

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
Curso de Especialização em Direito Tributário – Uma visão Constitucional

Laerte Rosalem Junior

PREJUÍZO FISCAL E A CONSTITUCIONALIDADE DA LIMITAÇÃO DE
COMPENSAÇÃO EM TRINTA POR CENTO DO LUCRO APURADO

São Paulo

2014

Laerte Rosalem Junior

PREJUÍZO FISCAL E A CONSTITUCIONALIDADE DA LIMITAÇÃO DE
COMPENSAÇÃO EM TRINTA POR CENTO DO LUCRO APURADO

Trabalho apresentado no Curso de
Especialização em Direito Tributário –
Uma Visão Constitucional da Pontifícia
Universidade Católica de São Paulo.

Professora Orientadora: Julcira Maria
de Mello Vianna.

São Paulo

2014

Agradecimentos

Primeiramente a Deus, o meu refúgio e a minha fortaleza. À minha Mãe, Zenilde, por ser um exemplo de luta pela vida. À Professora Thais Helena Morando, pelo incentivo, pelas oportunidades e pelos ensinamentos desde a graduação na PUC. À Professora Julcira M. M. Vianna, pela orientação realizada no presente trabalho.

RESUMO

O presente trabalho tem o intuito precípua de fomentar a análise do prejuízo fiscal apurado pelos contribuintes que utilizam a sistemática de apuração pelo Lucro Real, para fins de Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas, elencando seus aspectos mais importantes no que tange a sua operabilidade, obrigações acessórias e situações excepcionais elencadas nas normas tributárias. Fomenta a discussão a respeito da trava de compensação ao prejuízo fiscal em trinta por cento do lucro apurado, confrontando a opinião da doutrina pátria e o posicionamento adotado tanto na esfera administrativa, quanto na esfera judicial sobre o tema, culminando ainda na abordagem hermenêutica do caso ao tratar sobre outras questões jurídicas.

Sumário

1	Histórico.....	6
2	As normas que regem atualmente o Prejuízo Fiscal no Brasil.....	9
3	Conceito de Prejuízo.....	11
3.1	Prejuízo Contábil.....	12
3.2	Prejuízo Fiscal.....	13
4	Operabilidade, Controle e Forma de utilização do Prejuízo Fiscal	15
4.1	Prazos e condições para realizar a compensação.....	15
4.2	Controle societário e Atividade.....	23
4.3	Prejuízo Fiscal Operacional e Não Operacional.....	24
4.4	Da mudança de Regime do Lucro Real e Lucro Presumido	27
4.5	Informações na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ.....	28
4.6	Prejuízo Fiscal apurado no exterior.....	29
4.7	Prejuízo Fiscal e a Incorporação, Cisão ou Fusão.....	30
4.8	Prejuízos apurados em Sociedades por Conta de Participação	32
4.9	A constituição de Ativo Fiscal Diferido, no balanço da empresa, sobre os Prejuízos Fiscais apurados.	33
5	O limite de 30% de compensação do Prejuízo Fiscal e suas implicações.	34
6	Como a Doutrina se manifesta sobre tema.....	34
7	As decisões na Esfera Administrativa.....	37
8	As Decisões na Esfera Judicial.....	40
9	Compensação do Prejuízo Fiscal: Benesse fiscal ou Decorrência do Conceito de Renda.....	42
10	Sínteses Conclusivas	45

1 Histórico

Nos termos da legislação vigente, as empresas que apuram pelo Lucro Real poderão compensar prejuízos apurados ao longo do ano-calendário, nos próximos períodos em que apurarem o lucro tributável.

No entanto, a possibilidade de compensação de prejuízos fiscais apurados não é nova, tampouco as limitações impostas pelo fisco para a utilização desse mecanismo jurídico-fiscal.

Uma das primeiras menções em normas fiscais sobre prejuízo fiscal no Brasil, para fins de tributação do imposto de renda, foi o artigo 10^o¹ da Lei Federal n^o 154 de 25 de novembro de 1947, ao elencar a possibilidade de compensação parcial ou total do prejuízo fiscal dentro dos três exercícios subsequentes.

Com o advento do Decreto-Lei Federal n^o 1.493/76, o Governo Federal promoveu alterações nas limitações da utilização do prejuízo fiscal para fins de compensação com lucros obtidos nos anos subsequentes. Mais precisamente no artigo 12^o² do referido Decreto-Lei Federal, foi aumentado em 1 (um) ano, da previsão anterior, totalizando em 4 exercícios subsequentes, a possibilidade de utilizar os prejuízos fiscais amargados, sendo vedada a compensação após o período mencionado.

¹ Art 10. O prejuízo verificado num exercício, pelas pessoas jurídicas, poderá se deduzido, para compensação total ou parcial, no caso da inexistência de fundos de reserva ou lucros suspensos dos lucros reais apurados dentro dos três exercícios subsequentes.

² Art. 12. O prejuízo verificado num exercício a partir do período-base relativo ao exercício de 1977 poderá ser compensado total ou parcialmente, com os lucros contábeis apurados dentro dos 4 (quatro) exercícios subsequentes. § 1^o Entende-se como prejuízo, para os fins de Imposto de Renda o verificado na apuração contábil da pessoa jurídica no período-base, diminuído dos custos despesas operacionais e encargos não dedutíveis. § 2^o Decorridos 4 (quatro) exercícios, não será permitida a dedução, nos seguintes de prejuízos porventura não compensados.

Nesse contexto, em 1987 foram introduzidas novas normas limitadoras da compensação do prejuízo fiscal apurado pelas empresas brasileiras. Ao promulgar o Decreto-Lei Federal nº 2.341/87³, o governo federal determinou que a pessoa jurídica não poderia compensar os prejuízos fiscais apurados se entre a data da apuração e a respectiva compensação, tivesse ocorrido cumulativamente a modificação do seu controle societário e do ramo de atividade empresarial.

E não foi só isso, como se já não bastasse tal vedação, introduziu-se a impossibilidade da pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão, de compensar prejuízos fiscais da sucedida.

Contudo, nos moldes em que se apresenta hoje, a partir do ano calendário de 1995 os prejuízos fiscais até 31 de dezembro de 1994 e apurados a partir de 1991, poderiam ser compensáveis sob a sistemática que ainda é válida para os contribuintes de hoje.

Ou seja, antes das alterações realizadas, o contribuinte poderia utilizar 100% do saldo do seu prejuízo, no período seguinte que apurar lucro, mas ficava limitado no aspecto temporal, por poder utilizar o prejuízo apurado somente pelo prazo de 4 (quatro) anos.

Com as alterações realizadas pela Lei Federal nº 8.981/95⁴, o contribuinte que não se enquadre com atividades agropecuárias, possui um limitador de 30%

³ Art. 32. A pessoa jurídica não poderá compensar seus próprios prejuízos fiscais, se entre a data da apuração e da compensação houver ocorrido, cumulativamente, modificação de seu controle societário e do ramo de atividade.

Art. 33. A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida. Parágrafo único. No caso de cisão parcial, a pessoa jurídica cindida poderá compensar os seus próprios prejuízos, proporcionalmente à parcela remanescente do patrimônio líquido.

⁴ 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 subsequentes.

(trinta por cento) sobre o valor devido no ano para realizar a compensação do prejuízo, sendo que tal prazo para utilização é imprescritível.

Ademais, no mesmo ano, foi promulgada a Lei Federal nº 9.065/95⁵ que promoveu algumas alterações na forma pela qual se apura o prejuízo fiscal e inserindo requisitos como a guarda e manutenção dos livros e documentos exigidos pela legislação para que a empresa possa se compensar dos prejuízos e fazendo expressa menção sobre a possibilidade de utilização da base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, com anos calendários posteriores em que seja devida tal contribuição, e nos mesmos termos e condições estipulados para o imposto de renda.

Ao analisarmos as nuances da compensação do prejuízo fiscal com seus respectivos requisitos ao longo dos anos, nota-se que a limitação temporal foi sendo alterada mas, persistindo a entrave trazida pelo Decreto-Lei nº 2.341/87, nos termos supramencionados.

Sendo assim, será tratado abaixo sobre as normas que regem atualmente o prejuízo fiscal no país, visando fixar os conceitos e a operação do prejuízo fiscal, antes de permear seus aspectos práticos e discussões jurídicas sobre a norma limitadora.

⁵ 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. (Vide Lei nº 12.973, de 2014) Parágrafo único. O disposto neste artigo somente se aplica às pessoas jurídicas que mantiverem os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do montante do prejuízo fiscal utilizado para a compensação.

Art. 16. A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, quando negativa, apurada a partir do encerramento do ano-calendário de 1995, poderá ser compensada, cumulativamente com a base de cálculo negativa apurada até 31 de dezembro de 1994, com o resultado do período de apuração ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação da referida contribuição social, determinado em anos-calendário subseqüentes, observado o limite máximo de redução de trinta por cento, previsto no art. 58 da Lei nº 8.981, de 1995. Parágrafo único. O disposto neste artigo somente se aplica às pessoas jurídicas que mantiverem os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios da base de cálculo negativa utilizada para a compensação.

2 As normas que regem atualmente o Prejuízo Fiscal no Brasil

O estudo da compensação do prejuízo fiscal demanda a análise de diversas normas esparsas no ordenamento jurídico brasileiro.

No presente tópico será abordado quais são as principais normas que devem ser observadas para fins de compensação do prejuízo fiscal, já assinalando os temas que serão tratados ao longo da presente dissertação.

