1º, poderão ser utilizados créditos de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da CSLL, apurados até 31 de dezembro de 2015 e declarados até 29 de julho de 2016, próprios ou do responsável tributário ou corresponsável pelo débito, e de empresas controladora e controlada, de forma direta ou indireta, ou de empresas que sejam controladas direta ou indiretamente por uma ou mais pessoas físicas ou jurídicas ou pela combinação de ambas, em 31 de dezembro de 2016, domiciliadas no País, desde que se mantenham nesta condição até a data da opção pela quitação. ... ” (NR) JUSTIFICAÇÃO A modificação pretende aperfeiçoar o texto da Medida Provisória e auxiliar o governo a evitar uma terrível injustiça ao não prevê que o benefício fiscal proposto também possa ser usufruído por um grupo econômico ou por uma empresa que tenha como seu controlador, direta ou indiretamente, uma mesma pessoa física. Justifica-se assim a modificação não apenas por um tratamento isonômico, mas também para um incentivo aos contribuintes na adesão ao PERT uma vez que possibilitaria ampliar a liquidação dos débitos tributários previstos no art. 1º da MPV 783/2017 e resultaria em um maior caixa da União, haja vista o pagamento ser realizado sem qualquer redução de multas e juros de mora, como era de praxe em programas

anteriores.". Como evidenciado, houve iniciativa específica para albergar-se, no comando em questão, a posição da pessoa física controladora".

4. Aduziu o aresto, ademais, que: "Note-se (sendo este o ponto fulcral a exigir o destaque da má redação do dispositivo promulgado) que a inclusão da menção à pessoa física no trecho que assegura a possibilidade de uso simultâneo de créditos de mais de uma controlada evidentemente abrange também o caso em que o sócio majoritário detém controle sobre apenas uma empresa. De fato, não há qualquer sentido (seja jurídico, de razoabilidade ou mesmo equitativo) em se pretender permitir que pessoa física que controle duas pessoas jurídicas possa se valer do crédito de ambas, e negar a mesma prerrogativa àquela que apenas ostente posição de comando de uma única empresa. Neste ponto, vale integralmente a máxima analítica: "quem pode o mais, pode o menos". No mais a própria justificação do proponente denota esta possibilidade ("uma empresa que tenha como seu controlador, direta ou indiretamente, uma mesma pessoa física"). Sob tal forma, o texto da emenda, de fato, alcançou a versão final da proposta enviada à Câmara dos Deputados (<https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=5396458&ts=1593908039119&disposition=inline>).

Constou do parecer da Comissão Mista, que acompanhou a minuta remetida (<https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=5396503&ts=1593908038629&disposition=inline>): "II.4.9. Aprimoramento do conceito de "controle" de empresas para fim de aproveitamento de créditos Retomamos, no § 2º do art. 2º, o texto do PLV 10, de 2017, segundo o qual poder-se-ão aproveitar créditos próprios ou do responsável tributário ou corresponsável pelo débito, e de empresas controladora e controlada, de forma direta ou indireta, ou de empresas que sejam controladas direta ou indiretamente por uma ou mais pessoas físicas ou jurídicas ou pela combinação de ambas, em 31 de dezembro de 2016, domiciliadas no País, desde que se mantenham nesta condição até a data da opção pela quitação." Contudo, durante as discussões na Câmara dos Deputados, o trecho em questão foi objeto de emenda aglutinativa que restaurou o texto original da Medida Provisória 783/2017 (Emenda Aglutinativa nº 1, https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codeor=1602173&filename=E+MA+1/2017+%3D%3E+MPV+783/2017). Embora não conste do dossiê legislativo justificativa específica para alteração deste comando na aglutinação, fato é que, após aprovada a Emenda Aglutinativa nº 1, o dispositivo foi objeto de destaque em votação (Destaque nº 31), formulado pelo próprio Deputado Federal Walter Ihoshi, autor da emenda originária, com o objetivo de reeditar o texto conforme fora acolhido anteriormente na Comissão Mista. O conteúdo deste procedimento pode ser consultado no Diário da Câmara dos Deputados de 04/10/2017 (<http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD0020171004001730000.PDF#page=237>, f. 280 e seguintes). Pela clareza, a redação que se objetivava imprimir ao § 2º do artigo 2º do projeto de lei era a seguinte (f. 287 do documento referido, grifos nossos): "§ 2º Na liquidação dos débitos na forma prevista no inciso I do caput e no § 1º, poderão ser utilizados créditos de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da CSLL apurados até 31 de dezembro de 2016 e declarados até 31 de julho de 2017, próprios ou do responsável tributário ou corresponsável pelo débito, e de empresas controladora e controlada, de forma direta ou indireta, ou de empresas que sejam controladas direta ou indiretamente por uma ou mais pessoas físicas ou jurídicas ou pela combinação de ambas, em 31 de dezembro de 2016, domiciliadas no País, desde que se mantenham nesta condição até a data da opção pela quitação." A votação foi negativa, sendo que inclusive o próprio autor do destaque optou por votar contra, de modo que foi mantido o texto original da Medida Provisória 783/2017".

5. Ainda, restou devidamente assentado no acórdão que: "Ora, o cenário revelado pela ampliação do contexto interpretativo da regra em análise, portanto, é de que o legislador federal expressamente deliberou por não incluir, dentre os significados possíveis de "acionista controlador" ou "controladora", pessoas físicas. Trata-se, por igual, de manifestação a respeito do significado atribuído a "controlada", direcionando ao uso que, embora não seja único (como visto de início) é, ao fim e ao cabo, o mais comum: afeto a uma relação entre pessoas jurídicas. Isto se ratifica inclusive pela percepção do próprio legislador de que o texto original da medida provisória em referência não estava alcançando

a posição do "acionista controlador" pessoa física (daí a necessidade da emenda, em primeiro lugar). Tal circunstância demonstra que não é possível manejar abstratamente a Lei Complementar 95/1998, no que prevê que a redação legislativa "utilizará a nomenclatura própria da área em que se esteja legislando", como instrumento de interpretação universal de qualquer texto legislativo. Há, em verdade, mera presunção relativa, sujeita ao escrutínio do processo legislativo concreto. In casu, observa-se, por meio de manifestação expressa do legislador, que o sentido atribuído ao termo focado pela impetrante é diverso daquele que se pretende fazer valer nestes autos. Sob este panorama, não há que se exigir comando literal que excluísse a pessoa natural acionista majoritária como destinatária da regra em análise, até porque, como se extrai da percepção do próprio legislador sobre a questão, acima, a pretensão nestes autos é de derivação de sentido que, conquanto academicamente possível, é atípico no âmbito legislativo (no mínimo, de uso menos arraigado) para o termo analisado (o que explica inclusive a resistência fiscal ao pedido). Desta maneira, antes, ao oposto, seria caso de haver manifestação expressa do legislador de que o termo deve ser utilizado com alcance mais amplo do aquele decantado pelo uso comum – que, registre-se, não é necessariamente informado por rigor técnico. Basta pensar, por exemplo, no corriqueiro equívoco de utilizar-se o termo "firma individual", que é espécie de denominação societária, como indicador de tipo empresarial, coisa absolutamente distinta, equívoco que igualmente alcançou a legislação pátria (a reforçar o caráter meramente presuntivo, como instrumento de interpretação concreta, da Lei Complementar 95/1998). A Turma, a propósito, já teve oportunidade de analisar tal questão (v.g. AC 0003677-85.2015.4.03.6113, Rel. Des. Fed. CARLOS MUTA, e-DJF3 19/01/2017). Não contradiz o arrazoadado (pelo contrário, confirma-o) a referência a trabalhos especializados que, diversamente, mantém o rigor terminológico das estruturas dogmáticas do assunto. De tal natureza são os atos apontados no parecer acadêmico encartado aos autos pelo impetrante, de lavra do Comitê de Pronunciamentos Contábeis e da Comissão de Valores Mobiliários (sendo que, no segundo caso, o ato indicado, Instrução 361/2002, meramente reproduz a essência do artigo 116 da LSA, cujo significado é insuficiente à solução do caso concreto, como arrazoadado). Nem se diga, por outro lado, sobre violação aos artigos 109 e 110 do CTN. Primeiro, porque, novamente em sentido oposto, o artigo 109 do CTN expressamente prevê que efeitos tributários não são adstritos ao que a principiologia de direito privado fornece sobre o alcance dos respectivos institutos, conceitos e formas. Depois, porque o artigo 110 do CTN sequer é aplicável à lide, que nada diz sobre competências tributárias. Ademais, igualmente relevante, vale observar que não se emprega os termos "controlada" e "controladora" para definir coisa diversa do conceito jurídico atrelado a tais vocábulos. O que se deriva da legislação, em verdade, é a opção de que determinada regra fosse restrita a uma espécie de poder de controle, não se estendendo a todo o gênero de tais relações jurídicas, o que não representa qualquer mácula aos dispositivos mencionados pelo contribuinte".

