INSPER

PROGRAMA DE ENSINO

CAROLINA CHRISTIANO

A NÃO UTILIZAÇÃO DO LIMITE DE 30% PARA EMPRESAS EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL

SÃO PAULO

2017

CAROLINA CHRISTIANO

A NÃO UTILIZAÇÃO DO LIMITE DE 30% PARA EMPRESAS EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL

Monografia apresentada como requisito para conclusão e obtenção do título de pós graduação no programa de LL.M – Direito Tributário do Insper – Instituto de Ensino e Pesquisa. São Paulo, 2017.

Orientador: Prof. Msc. Régis Fernando de Ribeiro Braga

SÃO PAULO

2017

CHRISTIANO, Carolina

A não utilização do limite de 30% para as empresas em recuperação judicial/Carolina Christiano – São Paulo, 2017.

42

Monografia (Pós-Graduação Latu Sensu em Direito Tributário – LL.M) - Insper, 2017.

Orientador: Prof. Msc. Régis Fernando de Ribeiro Braga

1. Imposto de Renda. 2. Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. 3. Recuperação Judicial. 4. Compensação de prejuízo fiscal. 5. Trava dos 30%. I. Carolina Christiano. II. A não utilização do limite de 30% para as empresas em recuperação judicial.

CAROLINA CHRISTIANO

A NÃO UTILIZAÇÃO DO LIMITE DE 30% PARA EMPRESAS EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL

Monografia apresentada como requisito para conclusão e obtenção do título de pós graduação no programa de LL.M – Direito Tributário do Insper – Instituto de Ensino e Pesquisa. São Paulo, 2017. Área: Direito Tributário.

ATA DE APROVAÇÃO: __/__/__

SEM BANCA EXAMINADORA

Aos meus pais por toda ajuda e apoio durante os anos de curso.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a todos os professores do curso LL.M – Direito Tributário, por todo aprendizado e atenção, em especial ao meu orientador Régis Braga pelo aconselhamento no desenvolvimento do presente trabalho.

RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo o estudo da utilização do limite legal de 30% para compensação do prejuízo fiscal e da base de cálculo “real” da contribuição social sobre o lucro líquido em empresas que se utilizam do procedimento de apuração pelo lucro real, especificamente para aquelas empresas que se encontrem em pleno processo de recuperação judicial. Isso porque, de acordo com o artigo 109, da Lei n° 12.973, de 13 de maio de 2014, e as decisões proferidas pelos tribunais brasileiros, apenas as empresas que se encontrem inativas desde o ano-calendário de 2009, ou que estejam em regime de liquidação ordinária, judicial ou extrajudicial, ou em regime de falência, ou que tenham sido incorporadas, cindidas ou fundidas podem se utilizar da totalidade do seu prejuízo fiscal, devidamente apurado e registrado em sua contabilidade, e da totalidade da base de cálculo “real” da contribuição social sobre o lucro líquido, o que, sob a perspectiva deste trabalho, não parece plausível dada a incompatibilidade destas limitações com os princípios estabelecidos pela Lei de Recuperação de Empresas, os quais, notadamente, se revestem na preservação destas companhias para a plena continuidade de suas funções econômica e social.

PALAVRAS-CHAVE: Imposto de renda e os proventos de qualquer natureza1. Contribuição Social sobre o Lucro Líquido2. Compensação3. Recuperação Judicial4. “Trava” dos 30%5. Prejuízo fiscal6. Base de cálculo “real” da contribuição social sobre o lucro líquido7. Falência8. Liquidação judicial ou extrajudicial9. Incorporação10. Cisão11. Fusão12.

ABSTRACT

The objective of this work is to analyze the legal limit of 30% for the offsetting of fiscal losses and the "actual" tax base of the social contribution on the calculation of the net income in companies utilizing taxable verification through the actual profit system, specifically for those companies currently under approved process of judicial recovery. This is because, in accordance with article 109, of Law n° 12.973 of May 13, 2014 and decisions already rendered by Brazilian courts, only those companies that have been inactive since calendar year 2009, or are under process of Liquidation, judicial or extrajudicial, or that have been incorporated, split or merged, may use their total fiscal loss, duly calculated and registered in its accountability, and the entire "actual" basis of social contribution on the net income, which, under the perspective of this work, does not seem plausible given the incompatibility of such limitations with the principles established by the Law of Corporate Recovery, which, notably, are funded in the preservation of the companies for the full continuity of its economic and social functions.

KEY WORDS: Income tax and proceedings of any kind1. Social Contribution on Net Income2. Compensation3. Judicial Recovery4. "Lock" of the 30% 5. Tax loss 6. "Actual" calculation base of social contribution on the net income7. Bankruptcy8. Judicial or extrajudicial liquidation9. Incorporation10. Split11. Merger12.

SUMÁRIO

Introdução.....10

Capítulo I

I. Tributos Diretos……..……..…….16

I.1. Imposto de Renda e os Proventos de Qualquer Natureza e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.....16

I.2. O Prejuízo Fiscal, a Base de Cálculo "Real" da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido e a Trava dos 30%.....25

Capítulo II

II. Recuperação Judicial – Fundamentos e Finalidade...……...32

Capítulo III

III. A Utilização do Prejuízo Fiscal e da Base de Cálculo "Real" da CSLL sem a Trava dos 30%.....39

III.1. Da Incompatibilidade com as empresas em recuperação judicial.....39

III.2. Afronta ao Princípio da Isonomia – Arts. 5° e 150, II, da Constituição Federal.....46

Conclusão.....50

INTRODUÇÃO

Em matéria de Direito Tributário, como se sabe, são inúmeros os tributos aos quais as pessoas físicas e jurídicas estão sujeitas, havendo em cada um deles seus detalhes e peculiaridades que devem ser devidamente observados pelos contribuintes, não apenas para evitar possíveis autuações, mas também para se utilizar dos benefícios trazidos pela lei, os quais, algumas vezes, minoram a arrecadação tributária.

No presente trabalho, abordaremos em específico o imposto de renda e os proventos de qualquer natureza e a contribuição social sobre o lucro líquido auferidos por empresas em recuperação judicial e a possibilidade de compensação da totalidade do prejuízo fiscal e da base de cálculo "real" da contribuição social sobre o lucro líquido acumulados com os lucros reais obtidos em anos posteriores, sem que lhe seja aplicada a "trava" dos 30% estabelecida nas Leis n° 8.981, de 20 de janeiro de 1995 e 9.095, de 26 de setembro de 1995 .

A apuração dos rendimentos acima mencionados pode ocorrer de três formas, as quais são conhecidas como apuração pelo lucro real, apuração pelo lucro presumido ou apuração pelo lucro arbitrado.

A apuração pelo lucro real, a qual será um dos temas relevantes ao presente trabalho e que será explicada no capítulo I, é obrigatória e pode ocorrer com base no balanço anual ou com base no balanço trimestral. Pelo balanço anual, as empresas devem apurar ao final de cada ano/exercício os lucros e prejuízos acumulados. Já pelo lucro real trimestral essa apuração acontece ao final de cada trimestre, mais precisamente nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário.

O lucro presumido é opcional e através dele a empresa fixa um valor com base nos resultados de sua receita operacional bruta auferida em meses anteriores, e recolhe o imposto de renda e proventos de qualquer natureza e a contribuição social sobre o lucro líquido com base nesse valor.

E por fim, existe o recolhimento, conhecido como lucro arbitrado. Nesse caso o lucro obtido pelas empresas será arbitrado ou pela autoridade tributária ou pelo próprio contribuinte. O arbitramento pela autoridade tributária ocorre quando o contribuinte não obedece as obrigações tributárias acessórias referentes ao lucro real ou ao lucro presumido. A tributação pelo lucro arbitrado deve ser realizada nos mesmos períodos estabelecidos para os contribuintes optantes pela tributação com base no lucro real trimestral ou no lucro presumido (31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário[1]).

Outro instituto a ser estudado será o prejuízo fiscal e a base de cálculo "real" da contribuição social sobre o lucro líquido (capítulo I), os quais consistem, em breve síntese, no resultado negativo apurado pelas empresas optantes pelo lucro real.

Isso porque, tanto o prejuízo fiscal quanto a base de cálculo "real" da CSLL apurados em determinado ano-calendário podem ser compensados com os lucros reais obtidos nos anos-calendários posteriores, de forma que a base de cálculo do imposto de renda e proventos de qualquer natureza (IR) e da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) sejam reduzidas.

Ou seja, se em um determinado ano as operações de uma pessoa jurídica resultam em prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL, e no ano seguinte esses resultados passem a ser positivos, poderá o contribuinte compensar esses valores de forma que a base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido sejam reduzidas.

No entanto, a legislação, ao editar a Lei n° 9.065/95, especificamente no conteúdo disposto no artigo 15, determinou que a partir de 01.01.1995, sejam utilizados para compensação dos lucros apenas 30% do prejuízo fiscal apurado em cada ano-calendário. Referida determinação legal, a ser explorada no Capítulo II, ficou conhecida como trava dos 30%.

---

[1] Art. 220. O imposto será determinado com base no lucro real, presumido ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário.

De forma exemplificada, isso significa que uma empresa que teve um prejuízo fiscal de R$ 100.000,00 em determinado ano-calendário e um lucro real de R$ 150.000,00 no ano seguinte, somente poderá compensar 30% desses R$ 100.000,00.

Portanto, seguindo a disposição da lei supramencionada, inúmeras empresas passaram a "perder" 70% de seu prejuízo fiscal, os quais, como mencionado, não podem ser compensados em sua totalidade no mesmo ano-calendário, pois a compensação está sujeita a trava dos 30%, sendo que a sua inobservância está sujeita a autuações fiscais adicionais de juros e multas por desrespeito a lei.

A questão já causou tantos questionamentos e controvérsias entre Fisco e contribuintes que o Supremo Tribunal Federal se viu obrigado a se manifestar sobre a questão, tendo em vista a expressiva quantidade de ações que abordavam a constitucionalidade da Lei n° 9.065/95, que limitou a utilização dos prejuízos fiscais ao percentual de 30%.

No entanto, ao decidir o Recurso Extraordinário n° 591.340, em sede de repercussão geral, o Supremo Tribunal Federal reafirmou o posicionamento previsto em lei e determinou a manutenção do limite de 30% para compensação de prejuízo fiscal.

A questão tornou-se ainda mais controversa quando o legislador por meio da edição do artigo 109, da Lei n° 12.973/2014, de 13 de maio de 2014, autorizou a compensação dos lucros com o prejuízo fiscal, no percentual de 100%, para as empresas que se encontrem inativas desde o ano-calendário de 2009 ou que estejam em regime de liquidação ordinária, judicial ou extrajudicial, ou em regime de falência, tendo alguns tribunais estendido o benefício as empresas que tenham sofrido processo de incorporação, cisão ou fusão (Capítulo III).

Ora, não é difícil imaginar que esta situação gerou diversas discussões e polêmicas, uma vez que diversas empresas se sentiram lesadas por não estarem incluídas no rol de pessoas jurídicas detentoras do direito de compensar a totalidade de seus prejuízos fiscais.

Dentre as pessoas jurídicas que se sentiram prejudicadas pela lei estão aquelas sujeitas a recuperação judicial, as quais são tema do presente trabalho, motivo pelo qual o debate será limitado a elas.

A Lei n° 11.101/2005, de 09 de fevereiro de 2005 ou Lei de Recuperação de Empresas, como também é conhecida e será devidamente abordada no Capítulo II, foi criada com o objetivo principal de recuperar empresas que se encontram em dificuldades financeiras ou em risco de encerramento precoce.

O principal fundamento dessa lei é a recuperação e preservação da atividade de empresas que se encontrem em dificuldades financeiras, em razão da função social e benefícios gerados por tais pessoas jurídicas.