Primeiramente nos cabe tratar sobre a Lei Federal nº 6.404 de 1976, denominada Lei das Sociedades Por ações. Muito embora diversos artigos sejam diretamente aplicados à tributação brasileira, no caso em tela tem-se que observar o artigo 187⁶ que trata especificamente sobre a forma de demonstração do resultado do exercício das empresas.

Com a previsão da demonstração do resultado do exercício, onde se poderá apurar tanto resultados positivos (Lucro), como resultados negativos (Prejuízo), foram inseridas, no nosso ordenamento pátrio, as normas vigentes sobre a possibilidade de compensar os prejuízos fiscais apurados no exercício, nos termos da Lei Federal nº 8.981 de 1995 cumulada com a Lei Federal nº 9.065 de 1995.

⁶ Art. 187. A demonstração do resultado do exercício discriminará: I - a receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos; II - a receita líquida das vendas e serviços, o custo das mercadorias e serviços vendidos e o lucro bruto; III - as despesas com as vendas, as despesas financeiras, deduzidas das receitas, as despesas gerais e administrativas, e outras despesas operacionais; IV - o lucro ou prejuízo operacional, as outras receitas e as outras despesas; (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009) V - o resultado do exercício antes do Imposto sobre a Renda e a provisão para o imposto; VI - as participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias, mesmo na forma de instrumentos financeiros, e de instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados, que não se caracterizem como despesa; (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009) VII - o lucro ou prejuízo líquido do exercício e o seu montante por ação do capital social.

§ 1º Na determinação do resultado do exercício serão computados: a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos.

§ 2º (Revogado).

Ainda em 1995, foi inserida mais uma peculiaridade na forma pela qual os prejuízos fiscais são compensados pois os prejuízos não operacionais somente poderão ser compensados com resultados positivos de igual natureza, nos termos da Lei Federal nº 9.249 de 1995.

Ademais, com o advento da Lei 9.430 de 1996 que também trata sobre diversos assuntos de imposto sobre a renda, foram ventiladas as possibilidades de imposição de multa de ofício no montante de 50% da estimativa mensal devida e não paga, mesmo que em um período posterior no mesmo ano tenha apurado prejuízo fiscal, nos termos do artigo 44⁷.

Permeados tais aspectos, bem como saindo do âmbito geral e abstrato do poder legislativo para as normas regulamentadoras, o Decreto Federal nº 3.000 de 1999, também denominado Regulamento do Imposto de Renda, delimita a forma pela qual os prejuízos fiscais poderão ser compensados (excluídos).

Além disso, tal regulamento trata sobre as empresas titulares de programas especiais de exportação, concedidos pela comissão BEFLEX, que terão um regime diferenciado de compensação das demais empresas.

Por fim, o Decreto Federal 3.000 de 1999 dispõe sobre as normas gerais de aplicação da compensação de prejuízos fiscais em casos de resultados não

⁷ Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

operacionais, atividades rurais, mudança de controle societário e de ramo de atividade, em casos de Incorporação, Cisão e Fusão, bem como das sociedades em conta de participação.

A Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 11 de 1996, trata sobre diversos temas de imposto sobre a renda e discorre sobre a forma pela qual o contribuinte deverá agir quando se deparar com situações onde o limitador dos 30% não se aplica, a segregação dos prejuízos operacionais e não operacionais, bem como a forma de controle dessas apurações pelo Livro de Apuração do Lucro Real (“LALUR”).

A Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 28 de 1978, traz consigo informações importantes sobre a forma pela qual deve ser documentado o prejuízo fiscal. Até o momento que não seja implementado o E-LALUR, a presente norma será de grande valia para fins de registro do prejuízo uma vez que discorre sobre a aplicação da correção monetária incidente, o prazo e a forma de compensar, bem como a perda do direito de compensar.

Muito embora a atividade rural já tenha sido tratado nas normas anteriormente mencionadas, é com Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil 287 de 2002 que o tema ganha nuances práticas e objetivas.

Além disso, o Parecer Normativo 10 CST 1981 trata sobre o prejuízo fiscal nos casos de incorporação, fusão e cisão.

3 Conceito de Prejuízo

O Dicionário Houaiss ensina que prejuízo nada mais é do que uma perda ou dano de qualquer natureza, perda financeira ou pecuniária.

Dessa forma, no presente item, será relatado o conceito de prejuízo na legislação, tanto o contábil quanto o fiscal. Muito embora ambos tenham a mesma conotação, ou seja, perdas maiores que o lucro, rendas e receitas apuradas em determinado exercício, cada um deles possui sua peculiaridade.

O importante a ser notado nesse item é que muito embora resultam de um resultado negativo na demonstração do resultado da companhia, não necessariamente serão apurados ou verificados em um mesmo período. Isso ocorre em razão da diferença de apuração dos resultados contábeis e fiscais, pois uma companhia que tiver apurado um prejuízo contábil não necessariamente terá apurado um prejuízo fiscal.

3.1 Prejuízo Contábil

A legislação comercial admite que prejuízo contábil é aquele que se apura com a escrituração comercial da pessoa jurídica, por meio da demonstração do resultado exercício (“DRE”).

Nos termos do artigo 187⁸ da Lei Federa nº 6.404 de 1976, a demonstração do resultado nada mais é do que a soma dos resultados das receitas, custos e despesas apuradas durante determinado ano.

Sem a necessidade de permear os lançamentos contábeis nas contas de resultado a título de débito e crédito, toda vez que os custos e as despesas superarem as receitas, no momento em que for apurada a DRE, restará demonstrado o prejuízo contábil.

⁸ Art. 187. A demonstração do resultado do exercício discriminará: I - a receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos; II - a receita líquida das vendas e serviços, o custo das mercadorias e serviços vendidos e o lucro bruto; III - as despesas com as vendas, as despesas financeiras, deduzidas das receitas, as despesas gerais e administrativas, e outras despesas operacionais; IV - o lucro ou prejuízo operacional, as outras receitas e as outras despesas; (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009) V - o resultado do exercício antes do Imposto sobre a Renda e a provisão para o imposto; VI - as participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias, mesmo na forma de instrumentos financeiros, e de instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados, que não se caracterizem como despesa; (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009) VII - o lucro ou prejuízo líquido do exercício e o seu montante por ação do capital social.

§ 1º Na determinação do resultado do exercício serão computados: a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos.

§ 2º (Revogado).

Para que não restem dúvidas, segue abaixo um quadro exemplificativo:

DRE	
RECEITAS	150,00
DESPESAS	- 100,00
CUSTOS	- 100,00
Resultado líquido acumulado	- 50,00
Provisão para IRPJ	-
Resultado antes da provisão de IRPJ	- 50,00
Provisão para CSLL	-
Resultado antes das provisões Tributárias	- 50,00

Diante disso, conforme exemplo acima verificado, apurou-se um prejuízo contábil de 50 tendo em vista que as receitas do período não foram suficientes para saldar as despesas e custos inerentes a operação.

3.2 Prejuízo Fiscal

Conforme explanado acima, muito o embora o prejuízo fiscal e contábil tenham uma ligação intrínseca, o prejuízo fiscal é o resultado negativo que decorre do resultado contábil, devendo ser ajustado pelas adições e exclusões nos termos da legislação do Imposto de Renda.

Os prejuízos fiscais são apurados e controlados extra contabilmente e não se confundem com os prejuízos contábeis.

A legislação prevê expressamente que para determinação do Lucro Real, o contribuinte deverá realizar ajustes quando receitas, despesas e custos não devem constar em sua escrituração, não guardam relação com a respectiva natureza do lançamento contábil naquele momento ou não guardem relação com a respectiva atividade do contribuinte.

Os lucros e prejuízos fiscais devem ser apurados na parte “A” do Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR), e registrado na parte “B”, nos termos do artigo 509 do Decreto 3.000 de 1999, senão vejamos:

Art. 509. O prejuízo compensável é o apurado na demonstração do lucro real e registrado no LALUR (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 64, § 1º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 6º, e parágrafo único).

§ 1º A compensação poderá ser total ou parcial, em um ou mais períodos de apuração, à opção do contribuinte, observado o limite previsto no art. 510 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 64, § 2º).

§ 2º A absorção, mediante débito à conta de lucros acumulados, de reservas de lucros ou capital, ao capital social, ou à conta de sócios, matriz ou titular de empresa individual, de prejuízos apurados na escrituração comercial do contribuinte não prejudica seu direito à compensação nos termos deste artigo (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 64, § 3º).

Sendo assim, a Legislação atribuiu diversos lançamentos contábeis que diminuem o lucro, ou seja, são despesas e custos que podem ser considerados como indedutíveis pela legislação, devendo ser estornados do resultado apurado na DRE com um lançamento fiscal no livro LALUR a título de adição.

Tais ajustes são importantíssimos não só na apuração da parte “A” do Lalur, onde constam as movimentações de adição e exclusão do período base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e a Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL) do respectivo ano calendário de apuração, mas também para fins de apuração do prejuízo fiscal que é controlado na parte “B” do Livro de apuração do Lucro Real (LALUR), onde constam movimentações fiscais que impactarão em mais de um exercício fiscal.

Nesse contexto, convém elencar abaixo alguns ajustes à demonstração do resultado do exercício conforme a legislação fiscal aplicável ao imposto sobre a renda:

- Depreciação de bem que tenha sido depreciado mediante incentivo fiscal
- Doações que não tenham finalidade específica e desprovidas de documentação hábil
- Contribuições não compulsórias de entidades de classe de funcionários,
- Tributos que estejam com a exigibilidade suspensa, uma vez que não serão despesas desse exercício
- Despesas com sócios e administradores da sociedade, remunerações indiretas e *fringe benefits*;
- Toda e qualquer gratificação aos sócios e dirigentes da empresa que não estejam previstas em contrato ou que não sirvam para remunerar o serviço prestado na forma prevista em lei
- Despesas com brindes;
- Entre outras.