6. Concluiu o acórdão, assim, que: "Por fim, considerando que o parcelamento é concedido mediante regência legal específica (artigo 155-A do CTN) e que o manejo de créditos de terceiro, como se sabe, é possibilidade historicamente restrita e excepcional na legislação tributária (presentemente, é expressamente proibido no regramento da compensação tributária, a teor do artigo 74, § 12, b, da Lei 9.430/1996), não há que se cogitar, tampouco, de qualquer vício apriorístico da Lei 13.496/2017 ao não admitir que a pessoa física acionista majoritária valha-se de créditos da empresa de que detém poder de controle para quitação de débitos próprios. Desta feita, em análise exauriente, o caso é de denegação da ordem".

7. Evidenciado, pois, que o acórdão embargado tratou expressa, exaustiva e motivadamente dos pontos reputados omissos no recurso que, em verdade, pretende, não suprir vício pertinente à via eleita, mas rediscutir a causa, formulando pretensão que, além de ser imprópria, sugere o intento meramente protelatório da atuação processual.

8. Como se observa, não se trata de omissão, nem de qualquer outro vício sanável na via eleita, pois o que se pretende é rediscutir a matéria decidida, alegando que houve error in judicando, o que não se presta à discussão em embargos de declaração. Se tal motivação é

equivocada ou insuficiente, fere as normas apontadas (artigos 1º, § 1º, e 2º, § 2º, da Lei 13.496/2017; 97 e 110 do CTN; e 150, I e II, da CF) contraria julgados ou jurisprudência, deve a embargante veicular recurso próprio para a impugnação do acórdão e não rediscutir a matéria em embargos de declaração.

9. Por fim, embora tratados todos os pontos invocados nos embargos declaratórios, de relevância e pertinência à demonstração de que não houve qualquer vício no julgamento, é expresso o artigo 1.025 do Código de Processo Civil em enfatizar que se consideram incluídos no acórdão os elementos suscitados pela embargante, ainda que inadmitido ou rejeitado o recurso, para efeito de prequestionamento, pelo que aperfeiçoado, com os apontados destacados, o julgamento cabível no âmbito da Turma.

10. Embargos de declaração rejeitados.

Inconformado, o contribuinte interpôs recurso especial, com fundamento no art. 105, III, *a*, CF, alegando, preliminarmente, violação do art. 489, §1º, IV, e do art. 1.022, II, do CPC. Quanto ao mérito, aponta que o acórdão recorrido teria violado os arts. 1º, §1º, e 2º, §2º, da Lei n. 13.496/2017, bem como o art. 97 do CTN, ao impedir o aproveitamento de prejuízo fiscal de pessoa jurídica na quitação de débito de pessoa física.

Devidamente pautado o feito na sessão do dia 16/11/2025, o e. Ministro Relator Marco Aurélio Bellizze proferiu voto dando provimento ao recurso especial do contribuinte, cujo voto foi assim ementado:

DIREITO TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. PROGRAMA ESPECIAL DE REGULARIZAÇÃO TRIBUTÁRIA (PERT). LIQUIDAÇÃO DE DÉBITOS PRÓPRIOS DE ACIONISTA CONTROLADOR PESSOA FÍSICA. UTILIZAÇÃO DE CRÉDITOS DE PREJUÍZO FISCAL E DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DE CSLL DE TITULARIDADE DA EMPRESA CONTROLADA. POSSIBILIDADE. RECURSO PARCIALMENTE CONHECIDO E, NESSA EXTENSÃO, PROVIDO.

I. CASO EM EXAME

1. Recurso especial interposto contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 3ª Região que manteve sentença denegatória de mandado de segurança, no qual o recorrente, acionista controlador pessoa física, pleiteava o direito de utilizar créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa de CSLL de empresa controlada para liquidar débitos próprios no âmbito do Programa Especial de Regularização Tributária (PERT), nos termos do art. 2º, § 2º, da Lei n. 13.496/2017.

II. QUESTÃO EM DISCUSSÃO

2. A questão em discussão consiste em saber se o acionista controlador pessoa física pode utilizar créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa de CSLL de empresa controlada para liquidar débitos próprios no âmbito do PERT, à luz do art. 2º, § 2º, da Lei n. 13.496/2017.

III. RAZÕES DE DECIDIR

3. A interpretação sistemática e teleológica do art. 2º, § 2º, da Lei n. 13.496/2017, em conjuntocom os arts. 1º, § 1º, da mesma lei e 116 da Lei n. 6.404/1976, permite concluir que o acionista controlador, seja pessoa física ou jurídica, pode utilizar créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa de CSLL de empresa controlada para liquidar débitos próprios no âmbito do PERT.

4. A redação do art. 2º, § 2º, da Lei n. 13.496/2017 não restringe a utilização de créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa de CSLL apenas ao acionista controlador pessoa jurídica, sendo aplicável também ao acionista controlador pessoa física, salvo se a pretensão consistir em utilização simultânea dos créditos de duas ou mais empresas controladas, hipótese restrita à pessoa jurídica controladora.

5. A interpretação restritiva adotada pelas instâncias ordinárias contraria o escopo do PERT, que visa à regularização tributária e à redução de litígios, além de violar o princípio da legalidade estrita em matéria tributária.

6. No presente caso, inexistente controvérsia fática a respeito da condição do recorrente de sócio controlador da pessoa jurídica cujos créditos busca-se utilizar no PERT, impondo-se a concessão da ordem.

IV. DISPOSITIVO E TESE

7. Recurso parcialmente conhecido e, nessa extensão, provido para reformar o acórdão recorrido e a sentença e conceder a segurança, reconhecendo o direito do recorrente de utilizar os créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa de CSLL da empresa da qual é acionista controlador.

Teses de julgamento:

1. O acionista controlador, seja pessoa física ou jurídica, pode utilizar créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa de CSLL de empresa controlada para liquidar débitos próprios no âmbito do PERT, nos termos do art. 2º, § 2º, da Lei n. 13.496/2017.

2. A utilização simultânea de créditos de duas ou mais empresas controladas é restrita ao controlador pessoa jurídica, conforme a parte final do art. 2º, § 2º, da Lei n. 13.496/2017.

Dispositivos relevantes citados: Lei n. 13.496/2017, arts. 1º, § 1º, e 2º, § 2º; Lei n. 6.404/1976, art. 116.

Jurisprudência relevante citada: STJ, REsp 1.471.576/RS, Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 27.10.2015.