Por este motivo, a Lei n° 11.101/2005 traz em seu conteúdo, dispositivos que permitem às empresas quitar seus débitos com prazos especiais e dentro de um planejamento previamente aprovado por todos os credores. Para isso, a empresa que pretende aderir a Lei de Recuperação de Empresas precisa elaborar um plano de recuperação e apresentá-lo aos seus credores para posterior aprovação. Tal plano deve conter a forma como a recuperanda pretende quitar seus débitos, através de seus recebimentos e com os devidos descontos concedidos pelos credores.

Portanto, através de condições pré-estabelecidas e dentro de suas possibilidades financeiras, a empresa passará a cumprir com suas obrigações e manter suas atividades em funcionamento.

Isso porque, como acima mencionado, a Lei de Recuperação de Empresas tem como fundamento principal o Princípio de Preservação e de Função Social da Empresa, previsto em seu artigo 47, o qual será detalhadamente analisado abaixo.

Da leitura do artigo acima citado, é possível concluir que em razão das empresas representarem fonte de renda essencial para o desenvolvimento da sociedade, garantindo não apenas manutenção de postos de trabalho, mas também os recursos para a

manutenção do Estado através do recolhimento de tributos é que se deve fornecer a essas pessoas jurídicas todas medidas para que sua manutenção se efetive.

O tema da Recuperação das Empresas ganhou ainda mais destaque em razão da crise financeira e retrocesso econômico a que o país está acometido, desde meados do ano de 2014.

Referida situação aumentou consideravelmente o número de empresas que buscaram o Judiciário na tentativa de homologar seus planos de recuperação judicial, tendo em vista ser esta a única alternativa para recuperação e manutenção de suas atividades.

Contudo, diante da grave crise financeira que assola o Brasil instaurou-se novamente a discussão sobre novas medidas que poderiam ser adotadas na tentativa de impulsionar a efetiva recuperação das pessoas jurídicas aderentes a Lei de Recuperação de Empresas.

Foi assim que surgiu a discussão sobre a possibilidade das empresas em recuperação judicial utilizarem a totalidade de seu prejuízo fiscal para compensação com seus lucros reais.

Como dito, o artigo 109, da Lei n° 12.973/2014 foi omisso quanto às empresas em recuperação judicial, limitando-se a conceder o beneficio da utilização da totalidade dos benefícios fiscais às empresas que se encontram inativas desde o ano-calendário de 2009, ou em regime de liquidação ordinária, judicial ou extrajudicial, ou em regime de falência. Por outro lado, levando em consideração que empresas que sofreram incorporação, cisão ou fusão também “desaparecem” o benefício da utilização da totalidade do prejuízo fiscal e da base de cálculo “real” da CSLL também foi estendido a essas empresas.

Pode parecer fácil entender que, como essas empresas deixarão de funcionar o Estado lhes concede o direito de se utilizarem de todos os recursos disponíveis para quitar seus débitos. Mas, seguindo essa mesma lógica, por que as empresas em recuperação judicial, com consideráveis chances de manutenção, também não podem dispor de tais

benefícios, se sua manutenção além dos benefícios acima mencionados ainda permite que os demais credores também recebam seus créditos?

É exatamente aqui que se trava o debate a ser desenvolvido no presente trabalho.

Não obstante, se a Lei de Recuperação Judicial visa a manutenção da empresa, por ser esta também uma função social do Estado, seria plausível que o conteúdo disposto no artigo 109, da Lei n° 12.973/2014 oferecesse as empresas que possuem seu plano de recuperação judicial homologado, a oportunidade de compensar a totalidade de seus prejuízos fiscais com os lucros obtidos.

Além do Princípio da Preservação e da Função Social da Empresa, a questão também fere o Princípio Constitucional da Isonomia que ordena que todos sejam tratados sem qualquer discriminação.

No vertente caso, constata-se afronta ao Princípio da Isonomia no momento em que o legislador deixa de tratar igualmente as empresas, permitindo que contribuintes que estão em situação extremamente semelhante e que, em regra, deveriam estar diante das mesmas condições tributárias, não se beneficiem igualmente da concessão de utilização de 100% de seu prejuízo fiscal e das bases negativas da CSLL, simplesmente por ainda possuírem a chance de recuperação e manutenção de suas atividades.

Assim, resta patente que ao não estender às empresas em recuperação judicial o benefício da compensação de prejuízos fiscais e da base negativa da CSLL sem a trava dos 30%, o legislador, em dissonância com o princípio constitucional em tela, tratou desigualmente os iguais, o que a todo custo deve ser coibido.

Portanto, feitas essas considerações inicia-se uma abordagem pormenorizada dos temas acima mencionados, os quais permitirão concluir que deveria o legislador ter incluído as empresas em recuperação judicial no rol das pessoas jurídicas que podem utilizar-se da totalidade de seu prejuízo fiscal.

CAPÍTULO I

I. TRIBUTOS DIRETOS

Em breve síntese, cabe lembrar que os tributos diretos são aqueles arrecadados pela União, Estados e Municípios, com base no patrimônio (bens e rendas) do contribuinte pessoa física ou jurídica. Ou seja, eles são chamados tributos diretos, pois não há transferência do encargo a terceiros, como ocorre com os tributos indiretos.

No presente trabalho como dito, abordaremos apenas os tributos diretos conhecidos como imposto de renda e proventos de qualquer natureza e a contribuição social sobre o lucro líquido.

I.1. IMPOSTO DE RENDA E OS PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO

Para que se possa entender melhor os aspectos tributários referentes a compensação do prejuízo fiscal e da base de cálculo “real” da CSLL com o lucro real obtido pelas pessoas jurídicas, faz-se necessário estudar previamente o conceito, aspectos e incidência do imposto de renda e proventos de qualquer natureza e contribuição social sobre o lucro líquido.

O imposto de renda e proventos de qualquer natureza é um tributo federal, embasado principalmente nos princípios constitucionais da legalidade, anterioridade, igualdade e proporcionalidade, instituído pelo artigo 153, inciso III, da Constituição Federal e disciplinado pelo artigo 43, do Código Tributário Nacional, nos seguintes termos:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

> III - renda e proventos de qualquer natureza;[2]
>
> Art.43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:[3]

Embora os textos legal e constitucional não tragam uma definição especifica sobre os conceitos de renda e proventos de qualquer natureza, a doutrina e a jurisprudência vêm se posicionando no sentido de que renda é o acréscimo patrimonial auferido pelo contribuinte ao longo do exercício enquanto que proventos de qualquer natureza estão relacionados a qualquer acréscimo no patrimônio do contribuinte, mas que não tenham origem com o trabalho.

Leandro Paulsen, ano 2010, p. 276, ao citar Oscar Valente Cardoso, ensina que:

> "Nos proventos de qualquer natureza (conceito de cunho residual que abrange os demais acréscimos patrimoniais não derivados do capital ou do trabalho) estão incluídos os recebimentos de doações ou de herança, aposentadorias, pensões por morte ou alimentícias, etc."[4]

O mesmo autor (ano 2010, p. 276) ao transcrever Roque Antonio Carraza[5] explica que:

> "...renda é a disponibilidade de riqueza nova, havida em dois momentos distintos. ...é o acréscimo patrimonial experimentado pelo contribuinte, ao longo de um determinado período de tempo. Ou, ainda, é o resultado positivo de uma subtração que tem, por minuendo, os rendimentos brutos auferidos pelo contribuinte, entre dois marcos temporais, e, por subtraendo, o total das deduções e abatimentos, que a Constituição e as leis que com ela se afinam permitem fazer. [...] tanto a renda quanto os proventos de qualquer natureza pressupõem ações que revelem mais-valias, isto é incrementos na capacidade contributiva. Só diante de realidades econômicas novas, que se incorporam ao patrimônio da

---

[2] BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Palácio do Planalto Presidência da República.** Brasília, DF, 05 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm >. Acesso em: 17 jun.2017.

[3] BRASIL. Lei n° 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Palácio do Planalto Presidência da República.** Brasília, DF, 25 out. 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 17 jun. 2017.

[4] CARDOSO, Oscar Valente. **A controversa incidência do imposto de renda sobre os juros de mora decorrentes de condenação judicial**. RDDT 153, jun/08. p. 55.

[5] CARRAZZA, Roque Antonio. **A natureza meramente interpretativa do art. 129 da Lei n° 11.196/05, o imposto de renda, a contribuição previdenciária e as sociedades de serviços profissionais**. RDDT 154, jul/08, p. 109.

> pessoa..., é que podemos juridicamente falar em renda ou proventos de qualquer natureza."

Ainda sobre o tema importante colacionar o entendimento proferido pelo Ministro Castro Meira:

> "DISPONIBILIDADE ECONÔMICA E JURÍDICA DA RENDA... 4. Não se deve confundir disponibilidade econômica com disponibilidade financeira da renda ou dos proventos de qualquer natureza. Enquanto esta última se refere à imediata 'utilidade' da renda, a segunda está atrelada ao simples acréscimo patrimonial, independentemente da existência de recursos financeiros. 5. Não é necessário que a renda se torne efetivamente disponível (disponibilidade financeira) para que se considere ocorrido o fato gerador do imposto de renda, limitando-se a lei a exigir a verificação do acréscimo patrimonial (disponibilidade econômica)." (STJ. Segunda Turma. REsp 983134/RS, abr/08).[6]

Assim, o fato gerador do imposto de renda ocorre ao final do período aquisitivo da renda ou dos proventos de qualquer natureza.

Para as pessoas jurídicas a base de cálculo pode ser estabelecida pelo lucro presumido, pelo lucro arbitrado ou pelo lucro real.

As pessoas jurídicas optantes pelo lucro presumido deverão mensurar um valor com base nos resultados de sua receita operacional bruta auferida em meses anteriores, e recolher o imposto de renda e a contribuição social sobre o lucro líquido com base nesse valor. Para ser optante por este regime a empresa deverá comprovar que no ano-calendário anterior, sua receita bruta total no ano-calendário anterior *"tenha sido igual ou inferior a R$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou a R$ 6.500.000,00 (seis milhões e quinhentos mil reais) multiplicado pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a 12 (doze) meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido."* (art. 516, do RIR/99, com redação dada pela Lei n° 12.814, de 2013).

---

[6] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Disponibilidade econômica e jurídica da renda. Relator: Ministro Castro Meira. Brasília, 03 abr. 2008. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=983134&b=ACOR&p=true&l=10&i=10>. Acesso em: 17 jun. 2017.

A opção por esta forma de recolhimento é feita através do pagamento da primeira parcela do imposto, a qual é calculada com base no primeiro período apurado. Após este recolhimento o contribuinte não poderá alterar sua opção até o fim do ano-calendário.

Já o recolhimento pelo lucro arbitrado, previsto no artigo 529 e seguintes do Regulamento do Imposto de Renda/99, nem sempre é uma opção do contribuinte. O arbitramento pela autoridade tributária ocorre quando o contribuinte não obedece[7] as

---

[7] Art. 529. A tributação com base no lucro arbitrado obedecerá as disposições previstas neste Subtítulo.
Art. 530,. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando (Lei nº 8.981, de 1995, art. 47, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º):
I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;
II - a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:
a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou
b) determinar o lucro real;
III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, na hipótese do parágrafo único do art. 527;
IV - o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido;
V - o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de escriturar e apurar o lucro da sua atividade separadamente do lucro do comitente residente ou domiciliado no exterior (art. 398);
VI - o contribuinte não mantiver, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, Livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário.
Lei n° 8.981 - Art. 47. O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando:
I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real ou submetido ao regime de tributação de que trata o Decreto-Lei nº 2.397, de 1987, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;
II - a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraude ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:
a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou
b) determinar o lucro real.
III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o livro Caixa, na hipótese de que trata o art. 45, parágrafo único;
IV - o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido;
V - o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de cumprir o disposto no § 1º do art. 76 da Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958;
VII - o contribuinte não mantiver, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário.
VIII – o contribuinte não escriturar ou deixar de apresentar à autoridade tributária os livros ou registros auxiliares de que trata o § 2º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e § 2º do art. 8º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)
§ 1º Quando conhecida a receita bruta, o contribuinte poderá efetuar o pagamento do Imposto de Renda correspondente com base nas regras previstas nesta seção.
§ 2º Na hipótese do parágrafo anterior:
a) a apuração do Imposto de Renda com base no lucro arbitrado abrangerá todo o ano-calendário, assegurada a tributação com base no lucro real relativa aos meses não submetidos ao arbitramento, se a pessoa jurídica dispuser de escrituração exigida pela legislação comercial e fiscal que demonstre o lucro real dos períodos não abrangido por aquela modalidade de tributação, observado o disposto no § 5º do art. 37;
b) o imposto apurado com base no lucro real, na forma da alínea anterior, terá por vencimento o último dia útil do mês subseqüente ao de encerramento do referido período.
Lei n° 9.430 - Art. 1º A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais,

obrigações tributárias acessórias referentes ao lucro real ou presumido. A tributação pelo lucro arbitrado ocorre nos mesmos períodos estabelecidos para os contribuintes optante pela tributação com base no lucro presumido, qual seja, 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário[8].