Todas as despesas e custos acima mencionados, para fins contábeis, são computadas no prejuízo contábil. No entanto, para fins fiscais, o legislador federal obriga que as empresas realizem a reversão de tais despesas, por meio de uma adição no Lucro Real, onde tal manobra resulta em um aumento da base tributável.

Isso resulta de análise determinadas condutas adotadas na sociedade, pois somente as despesas inerentes às atividades mercantis da empresa devem ser consideradas como despesas para fins fiscais. Toda e qualquer despesa ou custo que não esteja intrinsecamente ligada a sua atividade deve ser devidamente estornada fiscalmente e tributada.

Dessa forma, ao juntarmos tal entendimento com a finalidade de avaliarmos o prejuízo fiscal, pode-se entender que despesas e custos que não são inerentes às atividades da empresa ou que não estejam de acordo com a legislação fiscal, não podem poluir ou aumentar o prejuízo fiscal apurado pela sociedade.

Da conclusão desse tópico, pode-se se extrair que a compensação dos prejuízos fiscais é realizada de forma apartada da realizada contabilmente, ou seja, não influencia na apuração do resultado contábil.

4 Operabilidade, Controle e Forma de utilização do Prejuízo Fiscal

4.1 Prazos e condições para realizar a compensação

De acordo com as normas que regem a tributação, os prejuízos fiscais de um determinado período de apuração podem ser compensados com o lucro real de períodos de apuração subsequentes.

Como não poderia deixar de ser, a Instrução Normativa SRF nº 11 de 1996 elenca que apurado o prejuízo fiscal, o contribuinte fica dispensado do pagamento do imposto. Senão vejamos a disposição do artigo 11 da referida Instrução Normativa:

Art. 11. O pagamento mensal, relativo ao mês de janeiro do ano-calendário, poderá ser efetuado com base em balanço ou balancete mensal, desde que neste fique demonstrado que o imposto devido no período é inferior ao calculado com base no disposto nos arts. 3º a 6º.

Parágrafo único. Ocorrendo apuração de prejuízo fiscal, a pessoa jurídica estará dispensada do pagamento do imposto correspondente àquele mês.

Se analisarmos a regra matriz de incidência tributária do Imposto sobre a Renda, resta claro que se a empresa não apurar lucro ou rendas tributáveis, não há critério material, e conseqüentemente não haverá tributação sobre o

referido imposto.

Continuando a análise do prejuízo fiscal, dependendo da forma pela qual a sociedade irá tributar, ou seja, lucro real anual ou lucro real trimestral, a compensação é feita ao final de cada trimestre ou, no caso de empresas optantes pelo regime de estimativa mensal (lucro real anual), no final do respectivo exercício.

Uma vez que já tratamos da questão de opção pela forma de tributação, convém lembrar que o prejuízo fiscal apurado no lucro real, somente poderá ser compensado enquanto a empresa mantiver a sua opção por tal forma de tributação. Caso a empresa troque sua opção para o lucro presumido, fica terminantemente proibida de realizar a compensação enquanto se mantiver na sistemática presumida, uma vez que não comporta a apuração de despesas e custos para fins de tributação do lucro.

Ressalte-se, ainda, que caso a empresa esteja apurando seu lucro sobre a sistemática do lucro arbitrado também, da mesma forma que para o lucro presumido, ficará impedida de realizar a apuração ou compensação de prejuízos fiscais.

No entanto, ao retornar ao lucro real, a empresa pode continuar a compensação dos prejuízos apurados anteriormente e devidamente registrados na Parte B do LALUR.

Dessa forma, uma vez apurado o prejuízo fiscal, a empresa poderá, na determinação do lucro real, compensar trinta por cento do lucro líquido apurado no período, desde que existentes saldos de prejuízo fiscal na parte "B" do LALUR.

Para que não restem dúvidas, segue abaixo o artigo 250 do Decreto 3.000 de 1999, sobre a limitação de utilização da compensação do prejuízo:

Art. 250. Na determinação do lucro real, poderão ser excluídos do lucro líquido do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 3º):

III - o prejuízo fiscal apurado em períodos de apuração anteriores, limitada a compensação a trinta por cento do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas neste Decreto,

desde que a pessoa jurídica mantenha os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do prejuízo fiscal utilizado para compensação, observado o disposto nos arts. 509 a 515 (Lei nº 9.065, de 1995, art. 15 e parágrafo único).

Ademais, a Instrução Normativa SRF 11 de 1996 já disciplinava a questão da limitação de trinta por cento para compensação do prejuízo fiscal, bem como elencava a imprescritibilidade de utilização dos saldos de prejuízo fiscal apurado e disciplinando os prejuízos fiscais apurados antes de 1994, ano que ocorreram as mais significativas alterações no instituto ora analisado.

Nesse liame, trazemos abaixo a redação do artigo 35 da Instrução Normativa supramencionada:

Art. 35. Para fins de determinação do lucro real, o lucro líquido, depois de ajustado pelas adições e exclusões previstas ou autorizadas pela legislação do imposto de renda, poderá ser reduzido pela compensação de prejuízos fiscais em até, no máximo, trinta por cento.

§ 1º Os prejuízos fiscais são compensáveis na forma deste artigo, independentemente do prazo previsto na legislação vigente à época de sua apuração.

§ 2º Os prejuízos apurados anteriormente a 31 de dezembro de 1994, somente poderão ser compensados se, naquela data, fossem ainda passíveis de compensação, na forma da legislação então aplicável.

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se, também, às pessoas jurídicas submetidas à apuração mensal do imposto com base no lucro real, a que se refere o § 6º do art. 37 da Lei nº 8.981, de 1995.

A fim de elucidar a questão da limitação dos trinta por cento na compensação do prejuízo fiscal, é importante trazer à baila alguns comentários que facilitam o entendimento da limitação.

A limitação de utilização dos 30% não está restringindo a utilização do saldo apurado de prejuízo fiscal a 30% e maculando os demais 70% apurados. Na verdade a limitação está intrinsecamente ligada ao lucro apurado que será objeto de compensação.

Quando a empresa apurar lucro, depois de amargar prejuízos em exercícios anteriores, poderá abater somente 30% do lucro apurado naquele ano, deduzindo o valor de 30% do montante que possui registrado na parte "B" do LALUR e tributar os demais 70% apurados como lucro no respectivo ano e mantendo o seu saldo ajustado de prejuízo fiscal.

Para facilitar o entendimento, segue abaixo o quadro sinótico sobre a limitação

dos 30% e utilização do saldo de prejuízo fiscal:

<u>Limitação e Utilização do Prejuízo Fiscal</u>	
Prejuízo total apurado em exercícios anteriores	120
Lucro apurado no exercício corrente	100
Limitação de 30% do lucro	30
Saldo de Lucro a ser tributado	70
Saldo de prejuízo fiscal a ser utilizado em exercícios posteriores	90

Não obstante as previsões legais supramencionadas, o limite de compensação de 30% não se aplica a determinados casos previstos por diversas normas tributárias. O Decreto Federal nº 3.000 de 1999 e a Instrução Normativa SRF nº 11 de 1996 já tratavam sob a não aplicabilidade da limitação de 30% de compensação do prejuízo fiscal para atividades rurais e pelas empresas industriais titulares de Programas Especiais de Exportação do BEFIEEX.

Art. 470. Às empresas industriais titulares de Programas Especiais de Exportação aprovados até 3 de junho de 1993, pela Comissão para Concessão de Benefícios Fiscais a Programas Especiais de Exportação - Comissão BEFIEEX, poderão ser concedidos os seguintes benefícios, nas condições fixadas em regulamento (Decreto-Lei nº 2.433, de 1988, art. 8º, incisos III e V, e Lei nº 8.661, de 1993, art. 8º):

I - compensação de prejuízo fiscal verificado em um período de apuração com o lucro real determinado nos seis anos-calendário subseqüentes independentemente da distribuição dos lucros ou dividendos a seus sócios ou acionistas, não estando submetida ao limite estabelecido no art. 510 (Lei nº 8.981, de 1995, art. 95, e Lei nº 9.065, de 1995, art. 1º);

Art. 512. O prejuízo apurado pela pessoa jurídica que explorar atividade rural poderá ser compensado com o resultado positivo obtido em períodos de apuração posteriores, não se lhe aplicando o limite previsto no caput do art. 510 (Lei nº 8.023, de 1990, art. 14).

Instrução Normativa 11 SRF de 1996;

Art. 35. Para fins de determinação do lucro real, o lucro líquido, depois de ajustado pelas adições e exclusões previstas ou autorizadas pela legislação do imposto de renda, poderá ser reduzido pela compensação de prejuízos fiscais em até, no máximo, trinta por cento.

§ 4º O limite de redução de que trata este artigo não se aplica aos prejuízos fiscais decorrentes da exploração de atividades rurais, bem como aos apurados pelas empresas industriais

titulares de Programas Especiais de Exportação aprovados até 3 de junho de 1993, pela Comissão para Concessão de Benefícios Fiscais a Programas Especiais de Exportação - BEFIEEX, nos termos do art. 95 da Lei nº 8.981 com a redação dada pela Lei nº 9.065, ambas de 1995.

É importante notar que essas exceções à regra da limitação possuem um conteúdo pragmático e visam combater distorções e favorecer dois ramos de atividades que as autoridades federais julgaram mais sensíveis na atividade econômica brasileira.