Em suma, no voto do e. Ministro Marco Aurélio Bellizze, rejeita-se a alegada violação do art. 489, §1º, IV, e do art. 1.022, II, do CPC, posicionamento este com o qual concordo, ao passo que dá provimento ao recurso especial quanto à discussão de mérito, ao fundamento de que não haveria nenhum empecilho à utilização dos créditos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de empresa controlada pelo acionista controlador pessoa física.

Ato seguinte, dado o ineditismo da matéria perante a Segunda Turma, pedi vista do feito e, nesta oportunidade, não obstante os valorosos fundamentos expostos pelo e. Ministro Marco Aurélio Bellizze, apresento voto em sentido contrário quanto ao mérito, propondo seja improvido o recurso especial.

Como visto, a celeuma gravita em torno do significado a ser conferido à expressão "empresa controlada" na conjugação dos arts. 1º, §1º, e 2º, §2º, da Lei n. 13.496/2017, ou seja, se abrangeria a figura do sócio controlador pessoa física, descrita

no art. 116 da Lei n. 6.404/1976, ou estaria limitada ao conceito previsto no art. 243, §2º, do mesmo diploma legal. Os dispositivos possuem a seguinte redação:

Lei n. 13.496/2017

Art. 1º Fica instituído o Programa Especial de Regularização Tributária (Pert) na Secretaria da Receita Federal do Brasil e na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, nos termos desta Lei.

§ 1º Poderão aderir ao Pert pessoas físicas e jurídicas, de direito público ou privado, inclusive aquelas que se encontrarem em recuperação judicial e aquelas submetidas ao regime especial de tributação a que se refere a [Lei nº 10.931, de 2 de agosto de 2004](#).

Art. 2º No âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, **o sujeito passivo que aderir ao Pert** poderá liquidar os débitos de que trata o art. 1º desta Lei mediante a opção por uma das seguintes modalidades:

(...)

§ 2º Na liquidação dos débitos na forma prevista no inciso I do caput e no § 1º deste artigo, poderão ser utilizados créditos de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da CSLL apurados até 31 de dezembro de 2015 e declarados até 29 de julho de 2016, próprios ou do responsável tributário ou corresponsável pelo débito, **e de empresas controladora e controlada, de forma direta ou indireta**, ou de empresas que sejam controladas direta ou indiretamente por uma mesma empresa, em 31 de dezembro de 2015, domiciliadas no País, desde que se mantenham nesta condição até a data da opção pela quitação.

Lei n. 6.404/1976

Art. 116. Entende-se por acionista controlador a pessoa, natural ou jurídica, ou o grupo de pessoas vinculadas por acordo de voto, ou sob controle comum, que:

a) é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, a maioria dos votos nas deliberações da assembléia-geral e o poder de eleger a maioria dos administradores da companhia; e

b) usa efetivamente seu poder para dirigir as atividades sociais e orientar o funcionamento dos órgãos da companhia.

Art. 243. O relatório anual da administração deve relacionar os investimentos da companhia em sociedades coligadas e controladas e mencionar as modificações ocorridas durante o exercício.

(...)

§ 2º Considera-se controlada a sociedade na qual a controladora, diretamente ou através de outras controladas, é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores.

De partida, entendo relevante pontuar que o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa estão inseridos no universo de apuração do IRPJ e da CSLL das pessoas jurídicas submetidas à sistemática do lucro real. Desse modo, toda vez que a legislação tributária se refere ao aproveitamento do direito creditório, fica subentendido dentro de uma

linguagem técnica e de uma lógica contábil-fiscal, que a possibilidade está restrita ao âmbito das pessoas jurídicas ou, ao menos, aos débitos originalmente devidos por elas.

Não se está aqui a dizer que eventualmente a norma tributária não possa regular situações específicas estabelecendo exceções, a exemplo da permissão de utilização de direito creditório alheio para quitação de débito próprio, além do seu próprio aproveitamento fora da situação prevista nos arts. 15 e 16 da Lei n. 9.065/1995. Entretanto, não me parece adequado conferir ao texto interpretação expansiva, atribuindo-lhe significado distinto ao desconsiderar o contexto no qual se encontra.

Com efeito, a aproximação dos temas com o intuito de permitir que pessoa física faça uso de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa para quitar débitos pessoais decorre de uma interpretação que despreza tal premissa. E é justamente nessa conjuntura que considero não ser possível interpretar o art. 2º, §2º da Lei n. 13.496/2017 fora da hipótese disciplinada pelo art. 243, §2º, da Lei n. 6.404/1976, visto que interpretá-lo sob o manto do art. 116 revelaria a adoção de fundamento único e abstrato para garantir medidas que extrapolam as atribuições conferidas à lei.

No anseio de demonstrar a finalidade do art. 2º, §2º da Lei n. 13.496/2017, é possível recorrer à exposição de motivos da Medida Provisória 783/2017. Nesse ponto, cabe esclarecer que não se usa a exposição de motivos para sobrepor a intenção do legislador ao texto da lei, mas para compreender o significado técnico que o próprio texto carrega. Fato é que o então Ministro da Fazenda, ao justificar a implementação do parcelamento e autorizar o aproveitamento de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa, relacionou o assunto às pessoas jurídicas, termo que, no contexto da legislação tributária e societária, possui conteúdo semântico preciso. Vejamos:

4. Quanto à regularização de dívidas exigíveis, **a proposta justifica-se pela necessidade de proporcionar às empresas** condições de enfrentarem a crise econômica atual por que passa o País, permitindo que voltem a gerar renda e empregos e a arrecadar seus tributos.

5. Para isso, propõe-se que possam ser liquidados débitos junto à RFB ou à PGFN vencidos até 30 de abril de 2017, mediante modalidades que combinam um percentual de pagamento em espécie, parcelamentos com prestações lineares, progressivas

ou calculadas sobre percentual da receita bruta, reduções nos acréscimos legais ou **utilização de créditos de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL** ou outros créditos relativos a tributos administrados pela RFB.

Efetivamente, ao fazer a interseção no aproveitamento de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa, o art. 2º, §2º da Lei n. 13.496/2017 objetiva conferir maior facilidade na quitação dos débitos dentro de um espectro empresarial. A lógica adotada é a de que, se o sujeito pode ser chamado a pagar o débito ou se este influenciar a dinâmica de negócios do grupo empresarial, então é permitida a utilização de direito creditório, beneficiando toda a universalidade envolvida. Dentro da expectativa atribuída à norma, além do aumento da arrecadação tributária, as empresas continuam explorando suas atividades e gerando empregos, em prol da economia do país.

Por outro lado, ao fazermos o raciocínio inverso, qual seja, permitindo o gozo do direito creditório pela pessoa física para quitar seus débitos pessoais, a lógica econômica se perde, não havendo justificativa para tamanho desvirtuamento da norma. Aliás, a interpretação oferecida pelo contribuinte, na verdade, garante o uso do patrimônio da pessoa jurídica que, eventualmente, pode vir a prejudicá-la a ponto de inviabilizar as suas operações, em total desacordo com o objetivo proposto pela Lei n. 13.496/2017.

Sob a ótica da pessoa jurídica, qual seria o interesse de transferir o direito creditório ao sócio controlador pessoa física, ao invés de utilizá-lo na redução da carga tributária dos exercícios subsequentes? E mais: por que seria aceitável a ideia de privilegiar o sócio controlador em detrimento da pessoa jurídica (e até mesmo dos demais sócios), avançando sobre direito creditório alheio para quitação de obrigações estritamente pessoais?

Com o devido respeito ao posicionamento contrário, sequer há fundamento econômico válido, nos termos expostos na justificativa apresentada pelo Ministério da Fazenda, para autorizar o uso do prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa por pessoa física para fins de quitação de débitos próprios.