Por fim, temos o lucro real, o qual merece mais atenção dada a sua complexidade e relevância para o desenvolvimento do presente trabalho.

As pessoas jurídicas obrigadas ao lucro real são aquelas que, de acordo com o artigo 246, do RIR/99[9]:

> Art. 246. Estão obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas **(Redação dada pela Lei nº 12.814, de 2013):**
>
> I - cuja receita total no ano-calendário anterior seja superior ao limite de R$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 (doze) meses;
>
> II - cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta;
>
> III - que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior;

---

encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei.

[8] Art. 1º A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei.

[9] BRASIL. Lei n° 12. 814, de 26 de março 1999. Altera a Lei nº 12.096, de 24 de novembro de 2009, quanto à autorização para concessão de subvenção econômica em operações de financiamento destinadas a aquisição e produção de bens de capital e a inovação tecnológica e em projetos de infraestrutura logística direcionados a obras de rodovias e ferrovias objeto de concessão pelo Governo federal; altera a Lei nº 11.529, de 22 de outubro de 2007, quanto à concessão de subvenção econômica em operações destinadas a financiamentos a diferentes setores da economia; altera a Lei nº 12.409, de 25 de maio de 2011, quanto à concessão de subvenção econômica em financiamentos destinados a beneficiários localizados em Municípios atingidos por desastres naturais; altera as Leis nºs 12.487, de 15 de setembro de 2011, 9.718, de 27 de novembro de 1998, e 11.491, de 20 de julho de 2007; prorroga os prazos previstos nas Leis nºs 12.249, de 11 de junho de 2010, e 11.941, de 27 de maio de 2009. Palácio do Planalto Presidência da República, Brasilia, DF, 26 mar. 1999. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2013/Lei/L12814.htm>. Acesso em: 19 jun. 2017.

> IV - que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto;
>
> V - que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, na forma do art. 2° da Lei n° 9.430, de 1996;
>
> VI - que explorem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (*factoring*).
>
> VII - que explorem as atividades de securitização de créditos imobiliários, financeiros e do agronegócio.

O lucro real, como se deduz do próprio nome, é aquele apurado pela pessoa jurídica com base no real lucro apurado por suas operações e lançamentos.

O lucro real deve, portanto, ser calculado com base no lucro líquido apurado e ajustado de acordo com as adições, exclusões e compensações determinadas pela lei.

Cabe ressaltar que, as pessoas obrigadas ao lucro real devem necessariamente seguir o regime de competência e não o regime de caixa. Isso que dizer que as receitas devem ser reconhecidas apenas quando auferidas, ou seja, quando efetivamente recebidas pela empresa e os custos devem ser computados quando ocorrer o pagamento necessário. Portanto, para as pessoas jurídicas obrigadas ao lucro real não há que se falar em provisões para o cálculo do lucro líquido.

Existe ainda a possibilidade das pessoas jurídicas compensarem os prejuízos fiscais de exercícios anteriores para o cálculo do lucro real. A questão por ser tema do trabalho será discorrida de forma pormenorizada em tópico específico.

A compensação de prejuízos fiscais não pode ser confundida com a questão dos prejuízos contábeis, os quais somente podem ser compensados com os lucros contábeis, seguindo as normas de contabilidade.

No que diz respeito a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, assim dispõe o artigo 6°, parágrafo único, da Lei n° 7.689/88[10]:

> Art. 6º A administração e fiscalização da contribuição social de que trata esta lei compete à Secretaria da Receita Federal.
>
> Parágrafo único. Aplicam-se à contribuição social, no que couber, as disposições da legislação do imposto de renda referente à administração, ao lançamento, à consulta, à cobrança, às penalidades, às garantias e ao processo administrativo.

Como se verifica, a lei dispõe que se aplicam à CSLL as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ no que couberem, as referentes à administração, ao lançamento, à consulta, à cobrança, às penalidades, às garantias e ao processo administrativo, observadas, quanto à base de cálculo e as alíquotas.

No entanto, é importante lembrar que apesar da legislação equiparar o IR a CSLL, o primeiro possui natureza jurídica de imposto que, nos termos do artigo 16, da Constituição Federal[11], que se revela no *"tributo[12] cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte."*

Mais uma vez se mostra necessária a transcrição da obra de Leandro Paulsen (ano, p. 635), que ao mencionar o mestre Eliomar Baleeiro, em seu livro Direito Tributário Brasileiro, define o imposto:

> "A definição do art. 16 encerra conceito puramente jurídico, mas que coincide com a noção teórica. Por esta, a nosso ver, imposto é a prestação de dinheiro que, para fins de interesse coletivo, uma pessoa de Direito Público, por lei, exige coativamente de quantos lhe estão

---

[10] BRASIL. Lei n° 7.689, de 15 de dezembro de 1988. Institui contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas e dá outras providências. **Palácio do Planalto Presidência da República**. Brasília, DF, 15 dez. 1988. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7689.htm>. Acesso em: 17 jun. 2017.

[11] BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Palácio do Planalto Presidência da República**. Brasília, DF, 05 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm >. Acesso em: 17 jun.2017.

[12] Art. 3°. Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou em cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

> sujeitos e têm capacidade contributiva, sem que lhes assegure qualquer vantagem ou serviço específico em relação desse pagamento."[13]

Por outro lado, a CSLL tem natureza jurídica de contribuição social, a qual vem sempre atrelada a ideia de que os valores ali recolhidos possuem destinação específica para o financiamento social de entes necessitados, os quais receberão atendimento da União.

Portanto, o primeiro não tem destinação estatal definida, enquanto que o segundo, em regra, possui.

Vejamos a decisão proferida pelo Tribunal Regional da Primeira Região:

> Ementa
>
> TRIBUTÁRIO - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO-CSLL - IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA-IRPJ - ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS DISTINTAS - ISENÇÃO - INEXISTÊNCIA DE LEI AUTORIZATIVA - EXTENSÃO DE BENEFÍCIO FISCAL CONCEDIDO EM RELAÇÃO AO IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IMPOSSIBILIDADE.
>
> **1 - A CSLL e o IRPJ são constitucionalmente reconhecidos como tributos distintos, diante do destino atribuído ao produto da arrecadação de cada um deles. O produto arrecadado com a CSLL é vertido para a Seguridade Social, ao passo que a arrecadação do IRPJ, de regra, não se vincula a uma finalidade específica.** Ademais, suas bases de cálculo não se confundem. A da CSLL é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda. A do IRPJ, apurado com base no lucro real, é o lucro líquido do período-base, ajustado pelas adições, exclusões e compensações autorizadas. Dessa forma, não procede o pleito de isenção para a CSLL fundado na suposta identidade entre ambas as espécies tributárias.
>
> 2 - Não há que se falar em transferência parcial de alíquota do IRPJ para a CSLL, quando da instituição desta (Lei nº 7.689/88). A redução da alíquota do IRPJ, de 35%, para 30%, assim como as posteriores reduções, tiveram por finalidade aliviar a carga tributária das empresas sujeitas a ambos os tributos.
>
> 3 - Reconhecida a distinção entre as espécies tributárias, tem-se que o disposto nos arts. 150, § 6º, da CF, 97, VI e 176, do CTN (exigência de lei para instituição de isenção), 111, II, do CTN (interpretação literal da norma de isenção) e 108, § 2º, do CTN (da aplicação da eqüidade não poderá resultar dispensa de tributo) inviabilizam a extensão do

[13] BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11ª ed. Ed. Forense, 1999, p. 197

> benefício fiscal à CSLL, porquanto fora concedido especificamente em relação ao IRPJ e adicionais não restituíveis (Lei nº 4.239/63, art. 13).
>
> 4 - Precedentes da 7ª Turma (AMS 2000.01.00.009590-0/BA) e do STJ (REsp 200800325067/PE e REsp nº 925512/CE) 5 - Apelação não provida. Sentença confirmada. (TRF-1 - APELAÇÃO CIVEL : AC 16968 BA 1999.33.00.016968-5. Órgão Julgador: Sétima Turma. Relator: DESEMBARGADOR FEDERAL REYNALDO FONSECA. Publicação: 12/06/2009 e-DJF1 p.221. Julgamento: 26 de Maio de 2009). (Grifos nossos)[14]

Outra diferença diz respeito a base de cálculo, haja vista que o imposto de renda tem como base de cálculo o lucro líquido do período-base ajustado pelas adições, exclusões e compensações prescritas e autorizadas nos termos do art. 179 do RIR/99. Já a base de cálculo da CSLL é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda (art. 2º, da Lei nº 7.689/88), como bem assevera a decisão proferida pelo Tribunal Regional Federal da Primeira Região:

> Ementa
>
> TRIBUTÁRIO E CONSTITUCIONAL. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE LUCRO LÍQUIDO - CSLL. IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURIDICA. ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS DISTINTAS E AUTÔNOMAS. EXTENSÃO DE BENEFÍCIO FISCAL CONCEDIDO EM RELAÇÃO AO IRPJ. IMPOSSIBILIDADE. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS MANTIDOS.
>
> **1. A base de cálculo do IRPJ é o lucro líquido do período-base ajustado pelas adições, exclusões e compensações prescritas e autorizadas nos termos do art. 179 do RIR. Já a base de cálculo da CSLL é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda (art. 2º, da Lei nº 7.689/88).**
>
> 2. As alíquotas da CSLL e do IRPJ incidem sobre bases similares, mas não idênticas. A CSLL incide sobre o resultado do exercício, antes da provisão para o IRPJ. Somente após, calculado e extraído o montante devido a título de CSLL, é que incidirá o IRPJ, observando-se, ainda, as adições, exclusões e compensações.
>
> 3. A isenção do IRPJ não alcança a CSLL, seja porque são espécies tributárias distintas e autônomas, seja porque a extensão de benefício fiscal é vedada (art. 150, § 6º, da CF; arts. 97, VI e 176, do CTN). 4..Honorários advocatícios, arbitrados em R$1.000,00, mantidos. 5. Apelação não provida. (TRF-1 - APELAÇÃO CIVEL : AC

[14] BRASIL Tribunal Regional Federal da Primeira Região. Extensão de Benefício Fiscal Concedido em Relação ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica. Relator: Desembargador Reinaldo Fonseca. Brasília, 26 mai. 2009. Disponível em: < http://jurisprudencia.trf1.jus.br/busca/>. Acesso em: 17 jun. 2017.

> 204952219994013400 DF 0020495-22.1999.4.01.3400. Órgão Julgador: Primeira Turma Suplementar. Publicação: e-DJF1 p.1596 de 05/07/2013. Julgamento: 18 de Junho de 2013). (Grifos nossos)[15]

Feitas essas considerações, importante adentrar ao estudo do prejuízo fiscal e da base de cálculo "real" da contribuição social sobre o lucro líquido.