A primeira atividade é a atividade rural. Independentemente de possíveis comentários no que tange a bancada ruralista no Congresso Nacional, é importante ressaltar que muito embora a atividade rural tem se modernizado a cada ano, não só com o maquinário tecnológico, bem como com sementes modificadas geneticamente, a produção das *comodities* está sujeita a diversas intempéries climáticas que podem simplesmente culminar na perda total de safras e produções, que efetivamente culminarão em um prejuízo.

Nesse contexto, as empresas rurais que estiverem de acordo com os ditames previstos na Lei Federal nº 8.023 de 1990, podem compensar integralmente os prejuízos dessas atividades, também de forma imprescritível.

Tal condição especial está intrinsicamente ligada às atividades rurais. Dessa forma, caso uma empresa rural realize atividades rurais e outras atividades, deverá segregar suas operações de forma a apurar um resultado da atividade rural que poderá ser objeto de compensação do prejuízo fiscal de 100% do lucro apurado e das outras atividades que respeitarão a regra geral de 30%.

Ademais, o prejuízo fiscal da atividade rural pode ser compensado de forma integral com atividade não incentivada, desde que realize a compensação no mesmo período de apuração.

Sendo assim, para que não restem dúvidas, seguem abaixo os artigos 8, 13, 17, 18 e 24 da Instrução Normativa SRF 257 de 2002, que disciplinam os comentários supramencionados a respeito das atividades rurais:

Art. 8º A pessoa jurídica rural que explorar outras atividades deverá segregar, contabilmente, as receitas, os custos e as despesas referentes à atividade rural das demais atividades e

demonstrar, no Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur), separadamente, o lucro ou prejuízo contábil e o lucro ou prejuízo fiscal dessas atividades.

§ 1º A pessoa jurídica rural deverá ratear proporcionalmente à percentagem que a receita líquida de cada atividade representar em relação à receita líquida total:

I - os custos e as despesas, comuns a todas as atividades;

II - os custos e as despesas não dedutíveis, comuns a todas as atividades, a serem adicionados ao lucro líquido, na determinação do lucro real;

III - os demais valores comuns a todas as atividades, que devam ser computados no lucro real.

§ 2º Na hipótese de a pessoa jurídica rural não possuir receita líquida no ano-calendário, a determinação da percentagem prevista no § 1º será efetuada com base nos custos ou despesas de cada atividade explorada.

Art. 13. O balanço ou balancete de suspensão ou redução da pessoa jurídica rural deverá abranger os resultados acumulados do período em curso até o mês em que desejar suspender ou reduzir o valor a ser pago, determinado sobre a base de cálculo estimada.

Parágrafo único. Na apuração do lucro real relativa ao período em curso, abrangido pelo balanço ou balancete de suspensão ou redução, a pessoa jurídica poderá computar os benefícios da compensação integral de prejuízo fiscal rural e da depreciação acelerada incentivada.

Compensação de prejuízos fiscais

Art. 17. Não se aplica o limite de trinta por cento de que trata o art. 15 da Lei n.º 9.065, de 20 de junho de 1995, à compensação dos prejuízos fiscais decorrentes da atividade rural, com lucro real da mesma atividade, observado o disposto no art. 24.

§ 1º O prejuízo fiscal da atividade rural a ser compensado é o apurado na demonstração do lucro real transcrita no Lalur.

§ 2º O prejuízo fiscal da atividade rural determinado no período de apuração poderá ser compensado com o lucro real das demais atividades apurado no mesmo período, sem limite.

§ 3º Aplicam-se as disposições previstas para as demais pessoas jurídicas à compensação dos prejuízos fiscais das demais atividades, e os da atividade rural com lucro real de outra atividade, determinado em período subsequente.

Prejuízos não operacionais

Art. 18. Os prejuízos não operacionais, apurados pelas pessoas jurídicas que exploram atividade rural, somente poderão ser compensados, nos períodos subsequentes ao de sua apuração, com lucros de mesma natureza, observado o limite de redução do lucro de, no máximo, trinta por cento previsto no art. 15 da Lei n.º 9.065, de 1995.

Parágrafo único. Para fins do disposto no caput, consideram-se não operacionais os resultados decorrentes da alienação de bens e direitos do ativo permanente não utilizados exclusivamente na produção rural, incluída a terra nua, exceto as perdas decorrentes de baixa de bens ou direitos do ativo permanente, em virtude de terem-se tornado imprestáveis, obsoletos ou caído em desuso, ainda que posteriormente venham a ser alienados como sucata.

Art. 24. É vedada a compensação do prejuízo fiscal da atividade rural apurado no exterior com o lucro real obtido no Brasil, seja este oriundo da atividade rural ou não.

Sendo assim, a atividade rural poderá utilizar 100% do prejuízo fiscal com o respectivo lucro da atividade rural, nos termos do quadro sinótico abaixo:

Utilização de 100% do Prejuízo Fiscal	
Prejuízo total apurado em exercícios anteriores	120
Lucro apurado no exercício corrente	100
Utilização de 100%	100
Saldo de Lucro a ser tributado	0
Saldo de prejuízo fiscal a ser utilizado em exercícios posteriores	20

A segunda atividade está intrinsicamente ligada ao momento de abertura das importações ao mercado brasileiro. No final da década de 80 e início da década de 90, foram instaurados diversos benefícios fiscais que visavam a melhoria do parque industrial brasileiro, no sentido de aumentar a competitividade e integração no mercado mundial, visando a exportação de mercadorias e bens de consumo.

As empresas industriais poderiam se habilitar no programa especial de exportação, denominado BEFLEX, para importar insumos e bens de capital que melhorassem a produção e qualidade dos produtos industriais brasileiros.

Sendo assim, as empresas beneficiadas pelo BEFLEX poderiam compensar os prejuízos fiscais de determinados anos calendários com o lucro real dos seis anos-calendário subsequentes, sem observar a limitação de 30%.

Além da limitação dos 30%, o parágrafo primeiro do artigo 510 do Decreto Federal nº 3.000 de 1999 exige que a empresa mantenha a documentação e livros fiscais pra fins de comprovação da apuração do referido prejuízo.

Senão vejamos a dicção do referido artigo:

Art. 510. 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 neste Decreto, observado o limite máximo, para compensação, de trinta por cento do referido lucro líquido ajustado (Lei nº 9.065, de 1995, art. 15).

§ 1º 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 compensação (Lei nº 9.065, de 1995, art. 15, parágrafo único).

Dessa forma, para facilitar o entendimento seguem abaixo alguns documentos e obrigações acessórias que serão necessários para utilização do prejuízo fiscal e apresentação à Receita Federal do Brasil, quando requisitados, independentemente da atividade exercida:

- Notas fiscais – Uma vez que o prejuízo é composto por despesas e custos desembolsados pela empresa e conseqüentemente devem estar instruídos por um documento fiscal apto a demonstrar a natureza desse desembolso
- Declaração de Informações Econômico Fiscais (“DIPJ”) da empresa – Obrigação acessória em que a empresa demonstra a apuração do lucro real e as demais informações econômico, fiscais e contábeis da empresa;
- Declaração de Débitos e Créditos Federais (“DCTF”) – Obrigação acessória que demonstra os recolhimentos feitos durante o período de apuração;
- Declaração de imposto de renda retido na fonte (“DIRF”) – Obrigação acessória prestada pelas pessoas jurídicas que realizaram retenções na fonte não só a título de imposto sobre a renda, mas também contribuição social sobre o lucro líquido (“CSLL”), contribuição ao programa de integração social (“PIS”) e à contribuição ao financiamento da seguridade social (“COFINS”).
- Balancetes, razões contábeis e memórias de cálculo auxiliares à contabilidade; e
- O livro de apuração do Lucro Real

Nesse contexto, convém trazer abaixo a Instrução Normativa SRF nº 28 de 1978, que explica minuciosamente a forma de controle de compensação do prejuízo fiscal, nos termos abaixo:

5 - Controle de Compensação de Prejuízos

Os prejuízos compensáveis na forma da legislação tributária serão controlados no livro de apuração do lucro real, observados os seguintes procedimentos:

5.1 - Individualização Será utilizada conta distinta para o prejuízo correspondente a cada exercício financeiro. P. ex. :

- Prejuízo do Exercício Financeiro de 1977.

- Prejuízo do Exercício Financeiro de 1978.

5.2 - Registro do Prejuízo

O lançamento de inscrição do prejuízo a compensar será feito em folha própria da Parte B do livro, com preenchimento de todas as colunas exceto as de número 5 e 6.

5.2.1 - O histórico deve mencionar o último exercício financeiro em que o prejuízo poderá ser compensado.

5.2.2 - O mês de referência, que deve ser indicado na coluna 3, não será anterior a dezembro de 1977.

5.2.3 - O valor a ser registrado na coluna 4 é o prejuízo a compensar apurado na demonstração do lucro real. Tratando-se de prejuízos apurados em período-base anteriores ao correspondente ao do exercício financeiro de 1978, o valor lançável na coluna 4 é o prejuízo

apurado segundo a legislação vigente à época de sua apuração (antigo prejuízo fiscal ou, para o exercício financeiro de 1977, o prejuízo contábil ajustado). Quando parte do prejuízo já tiver sido compensado antes do início da escrituração deste livro, o valor a ser lançado será o saldo compensável.

5.3 - Correção Monetária

A correção monetária do saldo da conta de cada exercício poderá ser calculada por ocasião do levantamento da cada balanço ou apenas no encerramento do balanço em que ocorrer a compensação parcial ou total. O lançamento da correção monetária exige o preenchimento de todas as colunas do livro, exceto a de nº 6.