Essa constatação não é acidental, visto que decorre da incompatibilidade estrutural entre a pretensão do contribuinte e o princípio da separação patrimonial que permeia toda a legislação civil e societária brasileira. A sociedade não é alcançada para honrar as dívidas pessoais de seus sócios. E o sócio, simetricamente, não pode se apropriar do patrimônio da sociedade para honrar obrigações que lhe são próprias. Nesse contexto, o que se pretende demonstrar é que o art. 2º, §2º, da Lei n. 13.496/2017 autoriza o uso de crédito alheio com uma diferença qualitativa daquela defendida pelo contribuinte. O liame jurídico que justifica a transferência é o vínculo obrigacional preexistente, a responsabilidade solidária legalmente reconhecida ou a estrutura societária formalmente constituída. Daí porque o aproveitamento do crédito pela pessoa física seria viável tão somente quando responsável tributária ou corresponsável pelo débito da pessoa jurídica, hipótese em que se propõe a pagar a dívida. Então, desse modo, estaríamos diante de situação que se enquadra no objetivo da norma.

Data máxima venia, igualmente não comungo do entendimento no sentido de atribuir aos dispositivos questionados interpretação ampliativa com o intuito de potencializar os objetivos do PERT. Como visto, a Lei n. 13.496/2017 advém da conversão da Medida Provisória 783/2017, cuja exposição de motivos fora assinada pelo Ministro da Fazenda com objetivos claros. Significa dizer que são os órgãos de arrecadação tributária da União os maiores interessados na implementação do parcelamento e, conseqüentemente, na obtenção de resultados positivos. E são justamente essas instituições que afirmam categoricamente nos autos que o pleito do contribuinte não encontra amparo na legislação tributária.

Somado a isso, a decisão da Comissão Mista da Medida Provisória 783/2017 revela evidente recusa quanto à inserção da figura da pessoa física nas hipóteses tratadas no art. 2º, §2º, da Lei n. 13.496/2017, a exemplo do insucesso da emenda n. 261, cujo objetivo era o de alterar a redação do §3º do art. 2º, para que constasse expressamente o sócio majoritário nos seguintes termos:

§ 3º Para fins do disposto no § 2º, inclui-se também como controlada a sociedade na qual a participação da controladora ou sócio majoritário seja igual ou inferior a

cinquenta por cento, desde que exista acordo de acionistas que assegure, de modo permanente, a preponderância individual ou comum nas deliberações sociais e o poder individual ou comum de eleger a maioria dos administradores.

Na ocasião, fora apresentada como justificativa:

A presente emenda tem o objetivo de que para os débitos das empresas de lucro presumido e de lucro real (independente de seu regime tributário) possam utilizar prejuízos fiscais próprios e ou de empresas integrantes do mesmo grupo econômico, pessoa jurídica ou pessoa física (de forma coligada, controlada, investidas, investidora, sob mesma gestão). Pedimos, nesse sentido, a compreensão de nossos pares para a importância e alcance dessa medida que propomos e do seu consequente apoio.

Ademais, a emenda n. 131, que visava abranger os diversos tipos de controle acionário de empresas, seja este por pessoa física, jurídica, ou combinação de ambas, tinha como sugestão de redação:

§2º Na liquidação dos débitos na forma prevista no inciso I do caput e no § 1º, poderão ser utilizados créditos de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da CSLL apurados até 31 de dezembro de 2015 e declarados até 29 de julho de 2016, próprios ou do responsável tributário ou corresponsável pelo débito, e de empresas controladora e controlada, de forma direta ou indireta, ou de empresas que sejam controladas direta ou indiretamente por uma mesma empresa, em 31 de dezembro de 2015, domiciliadas no País, **ou de empresas que sejam controladas direta ou indiretamente por uma ou mais pessoas físicas ou jurídicas ou pela combinação de ambas**, desde que se mantenham nesta condição até a data da opção pela quitação.

Houve também a proposta de emenda n. 70 para alterar o trecho "ou de empresas que sejam controladas direta ou indiretamente por uma mesma empresa" por "ou de empresas que sejam controladas direta ou indiretamente por uma ou mais pessoas físicas ou jurídicas", ao fundamento:

A modificação pretende aperfeiçoar o texto da Medida Provisória e auxiliar o governo a evitar uma terrível injustiça ao não prevê que o benefício fiscal proposto também possa ser usufruído por um grupo econômico ou por uma empresa que tenha como seu controlador, direta ou indiretamente, uma mesma pessoa física. Justifica-se assim a modificação não apenas por um tratamento isonômico, mas também para um incentivo aos contribuintes na adesão ao PERT uma vez que possibilitaria ampliar a liquidação dos débitos tributários previstos no art. 1º da MPV 783/2017 e resultaria em um maior caixa da União, haja vista o pagamento ser realizado sem qualquer redução de multas e juros de mora, como era de praxe em programas anteriores."

Todas as propostas acima mencionadas foram rejeitadas pela Comissão Mista da Medida Provisória n. 783/2017, por meio da seguinte decisão:

Reunida nesta data a Comissão Mista destinada a examinar e emitir parecer sobre a Medida Provisória n. 783, de 2017, foi aprovado, por unanimidade, o relatório do Deputado Newton Cardoso Jr, que passa a constituir o Parecer da Comissão, o qual concluiu pelo atendimento dos pressupostos de relevância e urgência da Medida Provisória n. 783, de 2017; pela constitucionalidade e juridicidade da Medida Provisória n. 783, de 2017, e suas

emendas; pela adequação financeira e orçamentária da Medida Provisória n. 783, de 2017, e suas emendas; e, no mérito, pela aprovação da Medida Provisória, bem como pelo acolhimento das emendas n. 6, 11, 12, 13, 16, 24, 28, 32, 41, 54, 67, 59, 76, 84, 86, 102, 106, 113, 115, 117, 133, 136, 139, 151, 153, 172, 175, 185, 187, 196, 205, 207, 211, 222, 242, 244, 256, 264, 265, 277, 280 e 305, pelo acolhimento parcial das emendas n. 116, 129, 135, 137, 167, 195, 281 e 306 e pela rejeição das demais emendas, na forma Projeto de Lei Conversão apresentado.

Nota-se, antes de tudo, que os parlamentares proponentes reconheceram a restrição da redação do art. 2º, §2º ao âmbito de um grupo empresarial, ou seja, dentro da definição delineada pelo art. 243 da Lei 6.404/1976. Sugeriram, então, a implementação de redação que alcançasse a situação envolvendo o controlador pessoa física, tanto da forma defendida pelo contribuinte nos presentes autos, como também com o intuito de permitir o trânsito do crédito de uma empresa para outra, considerando como liame o controle pela mesma pessoa física.

É interessante observar a rejeição das propostas de emenda, especialmente no que diz respeito ao controle de duas empresas por uma pessoa física porque, a princípio, essa situação poderia eventualmente se enquadrar no contexto delineado pela norma, garantindo um fôlego financeiro ao grupo empresarial. Entretanto, ao que parece, o conceito de aproveitamento de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa por pessoa física seria irreverente até mesmo nos moldes sugeridos pelos parlamentares. Ao fim e ao cabo, rejeitou-se a ideia da presença de pessoa física no trânsito creditório entre pessoas jurídicas.

Ao focarmos na redação do dispositivo legal em apreço, nota-se que o voto condutor propõe distinguir as duas orações do §2º para concluir que a pessoa física estaria incluída na expressão "empresas controladora e controlada", porém excluída da expressão "empresas controladas por uma mesma empresa". Entretanto, ambas as expressões são complementos coordenados do mesmo núcleo verbal, não comportando regimes jurídicos distintos quanto aos sujeitos que delas podem se valer. Aliado a isso, o histórico legislativo acima delineado confirma que houve rejeição da hipótese de aproveitamento de crédito por pessoa física.