I.2. PREJUÍZO FISCAL, BASE DE CÁLCULO "REAL" DA CSSL E A "TRAVA" DOS 30%

Dentre os diversos institutos existentes em matéria de Direito Tributário, destacamos aqui aquele conhecido como prejuízo fiscal, o qual será acompanhado no presente trabalho, da base de cálculo "real" da contribuição social sobre o lucro líquido, tendo em vista ante a proximidade das duas questões. Para melhor entendimento, chamaremos o resultado negativo da base de cálculo da CSLL de base de cálculo "real" da CSLL, como já estamos fazendo ao longo desse trabalho, tendo em vista que a base de cálculo da CSLL é obtida após as adições e exclusões se chega a um resultado contábil negativo.

Como acima mencionado, a Constituição Federal, por meio do seu artigo 153, inciso III, outorgou competência à União para instituir e fiscalizar o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, cabendo à legislação infraconstitucional, por meio do artigo 43, do Código Tributário Nacional e pelo Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99) dispor sobre o imposto de renda e proventos de qualquer natureza da pessoa jurídica (IRPJ).

Fora ainda determinada a instituição da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), com o intuito de que empresas privadas contribuíssem para o financiamento da seguridade social (artigo 195, inciso I, alínea *c*).

---

[15] BRASIL Tribunal Regional Federal da Primeira Região. Extensão de Benefício Fiscal Concedido em Relação ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica. Relator: Desembargador Reinaldo Fonseca. Brasília, 26 mai. 2009. Disponível em: < http://jurisprudencia.trf1.jus.br/busca/>. Acesso em: 17 jun. 2017.

O recolhimento desses tributos ocorre com base no lucro obtido anualmente pelas empresas (lembre-se que estamos tratando do lucro real anual), os quais são calculados com base nos resultados positivos auferidos pelas empresas em determinado exercício e após realização as adições e exclusões necessárias. Para as empresas optantes pelo lucro real anual, esse período é calculado entre 1° de janeiro e 31 de dezembro de cada ano. Ou seja, se entre 1° de janeiro e 31 de dezembro de cada ano as atividades realizadas por uma empresa resultaram em aumento de seu patrimônio, este será devidamente tributado pelo imposto de renda e contribuição social sobre o lucro líquido, de acordo com suas alíquotas pré-estabelecidas em lei, que atualmente são de 25% para o IR e 9% para a CSLL.

Assim, durante todo o exercício, cabe aos departamentos fiscal e contábil da empresa lançar em seu demonstrativo de resultados todas as operações realizadas pela empresa, de forma que fiquem registrados ganhos ou perdas, compras e vendas, entre outras situações que possam modificar os resultados finais do período.

Ocorre que, nem sempre os resultados auferidos pelas pessoas jurídicas são positivos. Muitas vezes por motivos que não necessitam de abordagem nesse momento, os resultados das empresas revelam-se negativos, o que configura o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa da CSLL.

O prejuízo fiscal caracteriza-se pelo resultado negativo obtido após realizadas as deduções, adições e exclusões contábeis para apuração do lucro real.

Ricardo Mariz de Oliveira explica que prejuízo fiscal é:

> "O resultado negativo a que se chega após os ajustes feitos no lucro contábil para apuração do lucro real, ou seja, é o lucro real negativo apurado ao final de qualquer período-base da pessoa jurídica, o qual, segundo a lei, pode ser compensado com os lucros tributáveis dos períodos-base subsequentes."[16]

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

A apuração do prejuízo fiscal do resultado vem exposta no Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) em seu lado B e ficará ali registrado para eventuais compensações que a empresa queria fazer com lucros reais obtidos no futuro.

Exemplificativamente temos que:

Lucro real apurado em 31/12/2016 (sem compensação com prejuízo fiscal)	R$ 500.000,00
Prejuízo fiscal acumulado em exercícios anteriores	R$ 100.000,00
Limite de 30% *	R$ 30.000,00
Lucro real apurado após a compensação	R$ 470.000,00

* Trava dos 30%

A base de cálculo negativa da CSLL, como acima mencionado, ocorre sempre que após as adições e exclusões necessárias se obtém um valor inferior a zero, e portando, negativo.

A despeito da "trava" dos 30%, mencionada no exemplo acima, impende dizer que com a edição das Leis nº 8.981 (arts. 42 e 58) e 9.095 (art. 15), restou limitada a compensação do lucro real auferido com o prejuízo fiscal apurado em exercício anterior no percentual de 30%. Essa limitação ficou popularmente conhecida como "trava" dos 30%.

Hiromi Higuchi menciona que:

> "A partir de 01-01-96, a compensação do prejuízo fiscal e da base negativa da contribuição social sobre o lucro líquido estão disciplinadas, respectivamente, pelos arts. 15 e 16 da Lei n° 9.065/95. Em ambas as compensações a base de cálculo dos tributos não poderá ser reduzida em mais de 30%. No caso de imposto de renda, se o lucro real antes da compensação é de R$ 100.000, a compensação de prejuízo fiscal não poderá exceder R$ 30.000."[17]

Vejamos a redação dos dispositivos acima mencionados:

[17] HIGUCHI, Hiromi. **Imposto de Renda das Empresas. Interpretação e prática**. 40. ed. São Paulo: IR Publicações, 2015. p. 42.

Lei nº 8.981[18]

Art. 42. A partir de 1º de janeiro de 1995, para efeito de determinar o lucro real, o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas ou autorizadas pela legislação do Imposto de Renda, **poderá ser reduzido em, no máximo, trinta por cento**.

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

Art. 58. Para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, o lucro líquido ajustado poderá ser reduzido por compensação da base de cálculo negativa, apurada em períodos-base anteriores em, no máximo, trinta por cento.
(Grifos nossos)

Lei nº 9.095[19]

Art. 15. O prejuízo fiscal apurado a partir do encerramento do ano-calendário de 1995, poderá ser compensado, cumulativamente com os prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação do imposto de renda, **observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento** do referido lucro líquido ajustado.

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

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

(Grifos nossos)

---

[18] BRASIL. Lei n° 8.981, de 20 janeiro de 1995. Altera a legislação tributária Federal e dá outras providências. **Palácio do Planalto Presidência da República**. Brasília, DF, 20 jan.1995. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8981.htm>. Acesso em: 17 jun. 2017.

[19] BRASIL. Lei n° 9.095, de 15 de setembro 1995. Dispõe sobre os Juizados Especiais Cíveis e Criminais e dá outras providências. **Palácio do Planalto Presidência da República**. Brasília, DF, 20 jan.1995. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8981.htm>. Acesso em: 17 jun. 2017.

No mesmo sentido apresenta-se a Súmula n° 3, do CARF:

> Para a determinação da base de cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas e da Contribuição Social sobre o Lucro, a partir do ano-calendário de 1995, o lucro líquido ajustado poderá ser reduzido em, no máximo, trinta por cento, tanto em razão da compensação de prejuízo, como em razão da compensação da base de cálculo negativa.[20]

Seguindo a Súmula acima, assim passou a decidir o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

> **Nº Acórdão**: **101-94619**
>
> LIMITAÇÃO LEGAL DA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS – A compensação de prejuízos fiscais sujeita-se à trava de 30% do valor do lucro líquido ajustado. Aplica-se a trava mesmo em relação aos prejuízos apurados até 31/12/1994, posto que a lei alterou a apuração do Lucro Real dos períodos futuros e não a apuração do prejuízo fiscal pretérito.[21]
>
> **Nº Acórdão: 105-14.809**
>
> IRPJ - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO - CSLL COMPENSAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO NEGATIVA - LIMITES - LEI N° 8.981/95, ARTS. 42 E 58 LEI Nº 9.065/95 ART 15 e 16 - Para determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, a partir do exercício financeiro de 1995, o lucro líquido ajustado e a base positiva da CSL, poderão ser reduzidos em, no máximo, trinta por cento do lucro real e da base de cálculo positiva. Recurso Negado.[22]

Esse limite à compensação imposto em lei foi brevemente justificado na Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 998/1995. Confira-se:

> "A limitação de 30% garante uma parcela expressiva da arrecadação, sem retirar do contribuinte o direito de compensar, até

---

[20] Brasil. Súmula 3 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Disponível em: < http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/Sumulas/listarSumulas.jsf>. Acesso em: 17 jun. 2017.

[21] BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Limitação Legal da Compensação de Prejuízos Fiscais. Relator: Caio Marcos Cândido. Disponível em: < https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 17 jun. 2017.

[22] BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Limitação Legal da Compensação de Prejuízos Fiscais. Relator: José Clóvis Alves. Disponível em: < https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 17 jun. 2017.

> integralmente, num mesmo ano, se essa compensação não ultrapassar o valor do resultado positivo".

Nesse sentido, o que se pode entender é que o legislador, a seu ver, não está coibindo o contribuinte do benefício da compensação, mas sim postergando o uso do prejuízo fiscal remanescente para anos subsequentes, de forma que a garantir que ao menos 70% do lucro real seja tributado aos cofres públicos anualmente.

Portanto, para o legislador a medida acima exposta não resulta em qualquer prejuízo aos contribuintes.

Contudo, como demonstraremos abaixo, são diversas as situações que acometem as empresas de forma negativa e que deveriam ser tratadas com a devida atenção.

Importante ressaltar que mesmo empresas em situação financeira "saudável" buscaram o Judiciário para questionar a constitucionalidade da limitação imposta.

Entretanto, ao contrário do que esperavam os contribuintes, o Supremo Tribunal Federal ao decidir o Recurso Extraordinário n° 591.340, em sede de repercussão geral, reafirmou o conteúdo disposto em lei e decidiu pela manutenção do limite de 30% para compensação de prejuízo fiscal e da base de cálculo "real" da CSLL, como abaixo se comprova:

> RECURSO EXTRAORDINÁRIO – IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURIDICA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – PREJUÍZO – BASE DE CÁLCULO NEGATIVA – COMPENSAÇÃO – LIMITE ANUAL – CONSTITUCIONALIDADE – NEGATIVA DE SEGUIMENTO. 1. **O Tribunal, na sessão plenária de 25 de março de 2009, concluiu o julgamento do Recurso Extraordinário nº 344.994/PR, de minha relatoria, acórdão redigido pelo ministro Eros Grau, o qual substituiu este processo como paradigma de repercussão geral. Assentou <u>ser constitucional</u> a limitação em 30%, para cada ano-base, do direito de o contribuinte compensar os prejuízos fiscais do Imposto de Renda Pessoa Juridica e a base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido** –artigos 42 e 58 da Lei nº 8.981, de 1995, e 15 e 16 da Lei nº 9.065, de 1995. 2. Em face do precedente, ressalvando a óptica pessoal, nego seguimento ao extraordinário. 3. Publiquem.

> Brasília, 3 de setembro de 2013.Ministro MARCO AURÉLIO Relator[23]. (Grifos nossos)

Contudo, existem situações nas quais a lei permitiu que o prejuízo fiscal e a base de cálculo "real" da CSLL sejam utilizados em sua totalidade. São os casos das empresas que *se encontrem inativas desde o ano-calendário de 2009 ou que estejam em regime de liquidação ordinária, judicial ou extrajudicial, ou em regime de falência,* como se verifica no artigo 109, da Lei n° 12.973/2014[24] e o caso das empresas que sofreram processo de fusão, cisão ou incorporação, conforme vem se posicionando alguns tribunais, o que acendeu ainda mais o debate sobre a exclusão das empresas em recuperação judicial quanto ao benefício da compensação integral de seu prejuízo fiscal.

Porém, antes de debater sobre o tema, importante se faz discorrer sobre a finalidade do processo de recuperação judicial de uma empresa.

---

[23] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Prejuízo Fiscal. Trava dos 30%. Relator: Ministro Marco Aurelio de Melo. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=2633289>. Acesso em: 17 jun. 2017.

[24] Art. 109. As pessoas jurídicas que se encontrem inativas desde o ano-calendário de 2009 ou que estejam em regime de liquidação ordinária, judicial ou extrajudicial, ou em regime de falência, poderão apurar o Imposto de Renda e a CSLL relativos ao ganho de capital resultante da alienação de bens ou direitos, ou qualquer ato que enseje a realização de ganho de capital, sem a aplicação dos limites previstos nos arts. 15 e 16 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, desde que o produto da venda seja utilizado para pagar débitos de qualquer natureza com a União.