5.4 - Compensação

Dentro do prazo no qual a compensação é permitida o prejuízo poderá ser compensado, total ou parcialmente, em um ou mais períodos-base, à opção do contribuinte. A compensação será feita mediante débito (pelo valor corrigido, quando for o caso) na conta de controle (Parte B) e registro na Parte A do livro, como exclusão.

5.4.1 - Se for utilizada reserva de reavaliação para a compensação contábil de prejuízos de anos anteriores, o saldo de prejuízos a compensar registrado no livro de apuração do lucro real será baixado pelo valor da reserva de reavaliação assim utilizada.

Na hipótese de os prejuízos contábeis absorvidos pela reserva de reavaliação serem superiores aos prejuízos a compensar registrados no livro de apuração do lucro real, a diferença entre os dois valores deverá ser lançada na Parte A do livro, como adição ao lucro líquido do exercício social em que ocorrer a compensação.

5.5 - Perda do Direito de Compensar

Quando, por decurso de prazo, prejuízo de exercício anterior tornar-se não compensável, seu valor será baixado na Parte B do livro, mesmo que o valor correspondente continue contabilizado em conta de prejuízos acumulados na escrituração comercial.

Diante de todo o exposto, resta claro que o prejuízo fiscal apurado em determinado ano poderá ser compensado com lucros advindos de períodos futuros, observando o limite de 30% do lucro líquido apurado, exceto as atividades rurais e empresas que gozam do benefício do BEFLEX que poderão compensar com 100% do lucro líquido apurado, sendo que todas as atividades deverão observar a guarda e manutenção de documentos fiscais, livros e obrigações acessórias aptas e hábeis para demonstração da apuração do referido prejuízo fiscal.

4.2 Controle societário e Atividade

O Decreto Federal nº 3.000 de 1999 veda terminantemente a utilização de prejuízos fiscais apurados se houver, cumulativamente, a mudança do controle societário da empresa, bem como com o respectivo ramo de atividade.

O artigo 513 do mencionado Decreto prevê tal limitação, vejamos:

Art. 513. A pessoa jurídica não poderá compensar seus próprios prejuízos fiscais se entre a data da apuração e da compensação houver ocorrido, cumulativamente, modificação de seu controle societário e do ramo de atividade (Decreto-Lei nº 2.341, de 29 de junho de 1987, art. 32).

Com esse cenário, qualquer manobra societária que culmine na mudança do controle societário concomitantemente com a alteração do ramo de atividade desempenhado, fica terminantemente proibida a compensação de prejuízos fiscais.

Tal vedação tem sentido lógico. A margem de lucro das atividades é muito diferente em razão da necessidade de desembolso em forma de despesas ou custos, para o desempenho de sua atividade finalística.

Algumas atividades, como a industrial, demandam uma gama de despesas e custos que culminam em uma margem de lucro extremamente pequena, se compararmos com uma empresa que realiza a prestação de serviços que desembolsa uma quantia muito menor para arcar com sua atividade finalística, culminando em uma margem de lucro maior.

Sendo assim, a possível fusão de empresas com ramos de atividades distintas, de forma que a indústria seja absorvida para utilização de prejuízos fiscais nela apurados, com os lucros obtidos nas atividades de prestação de serviços, a disposição do artigo 513 do Decreto Federal nº 3.000, veda tal planejamento fiscal como medida de justiça tributária.

Ainda que se diga que tal vedação seja inconstitucional sob o ponto de vista tributário, é inegável que sua finalidade visa preservar a percepção de receitas públicas pela União, visando não só a arrecadação para arcar com as suas atividades públicas e não privilegiar manobras tributárias que podem causar danos a economia do país como um todo.

4.3 Prejuízo Fiscal Operacional e Não Operacional

Inegavelmente, as empresas apuram resultados operacionais e não operacionais.

Os resultados operacionais são aqueles intrinsecamente ligados à sua

atividade finalística, descrita inclusive no seu estatuto ou contrato social.

Já os resultados não operacionais são aqueles obtidos da alienação de bens do ativo permanente, os ganhos e as perdas de investimentos e receitas ou despesas financeiras.

Nesse contexto, será considerado como resultado não operacional a diferença, negativa ou positiva, entre o valor pelo qual será alienado o bem ou direito e o seu respectivo valor contábil.

Dessa forma, a legislação também determina a necessidade de se segregarem os lucros e prejuízos apurados de acordo com cada resultado, operacional e não operacional.

A previsão legal para essa restrição vem insculpida no artigo 31 da Lei Federal nº 9.249 de 1995, que segue abaixo:

Art. 31. Os prejuízos não operacionais, apurados pelas pessoas jurídicas, a partir de 1º de janeiro de 1996, somente poderão ser compensados com lucros de mesma natureza, observado o limite previsto no art. 15 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995. (Vide Medida Provisória nº 627, de 2013) (Vigência) (Vide Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

Como não poderia deixar de ser, o Regulamento do Imposto Sobre a Renda também prevê tal restrição, mais precisamente no seu artigo 511, senão vejamos:

Art. 511. Os prejuízos não operacionais, apurados pelas pessoas jurídicas, a partir de 1º de janeiro de 1996, somente poderão ser compensados com lucros da mesma natureza, observado o limite previsto no caput do art. 510 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 31).

§ 1º Consideram-se não operacionais os resultados decorrentes da alienação de bens ou direitos do ativo permanente.

§ 2º O disposto no caput não se aplica em relação às perdas decorrentes de baixa de bens ou direitos do ativo permanente em virtude de terem se tornado imprestáveis, obsoletos ou caído em desuso, ainda que posteriormente venham a ser alienados como sucata.

Já a instrução normativa SRF 11 de 1996 tem o condão de explicitar de forma pormenorizada pela qual o contribuinte deverá identificar cada tipo de prejuízo segregando-os na parte "B" do LALUR, para fins de identificação e organização das operações da empresa.

Dessa forma, segue abaixo o artigo 36 da referida instrução normativa:

Art. 36. Os prejuízos não operacionais, apurados a partir de 1º de janeiro de 1996, somente poderão ser compensados, nos períodos-base subsequentes ao de sua apuração, com lucros de mesma natureza, observado o limite de que trata o "caput" do artigo anterior.

§ 1º Consideram-se não operacionais os resultados decorrentes da alienação de bens ou direitos do ativo permanente.

§ 2º O resultado não operacional será igual à diferença, positiva ou negativa entre valor pelo qual o bem ou direito houver sido alienado e o seu valor contábil, observado o disposto no art. 376 do RIR/94.

§ 3º Os resultados não operacionais de todas as alienações ocorridas durante o período-base deverão ser apurados englobadamente entre si.

§ 4º No período-base de ocorrência, os resultados não operacionais, positivos ou negativos, integrarão o lucro real.

§ 5º A separação em prejuízos não operacionais e em prejuízos das demais atividades somente será exigida se, no período, forem verificados, cumulativamente, resultados não operacionais negativos e lucro real negativo (prejuízo fiscal).

§ 6º Verificada a hipótese de que trata o parágrafo anterior, a pessoa jurídica deverá comparar o prejuízo não operacional com o prejuízo fiscal apurado na demonstração do lucro real, observado o seguinte:

a) se o prejuízo fiscal for maior, todo o resultado não operacional negativo será considerado prejuízo fiscal não operacional e a parcela excedente será considerada, prejuízo fiscal das demais atividades;

b) se todo o resultado não operacional negativo for maior ou igual ao prejuízo fiscal, todo o prejuízo fiscal será considerado não operacional.

§ 7º Os prejuízos não operacionais e os decorrentes das atividades operacionais da pessoa jurídica deverão ser controlados em folhas específicas, individualizadas por espécie, na parte B do LALUR, para compensação com lucros de mesma natureza apurados nos períodos subsequentes.

§ 8º O valor do prejuízo fiscal não operacional a ser compensado em cada período-base subsequente não poderá exceder o total dos resultados não operacionais positivos apurados no período de compensação.

§ 9º A soma dos prejuízos fiscais não operacionais com os prejuízos decorrentes de outras atividades da pessoa jurídica, a ser compensada, não poderá exceder o limite de trinta por cento do lucro líquido do período-base da compensação, ajustado pelas adições e exclusões previstas ou autorizadas pela legislação do imposto de renda.

§ 10. No período-base em que for apurado resultado não operacional positivo, todo o seu valor poderá ser utilizado para compensar os prejuízos fiscais não operacionais de períodos anteriores, ainda que a parcela do lucro real admitida para compensação não seja suficiente ou que tenha sido apurado prejuízo fiscal.

§ 11. Na hipótese do parágrafo anterior, a parcela dos prejuízos fiscais não operacionais compensados com os lucros não operacionais que não puder ser compensada com o lucro real, seja em virtude do limite de que trata o § 9º ou de ter ocorrido prejuízo fiscal no período, passará a ser considerada prejuízo das demais atividades, devendo ser promovidos os devidos ajustes na parte B do LALUR;

§ 12. O disposto neste artigo não se aplica em relação às perdas decorrentes de baixa de bens ou direitos do ativo permanente em virtude de terem se tornado imprestáveis, obsoletos ou caído em desuso, ainda que posteriormente venham a ser alienados como sucata.

Nos termos do artigo acima transcrito, os resultados não operacionais devem ser apurados concomitantemente e aglutinados. De qualquer forma, em casos de alienação do ativo permanente, sendo esse resultado positivo ou negativo deverá ser integrado ao Lucro Real.