Outrossim, compartilho profunda preocupação relacionada à prevalência do entendimento defendido pelo contribuinte que, indubitavelmente, refletiria em situações outras envolvendo a transação tributária, por exemplo, visto a semelhança da redação do art. 2º, §2º, da Lei n. 13.496/2017 com a do art. 11, IV, §7º, da Lei n. 13.988/2020. Ao reconhecer que a expressão "empresas controladora e controlada" englobaria ambos os conceitos dos arts. 116 e 243 da Lei 6.404/1976, colocamos em risco toda a dinâmica bem-sucedida da transação tributária, exigindo máximo cuidado da Administração Tributária na elaboração de editais para deixar claro o que antes sempre foi pressuposto, qual seja, que o aproveitamento está restrito ao âmbito das pessoas jurídicas.

Nesse contexto, considero importante mencionar o Acórdão n. 2.670/2025, proferido pelo Plenário do Tribunal de Contas da União no Processo nº TC 007.099/2024-0, relacionado à auditoria operacional realizada com o objetivo de avaliar a governança, a transparência e a efetividade da política de transação tributária conduzida pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. Um dos aspectos analisados pelo órgão de controle foi justamente o da utilização do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa no âmbito da transação tributária, sempre partindo do pressuposto de que se trata de uma dinâmica exclusiva das pessoas jurídicas, raciocínio este que deve ser observado no presente caso.

Finalmente, a respeito do conteúdo da decisão monocrática proferida no AREsp n. 2.476.872/SP, de relatoria do Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, possui razão a Fazenda Nacional em sua argumentação ao indicá-lo como precedente, até porque o resultado jurisdicional conferido não significou que a Primeira Turma tenha deixado de enfrentar a discussão de mérito.

Naquele caso, os recorrentes, pessoas físicas e controladores indiretos, indicaram como violados os art. 116 da Lei n. 6.404/1976 e o art. 2º, §§ 1º e 2º, da Lei n. 13.496/2017. De acordo com o posicionamento monocrático, confirmado pelo

Colegiado, os dispositivos sequer tinham conteúdo suficientemente capaz de amparar a tese deduzida, atraindo o óbice da Súmula 284/STF.

É dizer, portanto, que a Primeira Turma rejeitou de plano a alegação dos contribuintes de que a Lei n. 13.496/2017 garantiria à pessoa física o direito ao aproveitamento de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de empresa da qual fosse sócio controlador. Se não bastasse, o Ministro Relator ainda fez constar:

De fato, o disposto no art. 116 da Lei n. 6.404/1976 e no art. 2º, §§ 1º e 2º, da Lei n. 13.496/2017 não ampara a pretensão dos ora agravantes de, na qualidade de pessoas físicas detentoras de 100% das quotas da empresa controladora – que, por sua vez, detém 69,5143% do capital da empresa controlada –, pleitearem em nome próprio direito alheio, na medida em que a personalidade jurídica da controladora não se confunde com a das pessoas físicas detentoras das suas cotas.

Nesse diapasão, não vislumbro violação perpetrada pelo acórdão recorrido. Pode o contribuinte pessoa física, nos termos do art. 1º da norma, pleitear o parcelamento do seu débito pessoal fazendo uso das modalidades de pagamento nela previstas na Lei n. 13.496/2017, sem obviamente recorrer ao prejuízo fiscal e à base de cálculo negativa de empresas das quais é sócio.

Ante o exposto, nego provimento ao recurso especial.

É o voto.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 2036710 - SP (2022/0345575-0)

RELATOR : **MINISTRO MARCO AURÉLIO BELLIZZE**
RECORRENTE : HENRY VISCONDE
ADVOGADOS : SÉRGIO RICARDO NUTTI MARANGONI - SP117752
EDUARDO PEREZ SALUSSE - SP117614
ALLAN MORAES - SP144628
GABRIEL GOUVEIA SPADA - SP281816
LUIZ HENRIQUE VANO BAENA - SP206354
MAITÊ STELLUTI - SP440864
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

VOTO-VOGAL

Adoto, por medida de economia processual, o detalhado relatório já exposto nos autos pelo eminente Ministro Relator, o qual narra com precisão e completude a marcha processual e os contornos fáticos e jurídicos da demanda desde a sua origem.

De saída, comungo com o entendimento firmado pelo voto-condutor quanto ao afastamento da tese de negativa de prestação jurisdicional. O acórdão recorrido apresentou fundamentação suficiente para dirimir a controvérsia, não estando o julgador obrigado a rebater, um a um, todos os argumentos deduzidos pelas partes, desde que os fundamentos utilizados sejam capazes de infirmar as conclusões adversárias. Logo, a mera insatisfação da parte com o resultado do julgamento ou a adoção de tese jurídica diversa daquela por ela defendida não configura, por si só, omissão, contradição ou obscuridade aptas a ensejar a nulidade do julgado por violação aos arts. 489 e 1.022 do CPC.

Dito isso, a controvérsia jurídica remanescente cinge-se a definir o alcance e a interpretação do artigo 2º, § 2º, da Lei nº 13.496, de 24 de outubro de 2017. Especificamente, a celeuma jurídica consiste em saber se é lícito ao sujeito passivo pessoa física, na condição de acionista controlador de uma sociedade empresária, utilizar créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), de titularidade da pessoa jurídica por ele controlada, para fins de quitação de seus próprios débitos tributários pessoais, no bojo do Programa Especial de Regularização Tributária (PERT).

Com a devida vênia ao percuciente raciocínio do eminente Ministro Relator, ousou divergir das conclusões por ele alinhavadas.

O exame da matéria foi associado a dispositivos da Lei n. 6.404/76 que buscam delimitar o alcance e sentido de vocábulos angulares para resolução da controvérsia, confira-se:

Lei n. 13.496/2017

Art. 1º Fica instituído o Programa Especial de Regularização Tributária (Pert) na Secretaria da Receita Federal do Brasil e na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, nos termos desta Lei.

§ 1º Poderão aderir ao Pert pessoas físicas e jurídicas, de direito público ou privado, inclusive aquelas que se encontrarem em recuperação judicial e aquelas submetidas ao regime especial de tributação a que se refere a Lei nº 10.931, de 2 de agosto de 2004.

Art. 2º No âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, o sujeito passivo que aderir ao Pert poderá liquidar os débitos de que trata o art. 1º desta Lei mediante a opção por uma das seguintes modalidades:

(...)

§ 2º Na liquidação dos débitos na forma prevista no inciso I do caput e no § 1º deste artigo, poderão ser utilizados créditos de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da CSLL apurados até 31 de dezembro de 2015 e declarados até 29 de julho de 2016, próprios ou do responsável tributário ou corresponsável pelo débito, e de empresas controladora e controlada, de forma direta ou indireta, ou de empresas que sejam controladas direta ou indiretamente por uma mesma empresa, em 31 de dezembro de 2015, domiciliadas no País, desde que se mantenham nesta condição até a data da opção pela quitação.

Lei n. 6.404/1976

Art. 116. Entende-se por **acionista controlador a pessoa, natural ou jurídica, ou o grupo de pessoas vinculadas por acordo de voto, ou sob controle comum, que:** a) é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, a maioria dos votos nas deliberações da assembléia-geral e o poder de eleger a maioria dos administradores da companhia; e b) usa efetivamente seu poder para dirigir as atividades sociais e orientar o funcionamento dos órgãos da companhia.

Art. 243. O relatório anual da administração deve relacionar os investimentos da companhia em sociedades coligadas e controladas e mencionar as modificações ocorridas durante o exercício.

(...)

§ 2º Considera-se controlada a sociedade na qual a controladora, diretamente ou através de outras controladas, é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores.

O debate deita raízes, em grande medida, na falta de clareza e atecnia da redação legislativa do art. 2º, § 2º, da Lei n. 13.496/2017, objeto de embate durante o processo parlamentar de confecção da norma. O deslinde da causa, portanto, exige uma imersão profunda não apenas na literalidade da norma tributária, mas também no seu contexto, histórico, sistemático, teleológico e, notadamente, no seu processo de formação legislativa.