CAPÍTULO II

II. RECUPERAÇÃO JUDICIAL – FUNDAMENTOS E FINALIDADE

Em atenção ao acima exposto, importante se faz mencionar o artigo 47 da Lei nº 11.101/2005, que deixa claro qual o objetivo de um plano de recuperação judicial:

> Art. 47. A recuperação judicial tem por objetivo viabilizar a superação da situação de crise econômico-financeira do devedor, a fim de permitir a manutenção da fonte produtora, do emprego dos trabalhadores e dos interesses dos credores, promovendo, assim, a preservação da empresa, sua função social e o estímulo à atividade econômica.[25]

Ou seja, da leitura do dispositivo, percebemos que o principal objetivo da lei em comento, é a preservação da empresa (Princípio Geral de Preservação da Empresa), garantindo assim, a continuidade de suas atividades e os empregos de seus funcionários (Princípio da Função Social da Empresa).

A par desse raciocínio, o ínclito doutrinador Fábio Konder Comparato, assevera:

> "Podemos afirmar que a reorganização econômica da empresa auxilia na melhor observação de sua função social porque atinge o interesse público que existe na continuação da atividade funcional da empresa".[26]

Fábio Ulhoa Coelho leciona que a preservação da empresa se revela em sua importância social, valendo citar a seguinte lição:

> "(...) o exame da viabilidade deve compatibilizar necessariamente dois aspectos da questão: não pode ignorar nem as condições econômicas a partir das quais é possível programar-se o re-erguimento do negócio, nem a relevância que a empresa tem para a economia local, regional ou nacional."[27]

---

[25] BRASIL. Lei n° 11.101, de 09 de fevereiro de 2005. Regula a recuperação judicial, a extrajudicial e a falência do empresário e da sociedade empresária. **Palácio do Planalto Presidência da República**. Brasília, DF, 19 fev. 2005. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/l11101.htm>. Acesso em: 18 jun. 2017.

[26] COMPAROTO, Fábio Konder. **Função social da propriedade dos bens de produção**. Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro. São Paulo, n. 63. p. 71.

[27] COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial**. 8ª. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 383.

E continua:

> "A recuperação judicial é um processo peculiar, em que objetivo buscado – a reorganização da empresa explorada pela sociedade empresária devedora, em benefício desta, de seus credores e empregados e da economia (local, regional ou nacional) – pressupõe a prática de atos judiciais não somente pelo juiz, Ministério Público e partes, como também de alguns órgãos específicos previstos em lei."[28]

É cediço que as empresas são essenciais para o desenvolvimento e manutenção da economia de um país. São elas que além de produzirem rendas tributárias, também geram a livre concorrência, empregos a população e fornecem todos os tipos de produtos e serviços para a manutenção das atividades da sociedade como um todo.

E todos esses pontos devem fundamentalmente ser levados em consideração quando do estudo de novas regras tributárias, visto que uma pequena falha pode resultar na falência da empresa.

Waldo Fazzio Júnior exalta a importância econômica e social da empresa e do princípio da preservação e função social da empresa dizendo que *"Insolvente ou não, a empresa é uma unidade econômica que interage no mercado, compondo uma labiríntica teia de relações jurídicas com extraordinária repercussão social".*[29]

Ora, se a manutenção das empresas é essencial para o bem estar do Estado e da sociedade, e foi dada a essa importância que foi criada a Lei de Recuperação de Empresas (Lei n° 11.101/2005), não é viável que não se ofereça as empresas todas as possibilidades de se recuperar, seja através do plano de recuperação apresentado aos credores, seja através de benefícios fiscais concedidos pelo Estado, que como mencionado é um dos principais interessados na manutenção da economia.

Repita-se, mesmo que a exaustão, que as empresas são fontes geradoras de empregos e de fornecimento de bens e serviços. Tais empregos se revelam tanto de

---

[28] COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial**. 8ª. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 392.
[29] FAZZIO JÚNIOR, Waldo. **Nova Lei de Falência e Recuperação de Empresas.** São Paulo: Atlas, 2005. p. 35.

maneira direta, como de forma indireta, vez que as pessoas jurídicas necessitam de produtos e serviços de outras pessoas jurídicas para manter seus serviços, o que gera mais mão de obra, mais movimentação da economia e consequentemente mais renda tributária aos Estados, União e Municípios.

Veja-se que o que se defende aqui não é a manutenção de toda e qualquer empresa, mas sim a oportunidade de que aquelas que já tiveram seu plano de recuperação judicial aprovado sejam beneficiadas por facilidades tributárias oferecidas a demais grupos de empresas que já estão com sua extinção comprovada.

É imprescindível notar que uma empresa que encerra suas atividades como devedora jamais será capaz de quitar seus débitos com o Estado e com seus demais credores. Essa questão por ser de extrema importância revela mais um ponto a ser considerado quando da oportunidade de concessão de novos benefícios as pessoas jurídicas acometidas de dificuldades financeiras.

É por todos sabido também que as cargas tributárias no Brasil são altíssimas e que mesmo em recuperação judicial as empresas são obrigadas a recolher tributos sem quaisquer benefícios ou suspensões de execuções fiscais, ao contrário do que acontece com os demais credores que após aprovação do plano são obrigados a aguardar seus pagamentos no tempo e valores concedidos em plano de recuperação judicial.

O que queremos dizer é que o Estado é o único credor que não concede nenhum tipo de benefício a recuperanda e que essa situação além de prejuízos a pessoa jurídica também prejudica demais credores, tendo em vista que parte considerável do lucro da empresa é reservado ao pagamento de tributos.

Fazendo uma breve analogia a questão das execuções fiscais, as quais não são suspensas em razão da homologação do plano de recuperação judicial, com bem assevera o artigo 6°, parágrafo 7°, da Lei 11.101/2005[30], constatamos que diversos Magistrados,

---

[30] Art. 6º A decretação da falência ou o deferimento do processamento da recuperação judicial suspende o curso da prescrição e de todas as ações e execuções em face do devedor, inclusive aquelas dos credores particulares do sócio solidário.
§ 7º As execuções de natureza fiscal não são suspensas pelo deferimento da recuperação judicial, ressalvada a concessão de parcelamento nos termos do Código Tributário Nacional e da legislação ordinária específica.

cientes dos danos que a continuidade das execuções fiscais podem causar, brilhantemente vêm decidindo em prol da empresas, se posicionando favoráveis a suspensão temporária da ação em respeito aos princípios da preservação e função social da empresa, senão vejamos:

> **Ementa**
>
> "CONFLITO DE COMPETÊNCIA. AGRAVO REGIMENTAL. EXECUÇÃO FISCAL. RECUPERAÇÃO JUDICIAL. MEDIDA LIMINAR DEFERIDA. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.
>
> **1. As execuções fiscais não são suspensas pelo deferimento da recuperação judicial, contudo, após o deferimento do pedido de recuperação e aprovação do respectivo plano, pela Assembléia Geral de Credores, é vedada a prática de atos que comprometam o patrimônio da devedora, pelo Juízo onde se processam as execuções.**
>
> 2. Agravo regimental a que se nega provimento."(AgRg no CC 104.638/SP, Rel. Ministro VASCO DELLA GIUSTINA (DESEMBARGADOR CONVOCADO DO TJ/RS), SEGUNDA SEÇÃO, julgado em 10/03/2010, DJe 28/04/2010). (g.n).
>
> "Não se suspende a execução fiscal em razão do deferimento de recuperação judicial, pois isso só afeta os atos de alienação, naquele executivo, até que o devedor possa aproveitar o benefício constante do art. 6º, § 7º, da Lei n. 11.101/2005 (parcelamento).
>
> **Contudo, se essa ação prosseguir (inércia da devedora já beneficiária da recuperação em requerer o parcelamento administrativo do débito fiscal ou indeferimento desse pedido), é vedada a prática de atos que possam comprometer o patrimônio do devedor ou que excluam parte dele do processo de recuperação.**
>
> Precedentes citados: CC 104.638-SP, DJe 27/4/2009; AgRg no CC 81.922-RJ, DJ 4/6/2007, e CC 11.958-RJ, DJ 29/5/1995". (AgRg no CC 107.065-RJ, Rel. Min. Luis Felipe Salomão, julgado em 13/10/2010). (Grifos nossos)[31]

> **Ementa**
>
> AGRAVO DE INSTRUMENTO EXECUÇÃO FISCAL CONTRA EMPRESA EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL LEILÕES DE BENS DE SEU PATRIMÔNIO SUSPENSÃO CABIMENTO **Embora a execução fiscal, em si, não se suspenda, ficam vedados atos judiciais que reduzam o patrimônio da empresa em recuperação judicial enquanto neste estado, haja vista que a finalidade do instituto,**

[31] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recuperação Judicial. Relator: Ministro Luís Felipe Salomão. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200901584557&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea. Acesso em: 18 jun.2017.

> **conforme a Lei 11.101/2005, interpretada pelo Superior Tribunal de Justiça, é permitir o soerguimento da sociedade comercial combalida** Decisão reformada Dá-se provimento ao recurso. (TJSP - AI 4397621220108260000 SP 0439762-12.2010.8.26.0000. Relator: Xavier de Aquino. Julgamento: 07/02/2011. Órgão Julgador: 5ª Câmara de Direito Público. Publicação: 12/02/2011)[32]. (Grifos nossos)

> **Ementa**
> AÇÃO DE REINTEGRAÇÃO DE POSSE. RECUPERAÇÃO JUDICIAL. USO DAS ÁREAS OBJETO DA REINTEGRAÇÃO PARA O ÊXITO DO PLANO DE RECUPERAÇÃO.
>
> O patrimônio da empresa em processo de recuperação judicial não pode ser afetado por decisões prolatadas por juízo diverso do que é competente para a recuperação, sob pena de prejuízo ao funcionamento do estabelecimento, e comprometimento do plano de recuperação. Sendo a área objeto do litígio possessório fundamental à continuidade da empresa em recuperação judicial, somente o juízo que deferiu o plano de recuperação judicial pode decidir a respeito, a fim de se manter a continuidade da empresa, o que é de interesse público. (TRF4 - APELAÇÃO CIVEL: AC 7002 PR 0003414-85.2009.404.7002. Relator: JORGE ANTONIO MAURIQUE. Julgamento: 16/06/2010. Órgão Julgador: QUARTA TURMA)[33]

Confira-se, ainda, o julgado no AgRg no CC nº 81.922/RJ, DJ de 04/06/2007, pág. 233, assim ementado:

> "CONFLITO DE COMPETÊNCIA. RECUPERAÇÃO JUDICIAL. EXECUÇÃO FISCAL. Processado o pedido de recuperação judicial, suspendem-se automaticamente os atos de alienação na execução fiscal, até que o devedor possa aproveitar o benefício previsto na ressalva constante da parte final do § 7º do art. 6º da Lei nº 11.101, de 2005. ('ressalvada a concessão de parcelamento nos termos do Código Tributário Nacional e da legislação ordinária específica') Agravo regimental provido em parte.". Pelo (nossos os grifos) exposto, com fundamento no artigo 557, parágrafo 1º-A, do Código de Processo Civil, dou provimento ao recurso especial, para reformar o acórdão recorrido, no sentido de que sejam suspensos os atos de alienação de

---

[32] BRASIL. Tribunal de Justiça de São Paulo. Recuperação Judicial. Relator: Desembargador Xavier de Aquino. Disponível em:< http://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/resultadoCompleta.do>. Acesso em: 18 jun.2017.

[33] BRASIL. Tribunal Regional Federal da Quarta Região. Recuperação Judicial. Relator: Desembargador Jorge Antonio Maurique. Disponível em:< http://www2.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_resultado_pesquisa&txtPalavraGerada=gxnp&hdnRefId=ca2fd716112e9fb55914172524ab87c4&selForma=NU&txtValor=00034148520094047002&chkMostrarBaixados=&todasfases=&todosvalores=&todaspartes=&txtDataFase=&selOrigem=TRF&sistema=&codigoparte=&txtChave=&paginaSubmeteuPesquisa=letras>. Acesso em: 18 jun.2017.