A separação em prejuízos não operacionais e em prejuízos das demais atividades somente poderá ser exigida se, no período, forem verificados, cumulativamente resultados não operacionais negativos e prejuízo fiscal.

Entretanto, a compensação dos prejuízos não operacionais com os lucros não operacionais não está sujeita ao limite de 30%.

4.4 Da mudança de Regime do Lucro Real e Lucro Presumido

Conforme mencionado anteriormente, a alteração da opção pelo lucro real para o lucro presumido veda a utilização dos prejuízos fiscais apurados no lucro real, para fins de dedução no lucro presumido.

Ainda que o contribuinte mantenha toda a documentação apta e hábil para demonstrar a apuração de prejuízo fiscal, caso esteja apurando pelo lucro presumido, não lhe será dada a possibilidade de inserir tais informações no LALUR.

Tal vedação encontra guarida no entendimento firmado pela Receita Federal, nos termos da solução de consulta nº 59 de 2009, vejamos sua ementa:

EMENTA: A opção pela tributação com base no lucro presumido, que é irretroatável para o ano-calendário em que for efetuada, torna definitivo o resultado fiscal apurado segundo essa modalidade de determinação da base de cálculo do imposto. Assim sendo, o prejuízo apurado no Lalur enquanto a pessoa jurídica era tributada com base no lucro presumido, embora apoiado em escrituração contábil e fiscal mantida regularmente, não poderá ser compensado com o lucro real dos exercícios subsequentes, visto que se considera que houve renúncia implícita ao direito de compensação. Hipótese diversa ocorre quando a pessoa jurídica, optante pela tributação com base no lucro presumido, retorna ao regime de lucro real, adotado em exercício anterior, podendo, neste caso, o saldo de prejuízos fiscais remanescentes deste último regime, e não utilizado, vir a ser compensado, observados os prazos e normas pertinentes.

Dessa forma, conforme a decisão acima, muito embora no período em que a pessoa seja optante pelo Lucro Presumido não possa apurar prejuízo fiscal, tampouco se utilizar do prejuízo para fins fiscais, poderá, no momento em que

retornar à apuração pelo Lucro Real, utilizar os saldos informados na parte “B” do LALUR referentes a prejuízo fiscais apurados quando tributava pelo Lucro Real.

4.5 Informações na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ

Com o advento da Instrução Normativa SRF 127 DE 1998, foi instituída a Declaração Integrada de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ.

Tal obrigação acessória compreende o resultado das operações do período de 01 de janeiro a 31 de dezembro do ano anterior ao da declaração, onde serão demonstrados não só as apurações de imposto sobre a renda e contribuição social sobre o lucro líquido, como também informações sobre o Imposto sobre Produtos Industrializados, Preços de Transferência, informações contábeis e sociais da empresa, informações previdenciárias, entre outras.

O contribuinte ao elaborar sua DIPJ deverá preencher diversas fichas, que dentre elas demonstram os custos (na ficha 04), as despesas (na ficha 05) e as Receitas na (Ficha 06).

Ao somar as informações atribuídas nas referidas fichas, culminará na ficha 07 em que constará a demonstração do resultado do exercício da empresa.

Chegado ao resultado do exercício, a ficha 09 demonstrará as adições e exclusões que ocorreram em razão da legislação fiscal demonstrando no fim dessa ficha se houve ou não a apuração de prejuízo fiscal.

Além dessas informações, pode se extrair da ficha 67, denominada – outras informações, uma linha em que se informa a base de cálculo negativa de CSLL(prejuízo fiscal da CSLL) das atividades em geral e outra linha das atividades rurais, onde os contribuintes deverão demonstrar o saldo acumulado da base de cálculo negativa da CSLL até o final do exercício.

Sendo assim, além de apurar o prejuízo fiscal, guardar todas as

documentações pertinentes e elaborar o LALUR, o contribuinte deverá informar suas apurações de prejuízo fiscal e saldo de base de cálculo negativa de CSLL para o fisco, sem quaisquer erros e alterações entre tais controles fiscais, sob pena de macular a compensação realizada.

4.6 Prejuízo Fiscal apurado no exterior

Caso as empresas brasileiras possuam filiais, sucursais, controladas ou coligadas no exterior, e que essas entidades apurem prejuízo, não serão compensados tais prejuízos com os lucros auferidos no Brasil.

No entanto, os prejuízos apurados por essas entidades poderão ser compensados diretamente com os seus respectivos lucros em períodos posteriores ao prejuízo.

O tratamento dado ao prejuízo apurado no exterior é dado pela Instrução Normativa SRF 213 de 2002, mais precisamente em seu artigo 4º, contendo diversas diretrizes que devem ser observadas pelos contribuintes, senão vejamos:

Art. 4º É vedada a compensação de prejuízos de filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior, com os lucros auferidos pela pessoa jurídica no Brasil.

§ 1º Os prejuízos a que se refere este artigo são aqueles apurados com base na escrituração contábil da filial, sucursal, controlada ou coligada, no exterior, efetuada segundo as normas legais do país de seu domicílio, correspondentes aos períodos iniciados a partir do ano-calendário de 1996.

§ 2º Os prejuízos apurados por uma controlada ou coligada, no exterior, somente poderão ser compensados com lucros dessa mesma controlada ou coligada.

§ 3º Na compensação dos prejuízos a que se refere o § 2º não se aplica a restrição de que trata o art. 15 da Lei nº 9.065, de 1995.

§ 4º A pessoa jurídica brasileira que absorver patrimônio de filial, sucursal, controlada ou coligada, no exterior, de outra pessoa jurídica brasileira, e continuar a exploração das atividades no exterior, poderá compensar os prejuízos acumulados pela referida filial, sucursal, controlada ou coligada, correspondentes aos períodos iniciados a partir do ano-calendário de 1996, observado o disposto neste artigo.

§ 5º Tratando-se de filiais e sucursais, domiciliadas num mesmo país, quando a matriz no Brasil indicar uma dessas filiais ou sucursais como entidade líder, os resultados poderão ser consolidados por país e os prejuízos de uma poderão ser compensados com os lucros de outra.

Tal medida também encontra seu sentido lógico, ao segregar as atividades

econômicas desempenhadas foram das fronteiras brasileiras e não poluí-las com as atividades brasileiras, uma vez que a atividade desenvolvida em outros países estão sob economias e regimes tributários distintos do Brasil.

4.7 Prejuízo Fiscal e a Incorporação, Cisão ou Fusão

Com o advento do artigo 33 do Decreto-Lei nº 2.341 de 1987, em casos de incorporação, fusão e cisão, a pessoa jurídica sucessora não poderá compensar os prejuízos fiscais da empresa sucedida.

Na mesma linha, o artigo 514 do Decreto Federal nº 3.000 de 1999 dispõe que em casos de incorporação, fusão ou cisão, a pessoa jurídica sucessora não poderá compensar os prejuízos fiscais da sucedida. A única exceção feita é em caso de cisão parcial, onde a pessoa jurídica que permanecer em atividade poderá se utilizar dos prejuízos fiscais apurados, mas proporcional a parcela remanescente de seu patrimônio líquido.

Para que não restem dúvidas, segue abaixo a dicção do artigo:

Art. 514. A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida (Decreto-Lei nº 2.341, de 1987, art. 33).

Parágrafo único. No caso de cisão parcial, a pessoa jurídica cindida poderá compensar os seus próprios prejuízos, proporcionalmente à parcela remanescente do patrimônio líquido (Decreto-Lei nº 2.341, de 1987, art. 33, parágrafo único).

No entanto, a questão não é nova. Desde o Parecer Normativo CST 10 de 1981, a compensabilidade dos prejuízos fiscais é terminantemente rechaçada. O parecer chega a mencionar alguns exemplos em que poderia ser excepcionalizada a restrição para empresas de um mesmo grupo, desde que devidamente autorizado pelo Conselho Monetário Nacional, mas tal regra foi devidamente revogada.

Para facilitar o entendimento do caso, trazemos abaixo os itens do respectivo parecer normativo que tratam especificamente sobre a não compensabilidade, vejamos:

5. Não compensabilidade do prejuízo fiscal com o lucro real das sucessoras e sucedidas, reciprocamente.

5.1. O art. 382 do Regulamento do Imposto de Renda/80 assegura à pessoa jurídica o direito de compensar o prejuízo que houver apurado em um período-base com o lucro real determinado nos quatro períodos-base subseqüentes, assunto este que já foi objeto de exame no Parecer Normativo CST nº 41/78 (DOU de 04.05.1978).

5.2. Evidente que o direito à compensação se refere ao prejuízo apurado pela "mesma" pessoa jurídica que pretenda absorvê-lo com o lucro real. Casos diversos de compensação, não compreendidos nessa regra geral, têm sido expressamente disciplinados na legislação, coerentemente, aliás, com a excepcionalidade de tratamento fiscal que lhes é concedido. Este era o caso, por exemplo, da compensação admitida pelo art. 385 do Regulamento do Imposto de Renda/80, ora revogado pelo art. 3º do Decreto-Lei nº 1.870/81, que poderia ser autorizada pelo Conselho Monetário Nacional em favor de empresas do mesmo grupo ou sob controle comum, para atender a interesses de segurança e fortalecimento da empresa

nacional. Outro caso excepcional, que vigeu apenas nos exercícios de 1978, 1979 e 1980, era previsto no § 5º do art. 64 do Decreto-Lei nº 1.598/77 (art. 384 do Regulamento do Imposto de Renda/80), posteriormente revogado pelo Decreto-Lei nº 1.730/79, que permitia a compensação, pela sucessora, dos prejuízos fiscais das sociedades incorporadas, fusionadas ou cindidas.