Principiando pela interpretação gramatical da norma, tenho que a utilização do vocábulo "empresas" para qualificar as figuras de "controladora e controlada" é um exemplo claro de imprecisão terminológica que se tornou a gênese da presente controvérsia. No Direito Empresarial pátrio, consolidado sob a égide da teoria da empresa positivada pelo Código Civil de 2002, o conceito de "empresa" designa a atividade econômica organizada para a produção ou a

circulação de bens ou de serviços. O sujeito de direito que exerce tal atividade é o "empresário", que pode ser uma pessoa física (empresário individual) ou uma pessoa jurídica (sociedade empresária).

A meu sentir, a redação legal, ao referir-se a "empresas controladora e controlada", emprega o termo "empresa" como sinônimo de "sociedade empresária" ou "pessoa jurídica", o que, embora comum na linguagem corrente, é tecnicamente impreciso.

O processo legislativo, exaustivamente detalhado no acórdão do Tribunal de origem e revisitado no voto condutor, revela que essa escolha vocabular não foi acidental. Houve intenso debate no Congresso Nacional acerca da abrangência do dispositivo, onde se cogitou a menção explícita aos termos "pessoa física" e "pessoa jurídica". **A opção final do legislador por rechaçar tais especificações e adotar o vocábulo genérico "empresa" não pode ser interpretada a favor de uma interpretação ampliativa. A supressão das alternativas e a manutenção do texto original da Medida Provisória, que se referia a uma relação intersocietária, indicam uma escolha deliberada por um campo de aplicação mais restrito.**

Mesmo na ausência de consenso acerca da interpretação gramatical da norma, o exame ontológico da legislação não admite outra interpretação.

A hermenêutica jurídica deve priorizar a busca da *mens legis*, a vontade objetiva da lei, como forma de garantir segurança jurídica e adaptar a norma às realidades sociais em constante evolução, desprendendo-a da vontade histórica do legislador. Este critério primário de interpretação, contudo, pressupõe um texto normativo que, ainda que complexo, possua uma clareza mínima e uma coerência interna que permitam ao intérprete extrair seu sentido objetivo sem recorrer a elementos extrínsecos ao próprio sistema.

No caso em apreço, a ambiguidade da lei é patente. A norma permite que pessoas físicas adiram ao PERT, mas, na seção que trata da utilização de créditos de terceiros, emprega o termo atécnico "empresas", gerando um problema interpretativo. Contentar-se com a *mens legis* em um cenário de tamanha fluidez semântica poderia soar insuficiente.

Em face da notória ambiguidade e da incontestada falta de clareza do dispositivo, torna-se não apenas permitido, mas imperativo, que o intérprete se socorra da *mens legislatores*, como critério subsidiário, porém fundamental, para desvelar o verdadeiro alcance da norma.

Observo que o próprio voto do eminente Relator acaba por adentrar, ainda que para refutá-la, a análise das razões e debates dos legisladores, notadamente ao discutir o significado da rejeição das emendas parlamentares.

Neste ponto, deve-se dar um passo atrás a fim de investigar, num primeiro lance, os objetivos da alteração legislativa explanados na exposição de motivos da Medida Provisória nº 783/2017. A meu sentir, os termos empregados pelo então Ministro da Fazenda para defender o programa de regularização fiscal reportavam-se exclusivamente às necessidades das pessoa jurídicas. O cenário da alteração legislativa era marcado pela crise fiscal que assolava o país e à

necessidade de soerguimento econômico das empresas, com a geração de novos empregos e renda. Confira-se:

4. Quanto à regularização de dívidas exigíveis, a proposta justifica-se pela necessidade de proporcionar às empresas condições de enfrentarem a crise econômica atual por que passa o País, permitindo que voltem a gerar renda e empregos e a arrecadar seus tributos.

5. Para isso, propõe-se que possam ser liquidados débitos junto à RFB ou à PGFN vencidos até 30 de abril de 2017, mediante modalidades que combinam um percentual de pagamento em espécie, parcelamentos com prestações lineares, progressivas ou calculadas sobre percentual da receita bruta, reduções nos acréscimos legais ou utilização de créditos de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL ou outros créditos relativos a tributos administrados pela RFB.

Do que se observa, a interpretação mais consentânea com o ordenamento jurídico e com a finalidade do programa de parcelamento é aquela que restringe a utilização de créditos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL de uma empresa controlada apenas à figura da empresa controladora, e não ao acionista controlador pessoa física. A *mens legis* e, sobretudo, a *mens legislatoris*, convergiram para a criação de um mecanismo de fomento à saúde financeira das pessoas jurídicas, permitindo-lhes a regularização de passivos fiscais e a manutenção de suas atividades produtivas. A extensão do benefício para quitar débitos pessoais do sócio controlador subverte essa lógica econômica e societária, promovendo uma indevida confusão patrimonial e desviando a finalidade precípua do instituto.

De mais a mais, extrai-se dos debates legislativos sucessivas rejeições de emendas que visavam explicitamente incluir a **permissão para o controlador pessoa física. Sobre o tema, colhe-se do aresto impugnado (fls. 419-422):**

"(...)

De fato, merece atenção que o § 2º do artigo 2º da Lei 13.496/2017 prevê, como hipóteses teoricamente distintas, o uso de créditos de “empresas controladora e controlada, de forma direta ou indireta” e de “empresas que sejam controladas direta ou indiretamente por uma mesma empresa”. Ora, a possibilidade de uso de valores titularizados por empresa controlada, direta ou indiretamente, encontra-se já resguardada no primeiro trecho; logo, a única função normativa possível do segundo excerto é esclarecer que uma mesma controladora pode usar, simultaneamente, créditos de mais de uma controlada.

Desta feita, a redação da regra é manifestamente atécnica: primeiro, por descrever indiretamente o destinatário do comando, o que fatalmente redundaria em interpretações distintas do dispositivo (como no caso presente); depois, por incorrer em redundância de conteúdo ao descrever como hipótese diversa o que é simples desdobramento de outra já abordada (caso seria de abrir novo parágrafo ou, ao menos, a utilização de apostrofo, como recurso explicativo da previsão de utilização de créditos de “controladora e controladas”).

O destaque desta atecnia é relevante, pois diz respeito a fato determinante para a solução da controvérsia. E que justamente este trecho do dispositivo (cujo teor, na Lei 13.496/2017, corresponde literalmente àquele

constante da Medida Provisória 783/2017, que lhe antecedeu) foi, inicialmente, objeto de proposta de alteração no âmbito da Comissão Mista do Congresso Nacional criada para discutir o projeto de lei de conversão (que viria a originar a Lei do PERT), durante os debates legislativos iniciais (o avulso compilando todas as emendas apresentadas nesta fase pode ser consultado em <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=5330060&ts=1593908024805&=inline>). Observe-se o teor da proposta (Emenda nº 70), formulada pelo Deputado Federal Walter Ihoshi (grifos nossos):

"Altere-se o 2º da Medida Provisória nº 783, de 31 de maio de 2017, conforme se segue:

“Art. 2º

.....