> bens na execução fiscal em curso. Publique-se. Intimem-se. (Brasília, 28 de junho de 2010. Ministro Hamilton Carvalhido, Relator)[34].

E a jurisprudência proferida pelo Ministro Paulo de Tarso Sanseverino:

> **Ementa**
>
> CONFLITO DE COMPETÊNCIA. RECUPERAÇÃO JUDICIAL. EXECUÇÃO FISCAL. PRINCÍPIO DA PRESERVAÇÃO DA EMPRESA.
>
> 1) Apesar de a execução fiscal não se suspender em face do deferimento do pedido de recuperação judicial (art. 6º, §7º, da LF n. 11.101/05, art. 187 do CTN e art. 29 da LF n. 6.830/80), submetem-se ao crivo do juízo universal os atos de alienação voltados contra o patrimônio social das sociedades empresárias em recuperação, em homenagem ao princípio da preservação da empresa.
>
> 2) Precedentes específicos desta Segunda Secção.
>
> 3) Conflito conhecido para declarar a competência do juízo de direito da 8a Vara Cível de São José do Rio Preto - SP para a análise dos atos constritivos sobre o ativo das empresas suscitantes. (CC 114987 / SP CONFLITO DE COMPETENCIA 2010/0212610-7. Relator: Ministro PAULO DE TARSO SANSEVERINO. Órgão Julgador: S2 - SEGUNDA SEÇÃO. Data do Julgamento: 14/03/2011. Data da Publicação: DJe 23/03/2011)[35].

Vale registrar que o sistema de recuperação judicial norte-americano, conhecido como Chapter 11 of Bankruptcy Code, determina que seja realizada a *"conversão total de crédito em capital da devedora, que tornam os credores sócios, e outras são objeto de um plano de reorganização geralmente fruto de acordo entre os envolvidos."*[36]

Com efeito, o que se conclui é que no Brasil o Estado além de não conceder nenhuma facilidade as empresas em recuperação judicial, ainda coloca em risco o cumprimento do plano em relação aos demais credores e a efetiva recuperação das

---

[34] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recuperação Judicial. Relator: Ministro Hamilton Carvalhido. Brasília, 28 jul. 2010. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200901584557&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 18 jun.2017.

[35] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recuperação Judicial. Relator: Ministro Paulo de Tarso Sanseverino. Brasília, 14 mar. 2011. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200901584557&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 18 jun.2017.

[36] COELHO. Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial. Direito de Empresa (contratos e recuperação de empresas).** 8ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 381.

empresas, pois como abordado, os processos executórios continuam normalmente em relação a ele e sem quaisquer benefícios ou facilidades.

Assim, passemos a aplicação da compensação sem a aplicação da “trava” dos 30%.

CAPÍTULO III

III. A UTILIZAÇÃO DO PREJUÍZO FISCAL E DA BASE DE CÁLCULO "REAL" DA CSLL SEM A TRAVA DOS 30%

III.1. DA INCOMPATIBILIDADE COM AS EMPRESAS EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL

Como acima assinalado, mesmo após diversas tentativas dos contribuintes de que fosse declarada a inconstitucionalidade da "trava" dos 30%, o Supremo Tribunal Federal manteve a limitação, seguindo o conteúdo trazido pelos artigos 42 e 58, da Lei n° 8.981 e 15 e 16, da Lei n° 9.095.

No entanto, como já mencionado, para empresas que tenham sofrido processos de fusão, incorporação e incorporação ou que *se encontrem inativas desde o ano-calendário de 2009 ou que estejam em regime de liquidação ordinária, judicial ou extrajudicial, ou em regime de falência*, como se verifica no artigo 109, da Lei n° 12.973/2014, existe a possibilidade de utilização de 100% do prejuízo fiscal.

> Art. 109. As pessoas jurídicas que se encontrem inativas desde o ano-calendário de 2009 ou que estejam em regime de liquidação ordinária, judicial ou extrajudicial, ou em regime de falência, poderão apurar o Imposto de Renda e a CSLL relativos ao ganho de capital resultante da alienação de bens ou direitos, ou qualquer ato que enseje a realização de ganho de capital, sem a aplicação dos limites previstos nos arts. 15 e 16 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, desde que o produto da venda seja utilizado para pagar débitos de qualquer natureza com a União.[37]

[37] BRASIL. Lei n° 12.973, de 13 de maio de 2014. Altera a legislação tributária federal relativa ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, à Contribuição para o PIS/Pasep e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins; revoga o Regime Tributário de Transição - RTT, instituído pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009; dispõe sobre a tributação da pessoa jurídica domiciliada no Brasil, com relação ao acréscimo patrimonial decorrente de participação em lucros auferidos no exterior por controladas e coligadas; altera o Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977 e as Leis nºs 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 4.506, de 30 de novembro de 1964, 7.689, de 15 de dezembro de 1988, 9.718, de 27 de novembro de 1998, 10.865, de 30 de abril de 2004, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 12.865, de 9 de outubro de 2013, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 9.656, de 3 de junho de 1998, 9.826, de 23 de agosto de 1999, 10.485, de 3 de julho de 2002, 10.893, de 13 de julho de 2004, 11.312, de 27 de junho de 2006, 11.941, de 27 de maio de 2009, 12.249, de 11 de junho de 2010, 12.431, de 24 de junho de 2011, 12.716, de 21 de setembro de 2012, e 12.844, de 19 de julho de 2013; e dá outras providências. **Palácio do Planalto presidência da República**. Brasília, DF, 13 mai. 2014. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/l12973.htm>. Acesso em: 18 jun. 2017.

A cisão é o processo pelo qual uma sociedade é "dividida" em uma ou mais sociedades, já existentes ou constituídas para essa finalidade. No caso de cisão integral, a empresa cindida é extinta. Já no caso de cisão parcial apenas a parte cindida com a transferência do capital se extingue (art. 229, Lei n° 6.404/76[38]).

A incorporação é o processo por meio do qual uma ou mais pessoas jurídicas são incorporadas, de forma que a incorporadora assume todos os direitos da(s) incorporada(s), tendo em vista a extinção dessa(s) última(s) (art.227, Lei n° 6.404/76[39]).

E, por fim, na fusão, ocorre a junção de duas ou mais empresas que acabam por formar uma nova sociedade que também absorve todos os direitos e obrigações pré-existentes. Nesse caso também ocorre a extinção das personalidades jurídicas que deram origem a nova sociedade (art. 228, Lei n° 6.404/76[40]).

Nos regimes de liquidação mencionados pelo artigo 109, da Lei n° 12.973/2014, temos o regime de liquidação extrajudicial, que é uma espécie de regime que visa a liquidação de débitos de empresas supervisionadas, na tentativa de restabelecer suas finanças e quitar seus credores antes que seja decretada a sua falência. Por ser um regime que cuida de órgãos específicos, como bancos, operadoras de saúde e seguradoras, esse processo de liquidação pode ser realizado por órgão administrativo, sem que haja necessidade de intervenção judicial.

Já o regime de liquidação judicial, pode ser requerido tanto pelos acionistas quanto pelo Ministério Público. Seguindo-se um processo previsto em lei e através da nomeação de um liquidante, inicia-se um processo de quitação de débitos em relação a credores dentro do orçamento previsto, para por fim extinguir-se as atividades da empresa.

---

[38] Art. 229. A cisão é a operação pela qual a companhia transfere parcelas do seu patrimônio para uma ou mais sociedades, constituídas para esse fim ou já existentes, extinguindo-se a companhia cindida, se houver versão de todo o seu patrimônio, ou dividindo-se o seu capital, se parcial a versão.

[39] Art. 227. A incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações.

[40] Art. 228. A fusão é a operação pela qual se unem duas ou mais sociedades para formar sociedade nova, que lhes sucederá em todos os direitos e obrigações.

A falência, por sua vez, se resume em um pedido de encerramento das atividades de determinada empresa, por partir de seus credores, haja vista a impossibilidade de saldar seus débitos com aqueles de direito.

Perceba-se que em todos os casos acima elencados, estamos diante de situações de extinção da sociedade[41]. Ou seja, ao contrário do que acontece na recuperação judicial, em nenhuma dessas hipóteses o objetivo é a manutenção da empresa, mas apenas o encerramento definitivo das atividades, com o pagamento do máximo de credores possíveis.

Ora, não é difícil concluir que nesses casos a União admite a compensação da totalidade dos prejuízos fiscais acumulados por estas empresas, pois esta é a única forma receber seus tributos, mesmo que em montante inferior ao devido, haja vista que após a extinção definitiva das atividades da pessoa jurídica torna-se inviável o recebimento dos tributos, haja vista a impossibilidade de se auferir renda.

Segundo Hiromi Higuchi:

> "O 1° C.C. decidiu que conforme jurisprudência deste Conselho, confirmada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, a limitação na compensação não se aplica quando se trata de declaração de encerramento (ac. n° 101-95.725/2006 no DOU de 22-11-06)."[42]

Vejamos a decisão aqui mencionada:

> Ementa
>
> IRPJ - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS- LIMITAÇÃO- Conforme jurisprudência deste Conselho, confirmada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, a limitação na compensação não se aplica quando se trata de declaração de encerramento.[43]

---

[41] Art. 219. Extingue-se a companhia:
I - pelo encerramento da liquidação;
II - pela incorporação ou fusão, e pela cisão com versão de todo o patrimônio em outras sociedades.

[42] HIGUCHI, Hiromi. **Imposto de Renda das Empresas. Interpretação e prática**. 40. ed. São Paulo: IR Publicações, 2015. p. 438.

[43] BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Limitação Legal da Compensação de Prejuízos Fiscais. Relator: Sandra Maria Faroni. Disponível em: <

Não obstante, não se pode admitir que o mesmo tratamento não seja oferecido as empresas em recuperação judicial, dada a importância de sua manutenção, como amplamente explanado acima.

O que se verifica é que o Estado é o único credor que não oferece nenhum tipo de benefícios às sociedades em recuperação. Ressalta-se que, anteriormente a questão da compensação do prejuízo fiscal, discutia-se sobre a ausência de parcelamentos específicos para as empresas em recuperação judicial.

Isso porque, o Governo jamais criou planos de parcelamentos especiais para as empresas em recuperação judicial, o que obriga essas empresas a aderirem a outros planos, que não possuem como finalidade principal a recuperação efetiva de uma empresa, tornando-se, assim, desinteressantes e às vezes até insuscetíveis de cumprimento, visto que os prazos curtos apresentados por alguns planos, ao invés de facilitarem, acabam tornando tortuosa a situação da empresa.

Os planos de parcelamento apresentados até hoje facilitam de forma geral o pagamento de tributos a empresas devedoras do Fisco, mas não trazem uma análise pormenorizada da situação econômica a que está acometida uma empresa que chegou ao limite de pleitear um processo de recuperação judicial, o que revela sua inviabilidade para pessoas jurídicas em situações especiais.

A corroborar com o exposto acima, impende destacar o entendimento do ilustre doutrinador, Leandro Paulsen, que aduz, ao mencionar interpretar o artigo 155-A, do Código Tributário Nacional:

> "O artigo fala em lei específica e isso reforça que não tem cabimento a pretensão de conjugação dos dispositivos de diversas leis para a concessão de parcelamentos mais benéficos ou mediante requisitos menos rígidos. A combinação de dispositivos de diversas leis distorce os benefícios concedidos, implicando a criação de uma nova espécie de parcelamento não autorizado pelo legislador".[44]

---

https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 17 jun. 2017.

[44] PAULSEN, Leandro. Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 12 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; Esmafe, 2010. p. 1068.