5.3. Do exposto resulta que, não obstante inadmitida compensação entre o prejuízo e o lucro real de sucessora e sucedidas, reciprocamente, como adverte o item 5 da Instrução Normativa SRF nº 07/81, nada obsta a que a empresa sucessora continue a gozar do direito a compensar "seus próprios prejuízos", anteriores à data da absorção, com fundamento no já citado, art. 382 do Regulamento do Imposto de Renda.

5.4. Cumpre ressaltar, finalmente, que a vedação contida no item 5 da Instrução supramencionada não pode, logicamente, referir-se a "prejuízo da sucedida" no período posterior ao término do último exercício social desta (cf. item 3 deste Parecer), visto como seus valores componentes passarão a figurar englobadamente na apuração do resultado do primeiro período-base da "sucessora".

Muito embora esteja sacramentado nas normas fiscais tal impossibilidade de compensação, os contribuintes já se esmeraram no judiciário para tentar flexibilizar a norma.

Não obstante o esmero dos contribuintes, o Superior Tribunal de Justiça⁹ tem negado provimento aos recursos que versem sobre essa temática sob os seguintes fundamentos:

- Que a corte já firmou jurisprudência no sentido de legalidade das limitações à compensação, razão pela qual não há que se afrontar a dicção do artigo 33 do Decreto-Lei nº 2.341 de 1987, uma vez que o instituto da compensação de prejuízos fiscais nada mais é do que um benefício fiscal; e
- Que tal limitação tem como intuito precípua evitar a elisão tributária, uma vez que a União tem pleno exercício de sua competência para tais fins.

Diante disso, trataremos abaixo, em tópico próprio, a questão da legalidade da limitação de utilização do prejuízo fiscal, discutindo o posicionamento da doutrina e da jurisprudência sobre o tema, confrontando os entendimentos no

⁹ REsp 1107518 / SC

intuito de dar maiores subsídios a discussão.

4.8 Prejuízos apurados em Sociedades por Conta de Participação

O artigo 515¹⁰ do Decreto Federal nº 3.000 de 1999, embora sucinto, prevê expressamente a possibilidade da Sociedade em Conta de Participação em compensar seus prejuízos fiscais com os lucros futuros.

Caso a sociedade em conta de participação apure prejuízo fiscal, somente ocorrerá compensação desse instituto com o lucro real da própria sociedade. Isso implica que o prejuízo fiscal gerado na sociedade em conta de participação não beneficia seus sócios participantes.

Com o advento da Instrução Normativa nº 31/2001, a sociedade em conta de participação pode escolher seu regime de tributação, seja pelo lucro real ou pelo lucro presumido, respeitando os critérios gerais de opção previstos na Lei nº 9.718/1998.

O resultado da sociedade é apurado pelo sócio ostensivo, que é responsável também pelo recolhimento dos tributos e cumprimento das obrigações acessórias (entrega de declarações ao Fisco). O resultado positivo ou negativo deve ser informado pelo sócio ostensivo na sua DIPJ, informando os valores a pagar do IRPJ e da CSLL da sociedade, realizando preliminarmente as devidas compensações, inclusive em relação ao saldo negativo apurado em períodos anteriores que deve ser controlado na escrituração comercial.

Vale lembrar que pelo Princípio Contábil da Entidade, as receitas e despesas da sociedade em conta de participação não se confundem com as dos seus sócios. O faturamento será a totalidade das receitas auferidas, sendo esta a base de incidência dos tributos. Se a sociedade optar pelo regime de tributação com base no Lucro Presumido, apenas utilizará o Livro Caixa. Se optar pelo

¹⁰ Art. 515. O prejuízo fiscal apurado por Sociedade em Conta de Participação - SCP somente poderá ser compensado com o lucro real decorrente da mesma SCP.

Parágrafo único. É vedada a compensação de prejuízos fiscais e lucros entre duas ou mais SCP ou entre estas e o sócio ostensivo.

regime do Lucro Real, as operações serão registradas em Livro Diário e Razão auxiliares com a totalização escriturada na contabilidade do sócio ostensivo em contas de compensação (vide NBC T 2.5 e NBC T 2.1.5.2).

Neste último caso, deve ser criado um subgrupo específico de receitas e despesas no plano de contas do sócio ostensivo, para facilitar a apuração do resultado da sociedade em conta de participação no sócio ostensivo.

Ocorrendo prejuízo fiscal na sociedade em conta de participação, este não poderá ser compensado com lucro decorrente das atividades do sócio ostensivo, do sócio oculto ou lucro de outra sociedade nestes moldes. O prejuízo fiscal somente pode ser compensado com prejuízo fiscal da própria sociedade, respeitado o limite de 30%.

4.9 A constituição de Ativo Fiscal Diferido, no balanço da empresa, sobre os Prejuízos Fiscais apurados.

A constituição de um ativo fiscal diferido, no balanço da empresa, visa a contabilização do direito da empresa em compensar seus prejuízos fiscais em períodos futuros.

Tal manobra tem o intuito de refletir um direito inegável e garantido por lei à entidade e registrar respectivamente os valores a título de Imposto Sobre Renda e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, melhorando assim o cenário de suas contas patrimoniais.

A Norma IBRACON NPC nº 25 visa o direcionamento e regulação da contabilização desses ativos fiscais diferidos, estabelecendo procedimentos e exigências para o seu reconhecimento nas demonstrações contábeis da empresa que serão posteriormente divulgadas.

Dentre as principais exigências para o seu reconhecimento, pode-se citar que a empresa deverá ter um histórico de rentabilidade, ou seja, um passado em que a empresa demonstra a apuração de lucros, bem como a uma expectativa de rentabilidade para utilização do respectivo prejuízo fiscal.

A demonstração do passado deve ser feita documentalmente o que não resta dúvida a necessidade de guarda de documentos que comprovem tal cenário. Já no que tange à expectativa de rentabilidade futura, tal estudo deve ser elaborado pela administração de entidade, ficando sob a sua responsabilidade a juntada de evidências para guarnecer essa contabilização.

5 O limite de 30% de compensação do Prejuízo Fiscal e suas implicações

Conforme tratado anteriormente, as normas tributárias vedam terminantemente às empresas que não realizem atividades rurais, a utilização plena do prejuízo fiscal apurado com o lucro advindo em anos posteriores.

Dessa forma, convém tratarmos especificamente como a doutrina se comporta sobre esse tema, trazendo seus principais argumentos.

Não obstante, também faz se mister trazer ao estudo, o posicionamento do fisco federal em contraponto ao posicionamento da doutrina.

Ademais, como medida de justiça, elencaremos o posicionamento dos tribunais superiores, com ênfase nos pontos mais importantes dos julgados.

6 Como a Doutrina se manifesta sobre tema

Antes de adentrarmos ao aspecto precípua do presente tópico, convém tratarmos sobre o conceito de renda que é explicitado de forma minuciosa pela doutrina pátria.

A Douta Professora Regina Helena Costa ensina na sua obra voltada ao curso de graduação em direito tributário que “renda é o aumento de riqueza obtido num dado período de tempo, deduzidos os gastos necessários à sua aquisição e manutenção. A renda constitui acréscimo patrimonial, que não se confunde com o patrimônio de onde deriva – o capital, o trabalho ou a combinação de

ambos.”¹¹

Optamos por tratar primeiro o sobre as lições da Professora Regina Helena Costa, não só por sua didática conglobada com profundidade na transmissão de conhecimento, mas também por aspectos importantes que serão tratados ao longo da presente explanação. Deve-se destacar alguns pontos importantes desse trecho, principalmente que renda é o aumento de riqueza num dado período, que remete ao aspecto temporal da regra matriz de incidência do Imposto sobre a Renda.

O segundo ponto levantado pela professora é o fato da renda não se confundir com o patrimônio de onde deriva.

Os dois pontos são extremamente importantes para defender as duas teses para o aproveitamento e não aproveitamento do prejuízo fiscal sem que seja aplicado o limitador de trinta por cento.

Nesse contexto, convém elencarmos as explicações do Professor Leandro Paulsen e José Eduardo Soares de Melo, sobre os conceitos de renda e acréscimo patrimonial, senão vejamos:

A extensão dos termos “renda” e “proventos de qualquer natureza” dá o contorno do que pode ser tributado e do que não pode ser tributado a tal título.

De fato, na instituição do imposto de renda e proventos de qualquer natureza, o legislador ordinário não pode extrapolar a amplitude de tais conceitos, sob pena de inconstitucionalidade.

A renda é o acréscimo patrimonial produto do capital ou do trabalho. Proventos são os acréscimos patrimoniais decorrentes de uma atividade que já cessou.

“Acréscimo patrimonial”, portanto, é o elemento comum e nuclear dos conceitos de renda e de proventos, ressaltado pelo próprio art. 43 do CTN na definição do fato gerador de tal imposto, conforme se verá adiante.¹²

Para o eminente Professor Roque Antonio Carrazza, catedrático da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, os conceitos de renda e acréscimos

¹¹ COSTA, Regina Helena – Curso de direito tributário : Constituição e Código Tributário Nacional / Regina Helena Costa – 3ª Ed. Ver. Atual. E ampl. – São Paulo : Saraiva – 2013, pág. 359.