§2º Na liquidação dos débitos na forma prevista no inciso I do caput e no § 1º, poderão ser utilizados créditos de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da CSLL, apurados até 31 de dezembro de 2015 e declarados até 29 de julho de 2016, próprios ou do responsável tributário ou corresponsável pelo débito, e de empresas controladora e controlada, de forma direta ou indireta, ou de empresas que sejam controladas direta ou indiretamente por uma ou mais pessoas físicas ou jurídicas ou pela combinação de ambas, em 31 de dezembro de 2016, domiciliadas no País, desde que se mantenham nesta condição até a data da opção pela quitação.” (NR)

JUSTIFICAÇÃO

A modificação pretende aperfeiçoar o texto da Medida Provisória e auxiliar o governo a evitar uma terrível injustiça ao não prevê que o benefício fiscal proposto também possa ser usufruído por um grupo econômico ou por uma empresa que tenha como seu controlador, direta ou indiretamente, uma mesma pessoa física. Justifica-se assim a modificação não apenas por um tratamento isonômico, mas também para um incentivo aos contribuintes na adesão ao PERT uma vez que possibilitaria ampliar a liquidação dos débitos tributários previstos no art. 1º da MPV 783/2017 e resultaria em um maior caixa da União, haja vista o pagamento ser realizado sem qualquer redução de multas e juros de mora, como era de praxe em programas anteriores."

Como evidenciado, houve iniciativa específica para albergar-se, no comando em questão, a posição da pessoa física controladora.

Note-se (sendo este o ponto fulcral a exigir o destaque da má redação do dispositivo promulgado) que a inclusão da menção à pessoa física no trecho que assegura a possibilidade de uso simultâneo de créditos de mais de uma controlada evidentemente abrange também o caso em que o sócio majoritário detém controle sobre apenas uma empresa.

De fato, não há qualquer sentido (seja jurídico, de razoabilidade ou mesmo equitativo) em se pretender permitir que pessoa física que controle duas pessoas jurídicas possa se valer do crédito de ambas, e negar a mesma prerrogativa àquela que apenas ostente posição de comando de uma única empresa. Neste ponto, vale integralmente a máxima analítica: "quem pode o mais, pode o menos". No mais a própria justificação do proponente denota esta possibilidade ("uma empresa que tenha como seu controlador, direta ou indiretamente, uma mesma pessoa física").

Sob tal forma, o texto da emenda, de fato, alcançou a versão final da proposta enviada à Câmara dos Deputados (<https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=5396458&ts=1593908039119>). Constou do parecer da Comissão Mista, que acompanhou a minuta remetida (<https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=5396503&ts=159390>):

"II.4.9. Aprimoramento do conceito de "controle" de empresas para fim de aproveitamento de créditos Retomamos, no § 2º do art. 2º, o texto do PLV 10, de 2017, segundo o qual poder-se-ão aproveitar créditos próprios ou do responsável tributário ou corresponsável pelo débito, e de empresas controladora e controlada, de forma direta ou indireta, ou de empresas que sejam controladas direta ou indiretamente por uma ou mais pessoas físicas ou jurídicas ou pela combinação de ambas, em 31 de dezembro de 2016, domiciliadas no País, desde que se mantenham nesta condição até a data da opção pela quitação."

Contudo, durante as discussões na Câmara dos Deputados, o trecho em questão foi objeto de emenda aglutinativa que restaurou o texto original da Medida Provisória 783/2017 (Emenda Aglutinativa nº 1, https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1602173&fMA+%3D%3E+MPV+783/2017).

Embora não conste do dossiê legislativo justificativa específica para alteração deste comando na aglutinação, fato é que, após aprovada a Emenda Aglutinativa nº 1, o dispositivo foi objeto de destaque em votação (Destaque nº 31), formulado pelo próprio Deputado Federal Walter Ihoshi, autor da emenda originária, com o objetivo de reeditar o texto conforme fora acolhido anteriormente na Comissão Mista. O conteúdo deste procedimento pode ser consultado no Diário da Câmara dos Deputados de 04/10/2017 (<http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD0020171004001730000.PDF#page=237>, f. 280 e seguintes).

Pela clareza, a redação que se objetivava imprimir ao § 2º do artigo 2º do projeto de lei era a seguinte (f. 287 do documento referido, grifos nossos):

"§ 2º Na liquidação dos débitos na forma prevista no inciso I do caput e no § 1º, poderão ser utilizados créditos de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da CSLL apurados até 31 de dezembro de 2016 e declarados até 31 de julho de 2017, próprios ou do responsável tributário ou corresponsável pelo débito, e de empresas controladora e controlada, de forma direta ou indireta, ou de empresas que sejam controladas direta ou indiretamente por uma ou mais pessoas físicas ou jurídicas ou pela combinação de ambas, em 31 de dezembro de 2016, domiciliadas no País, desde que se mantenham nesta condição até a data da opção pela quitação."

A votação foi negativa, sendo que inclusive o próprio autor do destaque optou por votar contra, de modo que foi mantido o texto original da Medida Provisória 783/2017.

Ora, o cenário revelado pela ampliação do contexto interpretativo da regra em análise, portanto, é de que o legislador federal expressamente deliberou por não incluir, dentre os significados possíveis de "acionista controlador" ou "controladora", pessoas físicas. Trata-se, por igual, de manifestação a respeito do significado atribuído a "controlada", direcionado ao uso que, embora não seja único (como visto de início) é, ao fim e ao cabo, o mais comum: afeto a uma relação entre pessoas jurídicas. Isto se ratifica inclusive pela percepção do próprio legislador de que o texto original da medida provisória em referência não estava alcançando a posição do "acionista controlador" pessoa física (daí a necessidade da emenda, em primeiro lugar).

Portanto, tem-se, em concreto, que o Congresso Nacional, no exercício de sua competência constitucional, foi provocado a se manifestar sobre o tema e deliberadamente optou por não estender o benefício a pessoas físicas.

Ante o exposto, pedindo as mais respeitosas vênias ao eminente Ministro Relator,
nego provimento ao recurso especial.

É como voto.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 2036710 - SP (2022/0345575-0)

RELATOR : **MINISTRO MARCO AURÉLIO BELLIZZE**
RECORRENTE : HENRY VISCONDE
ADVOGADOS : SÉRGIO RICARDO NUTTI MARANGONI - SP117752
EDUARDO PEREZ SALUSSE - SP117614
ALLAN MORAES - SP144628
GABRIEL GOUVEIA SPADA - SP281816
LUIZ HENRIQUE VANO BAENA - SP206354
MAITÊ STELLUTI - SP440864
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

VOTO-VOGAL

MINISTRO AFRÂNIO VILELA: A controvérsia cinge-se ao alcance da expressão “empresas controladora e controlada” (Lei 13.496/2017, art. 2º, § 2º), cotejada com a possibilidade de adesão ao PERT por pessoas físicas (art. 1º, § 1º), e com o regime societário da Lei 6.404/1976.

O voto-vista divergente, que ora acompanho, parte de premissa técnica e normativa apropriada: os créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL são institutos intrínsecos à apuração do IRPJ/CSLL de pessoas jurídicas submetidas ao lucro real, integrados à linguagem contábil-fiscal do regime empresarial.

Na acepção do art. 243, § 2º, da Lei 6.404/1976, “controlada” é uma sociedade (pessoa jurídica) sobre a qual a controladora detém, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores. A locução “empresas controladora e controlada”, portanto, vincula a titularidade dos créditos à esfera exclusiva das pessoas jurídicas.

A finalidade do § 2º do art. 2º da Lei 13.496/2017, ao admitir, de forma excepcional, uso de créditos de terceiros, é instrumental à quitação de débitos no espectro empresarial, permitindo que, diante de liames jurídicos objetivos — titularidade, responsabilidade tributária ou corresponsabilidade, e relações de controle entre sociedades —, se viabilize a liquidação com racionalidade econômica e

preservação da separação patrimonial. Não há lastro normativo para transpor esse mecanismo a obrigações estritamente pessoais de pessoas físicas com fundamento apenas na condição de controlador.