E continua Paulsen (2010, p. 1068), com o mesmo entendimento ao citar Osnildo de Souza Junior:

> "Apenas com a edição da Lei específica a que alude o art. 155-A...é que a Lei 11.101/05 terá plena eficácia, e desde que se crie mecanismos facilitados para a recuperação do crédito tributário".[45]

A título ilustrativo, vejamos o conteúdo trazido pela Medida Provisória n° 766, de 4 de janeiro de 2017, que além de não fazer qualquer tipo de menção as empresas em recuperação judicial, também traz limitações ao uso do prejuízo fiscal e da base de cálculo "real" da CSLL:

> Art. 2°. (...)
> § 5º O valor do crédito decorrente de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL será determinado por meio da aplicação das seguintes alíquotas:
>
> I - vinte e cinco por cento sobre o montante do prejuízo fiscal;
>
> II - vinte por cento sobre a base de cálculo negativa da CSLL, no caso das pessoas jurídicas de seguros privados, das pessoas jurídicas de capitalização e das pessoas jurídicas referidas nos incisos I a VII e X do § 1º do art. 1º da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001;
>
> III - dezessete por cento, no caso das pessoas jurídicas referidas no inciso IX do § 1º do art. 1º da Lei Complementar nº 105, de 2001; e
>
> IV - nove por cento sobre a base de cálculo negativa da CSLL, no caso das demais pessoas jurídicas.[46]

Portanto, o cenário que até aqui se expõe para as empresas em recuperação judicial em relação ao Fisco é o seguinte: (i) ausência de suspensão das execuções fiscais (art. 6°, parágrafo 7°, Lei n° 11.101/2005); (ii) ausência de parcelamento específico; e (iii) impossibilidade de compensação da totalidade de seus prejuízos fiscais.

---

[45] JUNIOR, Osnildo de Souza. **O crédito tributário na recuperação judicial de empresas: um caso de irracionalidade a ser superado**. RDDT 149, fev/08).

[46] BRASIL. Medida Provisória 766, de 04 de janeiro de 2017. Institui o Programa de Regularização Tributária junto à Secretaria da Receita Federal do Brasil e à Procuradoria geral da Fazenda Nacional. **Palácio do Planalto Presidência da República.** Brasília, DF, 04 jan. 2017. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm >. Acesso em: 18 jun.2017.

Voltando a questão da compensação do prejuízo fiscal e da base de cálculo “real” da CSLL, contata-se que o Estado é o único credor que além de não oferecer facilidades as sociedades em recuperação também não oferece qualquer tipo de descontos.

Isso ocorre em total dissonância com a Lei de Recuperação de empresa e aos demais credores que em muitos casos aceitam perdoar (prática conhecida como *hair cut*) montantes consideráveis e muitas vezes superiores a 50% do valor do devido, por entender que esta é a única forma da empresa se recuperar e pagar ao menos uma parte do que lhe deve.

No entanto, o Estado além de ser o único credor que tem o direito a execução imediata de seus créditos, também ignora o fato de que o que muitas vezes agrava a situação de uma empresa em crise financeira são as altas cargas tributárias e os prejuízos fiscais e bases negativas da CSLL por elas somados ao longo dos anos.

Não é difícil concluir que uma empresa em situação financeira instável na maioria das vezes computa muito mais prejuízos do que lucros a serem tributados e que em alguns anos as bases negativas acumulam um saldo muito superior a sua renda.

A título ilustrativo, vejamos como ficaria a situação. Lembre-se que, a situação e os valores abaixo são meramente hipotéticos:

1. Montante dos débitos apurados	R$ 4.500.000.000,00
2. Soma de débitos a pagar aos credores quirografários	R$ 2.600.000.000,00
3. Desconto oferecido pelos credores	80% (2.600.000.000,00 x 80% = 2.080.000.000.00)
4. Total a receber pelos credores	(R$ 2.600.000.000 – R$ 2.08.000.000) = R$520.000.000,00*1
5. Prejuízo fiscal acumulado	R$ 800.000.000,00
6. Utilização do prejuízo com a trava dos 30%	R$ 240.000.000,00

7. Montante tributável (lucro*2 – prejuízo fiscal)	R$ 1.840.000.000,00
8. IR + CSLL (34%)	R$ 625.600.000,00

***1 Parcelamento com 03 anos de carência se ser pago em 07 anos.**

***2 O desconto/perdão concedido pelos credores quirografários é considerado pelo Fisco lucro tributável.**

Acontece que, como o Fisco considera que o montante perdoado pelos demais credores é considerado lucro tributável e que a empresa recuperanda apenas pode se utilizar de 30% de seu prejuízo fiscal e da base de cálculo "real" da CSLL, não é difícil concluir que, em muitos casos, o valor de imposto de renda e contribuição social sobre o lucro líquido a serem recolhidos são consideravelmente superiores ao montante que deverá ser pago aos demais credores, situação esta que, por óbvio, prejudica ou até mesmo inviabiliza o cumprimento do plano de recuperação judicial, como bem asseverou Thiago Medaglia, autor do artigo publicado no Conjur em 31 de março de 2014[47].

Ora, é de se conclui que se o crédito de um único credor é superior aos créditos somados dos demais credores não é viável que este único credor prejudique ou até mesmo impossibilite o cumprimento de um plano de recuperação judicial.

Não cabe ao Fisco dizer também que na Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 998/1995, restou claro que a lei não impede que o prejuízo fiscal e a base de cálculo "real" da CSLL sejam utilizados em sua totalidade, mas apenas que esta compensação possui uma limitação anual de uso de 30%, pois uma empresa em recuperação judicial além de não possuir o fator tempo para recuperação pode ser facilmente arrebatada por uma tributação elevada.

E lembre-se que a utilização da totalidade de seu prejuízo fiscal e da base de cálculo "real" da CSLL após a decretação de sua extinção não cumpre com os princípios da preservação e função social da empresa, além de inviabilizar o recebimento dos créditos dos demais credores habilitados na recuperação judicial.

[47] MEDAGLIA, Thiago. Acesso em: http://www.conjur.com.br/2014-mai-31/thiago-medaglia-lei-12973-trouxe-problemas-empresas-insolvencia. Disponível em: 17/jun. 2017.

Portanto, comprovado está que a “trava” de 30% é totalmente incompatível com a Lei de Recuperação de Empresas (Lei n° 11.101/2005).

III.2. AFRONTA AO PRINCÍPIO DA ISONOMIA – ARTS. 5º E 150, II, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

Como se verifica da situação acima narrada, as empresas em recuperação judicial não podem se beneficiar da totalidade de seus prejuízos fiscais por não estarem elencadas no rol do artigo 109, da Lei n° 12.973/2014 e por não terem realizado processo de fusão, incorporação ou cisão.

Nesse diapasão, o que se verifica é que o Governo, ao coibir o benefício fiscal da compensação, acabou por ferir o Princípio da Isonomia.

Isso acontece porque as empresas que estão prestes a ser encerradas possuem total liberdade para compensar seu prejuízo fiscal e base de cálculo “real” da CSLL, enquanto que aquelas que buscam a recuperação não podem fazê-lo sem observância do limite de 30%.

Ora, se empresas que estão prestes a encerrar suas atividades ou que já encerraram podem utilizar o benefício sem oferecer nada em troca ao Governo, por que aquelas que ainda podem ser fontes de renda e trabalho não são beneficiadas com essa facilidade fiscal?

Manter a situação atual, claramente, ofende ao Princípio da Isonomia, vez que o Governo possibilita vantagem apenas as pessoas jurídicas que já se extinguiram ou estão prestes a fazê-lo, pensando apenas que esta é a única forma de receber os tributos devidos por elas, sem demonstrar qualquer tipo de preocupação com as empresas que ainda tentam ser manter ativas, ignorando, em consequência os princípios e objetivos previstos na Lei n° 11.101/2005 (preservação e função social da empresa).

Sobre o Princípio da Isonomia, assim dispõe a Carta Magna:

> Art. 5º. Todos são iguais perante a lei, sem a distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, **à igualdade**, à segurança jurídica e à propriedade, nos seguintes termos:[48] (Grifos nossos)
>
> Art. 150. Sem prejuízos de outras garantias asseguradas ao contribuinte, **é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios**:
>
> II – **instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente**, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;[49] (Grifos nossos)

Com efeito, verifica-se que a Constituição Federal garante que todos sejam tratados igualmente sempre que estiverem em situação de igualdade e desigualmente quando estiverem em situação desigual.

Nelson Nery Junior e Rosa Maria de Andrade Nery assim lecionam sobre o Princípio da Isonomia:

> "O princípio da igualdade tributária não se restringe apenas ao plano formal, porquanto incide também no plano material, ou seja, vinculando inclusive o legislador, que deve tratar igualmente o que é constitucionalmente igual e desigualmente o que é constitucionalmente desigual. **Igualdade na lei obriga o Legislativo a agir positivamente, a fazer discriminação e instituir tratamentos desiguais, com o intuito de criar um mínimo de igualdade de oportunidades, dependente do grau de satisfação das necessidades primárias dos indivíduos**, como, e.g., alimentação, vestuário, habitação, saúde (CF 5º e 6º). **O princípio da igualdade tributária deve ser manejado no plano legislativo, a fim de propiciar aos indivíduos suas necessidades primárias, bem como auxiliar complementando seu rendimento produtivo.**"[50] (Grifos nossos)

---

[48] BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Palácio do Planalto Presidência da República.** Brasília, DF, 05 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm >. Acesso em: 18 jun.2017.

[49] BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Palácio do Planalto Presidência da República.** Brasília, DF, 05 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm >. Acesso em: 18 jun.2017.

[50] NERY JUNIOR, Nelson Nery e NERY, Rosa Maria de Andrade. **Constituição Federal Comentada e Legislação Constitucional**. 2 ed., revista, atualizada e ampliada até 15.1.2009. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2009, p. 618.

Constata-se, no vertente caso, afronta ao Princípio da Isonomia no momento em que o legislador deixa de tratar igualmente as empresas, permitindo que contribuintes que estão em situação de risco e com prejuízo fiscal e base de cálculo "real" da CSLL acumulados e que já tiveram parte de seus débitos perdoados, sejam obrigados a quitar créditos de um único credor sem qualquer benefício, simplesmente por não estarem elencados no artigo 109, da Lei n° 12.973/2014 ou por não terem realizado fusão, cisão ou incorporação.

Assim, resta evidente que ao não estender às empresas em recuperação judicial os benefícios da compensação da totalidade dos prejuízos fiscais e da base de cálculo "real" acumulados, o Legislador, em dissonância com o princípio constitucional em tela, tratou desigualmente os iguais, o que a todo custo deve ser coibido.

Percebe-se, assim, que o critério de *discrímen* utilizado pelo legislador é inválido, já que não reflete a real situação fática existente.

Neste sentido, o Profº Celso Antonio Bandeira de Mello[51] dispõe:

> "Parece-nos que o reconhecimento das diferenciações que não podem ser feitas sem quebra da isonomia se divide em três questões:
>
> a) A primeira diz com o elemento tomado como fator de desigualação;
> b) A segunda reporta-se à correlação lógica abstrata existente ente o fator erigido em critério de discrímen e a disparidade estabelecida no tratamento jurídico diversificado;
> c) A terceira atina à consonância desta correlação lógica com os interesses absorvidos no sistema constitucional e destarte juridicizados."

Esclarecendo melhor, antes de editar leis, nossos legisladores deveriam analisar a situação discriminada (no caso as empresas em recuperação judicial e a trava dos 30%) e o motivo para a manutenção ou liberação de tal discriminação, no caso a utilização de 100% do prejuízo fiscal e da base de cálculo "real" da CSLL. Posteriormente, é necessário comprovar que existe fundamento lógico para se manter a situação de desigualdade pré-determinada (exclusão das empresas em recuperação da possibilidade de utilização de 100% de seu prejuízo fiscal). Por fim,

---

[51] MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **O conteúdo Jurídico do princípio da igualdade**, 3ª edição; 14ª tiragem, pag. 21.

é crucial comprovar que a norma da forma como foi editada não resulta em afronta aos sistemas legal e constitucional.

Da análise dos fatos, percebe-se não haver justificativa racional, isto é, fundamento lógico para conceder o benefício da compensação sem limites legais a empresas extintas ou que já tenham decretado falência e não conceder o mesmo benefício às empresas em recuperação judicial, obrigando apenas os demais credores a conceder descontos em prol da recuperação e manutenção da sociedade.