A exposição de motivos da MP 783/2017 evidencia que “a proposta justifica-se pela necessidade de proporcionar às empresas condições de enfrentarem a crise econômica atual por que passa o País, permitindo que voltem a gerar renda e empregos e a arrecadar seus tributos” e que, para isso, se permitiria “a utilização de créditos de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa [...]” pelas empresas. A teleologia, assim compreendida, não autoriza interpretar o § 2º para privilegiar o sócio controlador pessoa física em detrimento da sociedade e, eventualmente, dos demais sócios, mediante apropriação de direito creditório alheio para solver dívidas pessoais, sob pena de subversão do princípio da separação patrimonial e de desorganização da racionalidade econômica que informa o PERT.

Essa conclusão não exclui o emprego dos créditos de terceiros pelo aderente nas hipóteses expressas de responsabilidade tributária ou corresponsabilidade, previstas na primeira parte do § 2º, situação em que a pessoa física paga dívida alheia por liame obrigacional direto, preservando a finalidade do dispositivo e a técnica que o sustenta.

Conforme destacado no acórdão recorrido, houve tentativa de alargar, na tramitação legislativa, o alcance do § 2º do art. 2º da MP 783/2017 (convertida na Lei 13.496/2017), para incluir expressamente a figura da pessoa física controladora no trânsito creditório entre sociedades. As proposições, inclusive aquelas que visavam substituir “por uma mesma empresa” por “por uma ou mais pessoas físicas ou jurídicas”, foram rejeitadas, mantendo-se a redação que circunscreve o uso aos entes empresariais. A negativa do Parlamento à proposta de ampliar o espectro à pessoa física é elemento interpretativo relevante, impondo deferência ao desenho normativo deliberado.

A preocupação sistêmica também é legítima: equiparar, por interpretação, “empresas controladora e controlada” à presença de pessoa física, como sujeito habilitado a utilizar créditos de PJ controlada, comprometeria a coerência de institutos

congêneres, a exemplo da transação tributária (Lei 13.988/2020, art. 11, IV e § 7º), cuja técnica e finalidade pressupõem a dinâmica exclusiva das pessoas jurídicas.

No AREsp 2.476.872/SP, a decisão monocrática do Ministro Gurgel de Faria, confirmada pela Primeira Turma, consignou a incidência das Súmulas 283 e 284/STF e registrou, no ponto, que

o disposto no art. 116 da Lei 6.404/1976 e no art. 2º, §§ 1º e 2º, da Lei 13.496/2017 não ampara a pretensão dos ora agravantes de, na qualidade de pessoas físicas detentoras de 100% das quotas da empresa controladora – que, por sua vez, detém 69,5143% do capital da empresa controlada –, pleitearem em nome próprio direito alheio, na medida em que a personalidade jurídica da controladora não se confunde com a das pessoas físicas detentoras das suas cotas.

Essa orientação, ainda que em sede de juízo de inadmissibilidade, alinha-se à separação patrimonial e reforça a impropriedade de pleito em nome próprio de direito creditório alheio.

A interpretação que melhor atende aos critérios de interpretação sistemática e teleológica da legislação federal — preservando a técnica contábil-tributária, a finalidade empresarial do PERT e a separação patrimonial — é a de que o art. 2º, § 2º, da Lei 13.496/2017 não autoriza que pessoa física, ainda que acionista controladora, utilize créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa de CSLL pertencentes a empresa controlada para liquidar débitos pessoais no PERT. A utilização de créditos de terceiros por pessoa física limita-se às hipóteses previstas na primeira parte do § 2º (responsável tributário ou corresponsável).

Isso posto, com a devida vênia ao Relator, acompanho o voto-vista divergente, para negar provimento ao recurso especial.

CERTIDÃO DE JULGAMENTO
SEGUNDA TURMA

Número Registro: 2022/0345575-0

PROCESSO ELETRÔNICO REsp 2.036.710 / SP

Número Origem: 50034890720194036100

PAUTA: 16/10/2025

JULGADO: 16/10/2025

Relator

Exmo. Sr. Ministro **MARCO AURÉLIO BELLIZZE**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro AFRÂNIO VILELA

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. CELSO ALBUQUERQUE SILVA

Secretária

Bela. VALÉRIA ALVIM DUSI

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : HENRY VISCONDE
ADVOGADOS : EDUARDO PEREZ SALUSSE - SP117614
ALLAN MORAES - SP144628
GABRIEL GOUVEIA SPADA - SP281816
LUIZ HENRIQUE VANO BAENA - SP206354
SERGIO RICARDO NUTTI MARANGONI - SP117752
ADVOGADA : MAITÉ STELLUTI - SP440864
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

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

SUSTENTAÇÃO ORAL

Dr(a). ALLAN MORAES, pela parte RECORRENTE: HENRY VISCONDE

Dr(a). RICSON MOREIRA COELHO DA SILVA, pela parte RECORRIDA: FAZENDA
NACIONAL

CERTIDÃO

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

"Após o voto do Sr. Ministro-Relator, conhecendo em parte do recurso e, nessa
parte, dando-lhe provimento, pediu vista dos autos, antecipadamente, o Sr. Ministro
Francisco Falcão."

Aguardam os Srs. Ministros Teodoro Silva Santos, Afrânio Vilela e Maria Thereza
de Assis Moura.

**CERTIDÃO DE JULGAMENTO
SEGUNDA TURMA**

Número Registro: 2022/0345575-0

PROCESSO ELETRÔNICO REsp 2.036.710 / SP

Número Origem: 50034890720194036100

PAUTA: 09/12/2025

JULGADO: 09/12/2025

Relator

Exmo. Sr. Ministro **MARCO AURÉLIO BELLIZZE**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro AFRÂNIO VILELA

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. PAULO THADEU GOMES DA SILVA

Secretária

Bela. VALÉRIA ALVIM DUSI

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : HENRY VISCONDE
ADVOGADOS : EDUARDO PEREZ SALUSSE - SP117614
ALLAN MORAES - SP144628
GABRIEL GOUVEIA SPADA - SP281816
LUIZ HENRIQUE VANO BAENA - SP206354
SERGIO RICARDO NUTTI MARANGONI - SP117752
ADVOGADA : MAITÉ STELLUTI - SP440864
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:

Adiado por indicação do Sr. Ministro Francisco Falcão.

**CERTIDÃO DE JULGAMENTO
SEGUNDA TURMA**

Número Registro: 2022/0345575-0

PROCESSO ELETRÔNICO REsp 2.036.710 / SP

Número Origem: 50034890720194036100

PAUTA: 09/06/2026

JULGADO: 16/06/2026

Relator

Exmo. Sr. Ministro **MARCO AURÉLIO BELLIZZE**

Relator para Acórdão

Exmo. Sr. Ministro **FRANCISCO FALCÃO**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **TEODORO SILVA SANTOS**

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. **MARIO LUIZ BONSAGLIA**

Secretária

Bela. **VANESSA ZACARIAS PEREIRA PONTES DA SILVA**

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : HENRY VISCONDE
ADVOGADOS : SÉRGIO RICARDO NUTTI MARANGONI - SP117752
EDUARDO PEREZ SALUSSE - SP117614
ALLAN MORAES - SP144628
GABRIEL GOUVEIA SPADA - SP281816
LUIZ HENRIQUE VANO BAENA - SP206354
ADVOGADA : MAITÊ STELLUTI - SP440864
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:

"Prosseguindo-se no julgamento, após o voto-vista divergente do Sr. Ministro Francisco Falcão, negando provimento ao recurso especial, no que foi acompanhado pela Sra. Ministra Maria Thereza de Assis Moura e pelos Srs. Ministros Teodoro Silva Santos e Afrânio Vilela, a Turma, por maioria, negou provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Francisco Falcão, que lavrará o acórdão. Vencido o Sr. Ministro Marco Aurélio Bellizze."

Votaram com o Sr. Ministro Francisco Falcão os Srs. Ministros Teodoro Silva Santos, Afrânio Vilela e Maria Thereza de Assis Moura.

C54252449129218912425@ 2022/0345575-0 - REsp 2036710