Nestes termos, demonstrada a incoerência da lei, claro está que deveria ser concedido às empresas com recuperação judicial já homologada a possibilidade de compensar a totalidade de seu prejuízo fiscal e da base de cálculo “real” da CSLL acumulados, haja vista que a forma como se apresenta a lei atualmente, além de encontrar-se em dissonância com o Princípio Constitucional da Igualdade, também prejudica o cumprimento do plano de recuperação judicial.

CONCLUSÃO

O presente estudo teve como objetivo demonstrar a necessidade de se ampliar os benefícios trazidos pelo artigo 109, da Lei n° 12.973/2014 para as empresas em recuperação judicial. Isso significa que, a partir do presente trabalho foi defendida a possibilidade das empresas em recuperação judicial também se beneficiarem a utilização da totalidade de seu prejuízo fiscal e da base de cálculo "real" da CSLL acumulados.

Para tanto, fizemos um estudo inicial sobre o imposto de renda e a contribuição social sobre o lucro líquido, para que ficasse claro ao leitor porque eles são devidos, suas formas de recolhimento e seus prazos, de acordo com cada regime escolhido pela pessoa jurídica.

Posteriormente, explicamos do que se trata o prejuízo fiscal e base de cálculo "real" da CSLL como eles podem ser utilizados na compensação do lucro líquido real, de forma que a base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido sejam reduzidas em benefício da pessoa jurídica.

Feito isso, demonstramos que a Lei de Recuperação de Empresas (Lei n° 11.101/2005) tem como principal objetivo a preservação da empresa, com a manutenção de seus postos de trabalho e fonte geradora de renda tributária. Vimos também, que nos termos de sua edição, todos os credores da empresa recuperanda, dentro de um comum acordo e após realizadas diversas assembleias, oferecem a ela descontos e formas de pagamentos de seus débitos, de modo que a possibilidade de cobrança de seus créditos permaneçam suspensas até que se encerre o plano de recuperação homologado judicialmente.

Por outro lado, constatamos que o Estado é o único credor que além de não ter suas execuções contra a empresa suspensas, também não oferece qualquer plano de parcelamento especial ou desconto visando a recuperação da empresa.

E pior, restou claro que o Estado quando teve a possibilidade de contribuir para a preservação das empresas em recuperação judicial, simplesmente as excluiu do rol de

empresas que possuem o direito de se utilizar da totalidade de seus prejuízos fiscais e base de cálculo “real” da CSLL, em total desrespeito aos princípios da preservação e função social da empresa e da isonomia, o que por óbvio não deveria prevalecer.

Como amplamente demonstrado acima, as empresas são fundamentais para o desenvolvimento da economia de um país, pois além dos empregos diretos e indiretos que fomentam, ainda contribuem para o recolhimento de tributos diretos e indiretos, que como sabemos são o principal meio de manutenção da União, Estado e Municípios.

Contudo, pela forma como as leis são editadas em relação às pessoas jurídicas em recuperação judicial, se conclui que ao invés de promover a manutenção das atividades dessa sociedade, o Estado incentiva sua extinção, tendo em vista ser esta a única forma de reduzir os débitos existentes contra o Fisco.

Assim, por todo o exposto, constata-se a necessidade de alteração imediata da lei e do posicionamento de nossos Tribunais, por ser esta a única maneira de preservar empresas, ao mesmo tempo em que se respeita e torna efetivo o conteúdo disposto na Lei n° 11.101/2005 (Lei de Recuperação de Empresas).

REFERÊNCIAS

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Imposto de Renda das Empresas**. 12 ed. rev. E atual., São Paulo: Atlas, 2016.

ÁVILA, Humberto. **Contribuições e Imposto sobre a Renda. Estudos e Pareceres**. 1ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

CARRAZA, Roque Antonio. **Imposto sobre a Renda (perfil constitucional e temas específicos**. 3 ed. Revista, ampliada e atualizada. São Paulo: Malheiros, 2009.

CARVALHO, Fábio Junqueira de; MURGEL, Maria Inês. **IRPJ - Teoria e Prática.** São Paulo: Dialética, 1999.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial**. 2ª. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2001.

COELHO. Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial. Direito de Empresa (contratos e recuperação de empresas).** 8 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008.

COMPAROTO, Fábio Konder. **Função social da propriedade dos bens de produção**. Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro. São Paulo, n. 63.

FAZZIO JÚNIOR, Waldo. **Nova Lei de Falência e Recuperação de Empresas**. São Paulo: Atlas, 2005.

GONÇALVES, José Artur Lima. **Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais**. 2ª tir. São Paulo: Malheiros, 2002.

HIGUSHI, Hiromi. **Imposto de Renda das Empresas. Interpretação e Prática**. Atualizado até 10.01.2015. 40 ed. São Paulo: IR Publicações, 2015.

LEMKE, Gisele. **Imposto de renda: os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica**. São Paulo: Dialética, 1998.

MARTINS, Ivens Gandra da Silva, BRITO, Edvaldo (Org.). **Doutrinas essenciais: direito tributário: impostos federais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **O conteúdo Jurídico do princípio da igualdade**, 3ª edição; 14ª tiragem.

MIRETTI, Luiz Antônio Caldeira. **Os Créditos Tributários no Processo de Falência. In: Comentários à Nova Lei de Falências. Doutrina e Prática**. Coordenação de Rubens Approbato Machado. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Renda e proventos de qualquer natureza – O imposto e o conceito constitucional**. São Paulo: Dialética, 1996.

NERY JUNIOR, Nelson Nery e NERY, Rosa Maria de Andrade. **Constituição Federal Comentada e Legislação Constitucional**. 2 ed., revista, atualizada e ampliada até 15.1.2009. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2009.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do Imposto de Renda**. São Paulo: Quartir Latin, 2008.

PAULSEN, Leandro. **Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 12 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; Esmafe, 2010.

PAULSEN, Leandro e MELO, José Eduardo Soares. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 10 ed. Rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, Esmafe, 2016.

SILVA, Sérgio Martins. **Regulamento do imposto de renda anotado: decreto 3.000, de 1999**. São Paulo: Dialética, 2000.

LEGISLAÇÃO

BRASIL. Lei n° 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Palácio do Planalto Presidência da República.** Brasília, DF, 25 out. 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 17 jun. 2017.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Palácio do Planalto Presidência da República. Brasília, DF, 05 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm >. Acesso em: 17 jun.2017.

BRASIL. Lei n° 7.689, de 15 de dezembro de 1988. Institui contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas e dá outras providências. **Palácio do Planalto Presidência da República**. Brasília, DF, 15 dez. 1988. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7689.htm>. Acesso em: 17 jun. 2017.

BRASIL. Lei n° 9.095, de 15 de setembro 1995. Dispõe sobre os Juizados Especiais Cíveis e Criminais e dá outras providências. **Palácio do Planalto Presidência da República**. Brasília, DF, 20 jan.1995. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8981.htm>. Acesso em: 17 jun. 2017.

BRASIL. Lei n° 11.101, de 09 de fevereiro de 2005. Regula a recuperação judicial, a extrajudicial e a falência do empresário e da sociedade empresária. **Palácio do Planalto Presidência da República**. Brasília, DF, 19 fev. 2005. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/l11101.htm>. Acesso em: 18 jun. 2017.

BRASIL. Lei n° 12.973, de 13 de maio de 2014. Altera a legislação tributária federal relativa ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, à Contribuição para o PIS/Pasep e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins; revoga o Regime Tributário de Transição - RTT, instituído pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009; dispõe sobre a tributação da pessoa jurídica domiciliada no Brasil, com relação ao acréscimo patrimonial decorrente de participação em lucros auferidos no exterior por controladas e coligadas; altera o

Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977 e as Leis nºs 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 4.506, de 30 de novembro de 1964, 7.689, de 15 de dezembro de 1988, 9.718, de 27 de novembro de 1998, 10.865, de 30 de abril de 2004, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 12.865, de 9 de outubro de 2013, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 9.656, de 3 de junho de 1998, 9.826, de 23 de agosto de 1999, 10.485, de 3 de julho de 2002, 10.893, de 13 de julho de 2004, 11.312, de 27 de junho de 2006, 11.941, de 27 de maio de 2009, 12.249, de 11 de junho de 2010, 12.431, de 24 de junho de 2011, 12.716, de 21 de setembro de 2012, e 12.844, de 19 de julho de 2013; e dá outras providências. **Palácio do Planalto presidência da República**. Brasília, DF, 13 mai. 2014. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/l12973.htm>. Acesso em: 18 jun. 2017.

BRASIL. Lei n° 12. 814, de 26 de março 1999. Altera a Lei nº 12.096, de 24 de novembro de 2009, quanto à autorização para concessão de subvenção econômica em operações de financiamento destinadas a aquisição e produção de bens de capital e a inovação tecnológica e em projetos de infraestrutura logística direcionados a obras de rodovias e ferrovias objeto de concessão pelo Governo federal; altera a Lei nº 11.529, de 22 de outubro de 2007, quanto à concessão de subvenção econômica em operações destinadas a financiamentos a diferentes setores da economia; altera a Lei nº 12.409, de 25 de maio de 2011, quanto à concessão de subvenção econômica em financiamentos destinados a beneficiários localizados em Municípios atingidos por desastres naturais; altera as Leis nºs 12.487, de 15 de setembro de 2011, 9.718, de 27 de novembro de 1998, e 11.491, de 20 de julho de 2007; prorroga os prazos previstos nas Leis nºs 12.249, de 11 de junho de 2010, e 11.941, de 27 de maio de 2009. Palácio do Planalto Presidência da República, Brasilia, DF, 26 mar. 1999. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2013/Lei/L12814.htm>. Acesso em: 19 jun. 2017.

BRASIL. Medida Provisória 766, de 04 de janeiro de 2017. Institui o Programa de Regularização Tributária junto à Secretaria da Receita Federal do Brasil e à Procuradoria geral da Fazenda Nacional. **Palácio do Planalto Presidência da República.** Brasília, DF, 04 jan. 2017. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm >. Acesso em: 18 jun.2017.

BRASIL. Súmula 3 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Disponível em: < http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/Sumulas/listarSumulas.jsf>. Acesso em: 17 jun. 2017.

DOCUMENTO JURÍDICO

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Disponibilidade econômica e jurídica da renda. Relator: Ministro Castro Meira. Brasília, 03 abr. 2008. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=983134&b=ACOR&p=true&l=10&i=10>. Acesso em: 17 jun. 2017.

BRASIL Tribunal Regional Federal da Primeira Região. Extensão de Benefício Fiscal Concedido em Relação ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica. Relator: Desembargador Reinaldo Fonseca. Brasília, 26 mai. 2009. Disponível em: < http://jurisprudencia.trf1.jus.br/busca/>. Acesso em: 17 jun. 2017.

BRASIL Tribunal Regional Federal da Primeira Região. Extensão de Benefício Fiscal Concedido em Relação ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica. Relator: Desembargador Reinaldo Fonseca. Brasília, 26 mai. 2009. Disponível em: < http://jurisprudencia.trf1.jus.br/busca/>. Acesso em: 17 jun. 2017.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Limitação Legal da Compensação de Prejuízos Fiscais. Relator: Caio Marcos Cândido. Disponível em: < https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 17 jun. 2017.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Limitação Legal da Compensação de Prejuízos Fiscais. Relator: José Clóvis Alves. Disponível em: < https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 17 jun. 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Prejuízo Fiscal. Trava dos 30%. Relator: Ministro Marco Aurelio de Melo. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=2633289. Acesso em: 17 jun. 2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recuperação Judicial. Relator: Ministro Luís Felipe Salomão. Disponível em:

https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200901584557&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea. Acesso em: 18 jun.2017.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Limitação Legal da Compensação de Prejuízos Fiscais. Relator: Sandra Maria Faroni. Disponível em: < https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 17 jun. 2017.