¹² PAULSEN, Leandro : Impostos federais, estaduais e municipais / Leandro Paulsen, José Eduardo Soares de Melo. 7. ed. rev. e atual. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

patrimoniais são:

(...) renda é 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 pessoa..., é que podemos juridicamente falar em renda ou proventos de qualquer natureza¹³

Superada a questão do conceito de renda, uma vez que os doutrinadores supramencionados elucidaram os principais aspectos do conceito de renda e acréscimo patrimonial, o Doutrinador Ricardo Mariz de Oliveira trata especificamente sobre a questão do limitador de trinta por cento na jurisprudência e sobre a tese defendida na doutrina, vejamos:

Com relação a legislação aplicável à compensação, a matéria mais recentemente voltou a ser abordada na jurisprudência a propósito do limite de trinta por cento pode ser aplicado a prejuízos fiscais do passado. Esse limite também suscitou questionamento sobre ser inconstitucional por quebrar a unicidade do lucro e acabar por tributar o patrimônio em virtude da inexistência de lucro¹⁴.

Já o professor Roque Antonio Carrazza¹⁵, ao se manifestar sobre as normas que inseriram a limitação de trinta por cento para compensação do prejuízo fiscal, em tópico específico em seu Livro sobre o Imposto sobre a Renda, firma o seguinte entendimento:

(...) os artigos em apreço limitaram a dedução dos prejuízos fiscais, alterando o modo de apurar-se a base de cálculo in concreto, seja para o IRPJ, seja da CSLL. Com isto, mandaram inserir, de modo indevido, na base imponible destas duas exações valores que, positivamente, não tipificam lucro (acrécimo patrimonial), mas mero patrimônio da empresa-contribuinte.

¹³ CARRAZZA, Roque Antonio. A natureza meramente interpretativa do art. 129 da Lei nº 11.196/05, o imposto de renda, a contribuição previdenciária e as sociedades de serviços profissionais. *RDDT* 154, jul/08, p. 109.

¹⁴ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do Imposto de Renda. São Paulo : Quartier Latin, 2008, pág 879 à 890.

¹⁵ CARRAZZA, Roque Antonio : Imposto Sobre a Renda (Perfil Constitucional e Temas Específicos) / Roque Antonio Carrazza – 3ª Ed. – São Paulo ; Malheiros editores – 2009.

Estamos plenamente convencidos de que a restrição em análise desvirtua o arquétipo constitucional seja do IRPJ, seja da CSLL, não podendo, deste modo, prevalecer. Melhor dizendo, a nosso ver, somente a estrita variação patrimonial positiva deve ser aferida para efeito de renda tributável – pelo quê é inconstitucional qualquer limitação à compensação de prejuízos, de um exercício para outro.

Basicamente, o Professor Roque Antonio Carrazza menciona que a renda e o acréscimo patrimonial devem ser tributados desde que essa disponibilidade seja riqueza nova. No momento em que a empresa apura prejuízo acaba por ter seu patrimônio atacado para arcar com os custos e despesas ocorridos no ano, culminando assim em um prejuízo contábil e posteriormente fiscal.

Somente quando a empresa recuperar o patrimônio perdido em razão do prejuízo, poderá ser tributada pelo IRPJ, pois foi adquirida nova renda ou novo acréscimo patrimonial. Sendo assim, a imposição da limitação de trinta por cento de compensação do prejuízo fiscal acaba por tributar a renda da empresa, mesmo que não tenha recuperado as perdas ocorridas no prejuízo apurado e, conseqüentemente, tributar o patrimônio da empresa de forma inconstitucional pois a Constituição Federal não autorizou em momento algum a tributação do patrimônio pela União Federal.

Dessa forma, a desvirtuação do conceito de renda, também causa infração ao artigo 110 do código tributário nacional, pois para fins de conceito de renda e acréscimo patrimonial, já consagrados no direito privado, não podem ser alterados para fins de tributação.

Ante todo o exposto, passamos a abordar as decisões administrativas e judiciais sobre o tema visando o confronto das teses adotadas pelos nobres jurídicas com os julgadores.

7 As decisões na Esfera Administrativa

Ante a necessidade de agir conforme a legislação e as normas tributárias, em respeito ao princípio da legalidade, as decisões na esfera federal administrativa tendem a ser, majoritariamente, contrárias às pretensões dos contribuintes.

Muito embora os entendimentos firmados pelos eminentes doutrinadores

tenham sido utilizados na presente esfera, não lograram êxito em reverter as atuações fiscais, nas delegacias de julgamento da Receita Federal, sob os termos abaixo:

DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO EM BELO HORIZONTE

3 ° TURMA

ACÓRDÃO Nº 02-37500 de 15 de Fevereiro de 2012

EMENTA: COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL - LIMITE DE 30% Mediante compensação de prejuízo fiscal, somente se permite reduzir em no máximo 30% o lucro líquido ajustado na determinação do resultado tributável, ainda que se trate de pessoa jurídica que faça sua última declaração de ajuste em virtude do encerramento de suas atividades. Ano-calendário: : 01/01/2007 a 31/12/2007

* * *

DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO EM RIBEIRÃO PRETO

3 ° TURMA

ACÓRDÃO Nº 14-40155 de 31 de Janeiro de 2013

EMENTA: PREJUÍZO FISCAL. COMPENSAÇÃO. LIMITE DE 30% 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. Data do fato gerador: 31/12/2003 a 31/12/2003

* * *

4 ° TURMA

ACÓRDÃO Nº 12-59025 de 27 de Agosto de 2013

EMENTA: APURAÇÃO DE IRPJ AO FINAL DO PERÍODO DE APURAÇÃO. COMPENSAÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA PAGO/RETIDO NO EXTERIOR. CONDIÇÕES DE DEDUTIBILIDADE. Somente é cabível a compensação de imposto pago/retido no exterior, se o rendimento correspondente for tributado no País, e houver imposto a ser pago sobre tal incidência. A dedução de imposto pago/retido no exterior não pode gerar saldo negativo de IRPJ. Na hipótese de apuração de prejuízo fiscal, é facultado à pessoa jurídica controlar no Lalur o imposto pago no exterior e promover a sua dedução com o imposto devido até o segundo ano-calendário subsequente ao de sua apuração, desde que, em tais períodos, seja apurado lucro real positivo e observados os limites de dedução. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. CONFISSÃO DE DÍVIDA. A Declaração de Compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados, por força da Medida Provisória 135/2003, convertida na Lei nº 10.833/2003. ESTIMATIVA NÃO COMPENSADA. AJUSTE ANUAL. IMPOSSIBILIDADE DE GLOSA. Na hipótese de compensação não homologada de estimativa, os débitos serão cobrados com base em DCOMP (tendo em vista o seu caráter de confissão de dívida) e, por conseguinte, não cabe

a glosa dessas estimativas na apuração do imposto/contribuição a pagar ou do saldo negativo apurado na DIPJ. no-calendário: : 01/01/2008 a 31/12/2008

Igualmente aos julgamentos perpetrados pelas delegacias de julgamento, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”), acaba por manter as decisões emanadas nas primeiras instâncias administrativas, seja por questões formais, uma vez que não tem competência para declarar a inconstitucionalidade de normas, seja por analisar o mérito e não verificar uma norma legal que permita a dedução de 100% do prejuízo fiscal, senão vejamos os julgados:

Processo nº 10665.001026/2007-90

Recurso Voluntário

Acórdão nº 1302-001.265 - 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária

Sessão de 4 de dezembro de 2013

PREJUÍZO FISCAL. LUCRO LÍQUIDO. LIMITE DE 30% DE REDUÇÃO. INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA. A autoridade administrativa não possui competência para declarar a inconstitucionalidade de lei que limita o valor do prejuízo fiscal que pode ser deduzido do lucro líquido (súmula n. 2 do CARF), muito embora este Conselho tenha pacificado pela sua constitucionalidade (súmula n. 3 do CARF)

* * *

Processo nº 16643.000303/2010-87

Recurso de Ofício e Voluntário

Acórdão nº 1102-001.081 - 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária

Sessão de 9 de abril de 2014

Recorrentes ABRIL COMUNICAÇÕES S/A (incorporadora de TEVECAP S/A)

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS. LIMITAÇÃO DE 30%. EXERCÍCIO DE ENCERRAMENTO DE ATIVIDADES.

O prejuízo fiscal apurado poderá ser compensado com o lucro líquido ajustadaas 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. Não há previsão legal que permita a compensação de prejuízos fiscais acima desse limite, ainda que seja no encerramento das atividades da empresa.

Diante desse contexto, as decisões na esfera administrativa, de forma majoritária e quase uníssona, rechaçam veementemente a utilização do prejuízo fiscal acima do limite de trinta por cento fixado em lei.

8 As Decisões na Esfera Judicial

O Supremo Tribunal Federal já se manifestou sobre a limitação de trinta por cento na compensação de prejuízo fiscal. O precedente está julgado no recurso extraordinário nº 344.994, onde se questionou a constitucionalidade dos artigos 42 e 58 da Lei Federal nº 8.981 de 1995, sob a alegação que muito embora as referidas normas tenham retirado a limitação temporal de utilização do prejuízo fiscal, inseriram a limitação de sua efetividade.

Nesse contexto, convém transcrevermos a ementa do referido julgado:

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL
TRIBUNAL PLENO

RECURSO EXTRAODINÁRIO Nº 344.994

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. DEDUÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. LIMITAÇÕES. ARTIGOS 42 E 58 DA LEI N. 8.981/95. CONSTITUCIONALIDADE. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO DISPOSTO NOS ARTIGOS 150, INCISO III, ALÍNEAS "A" E "B", E 5º, XXXVI, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. 1. O direito ao abatimento dos prejuízos fiscais acumulados em exercícios anteriores é expressivo de benefício fiscal em favor do contribuinte. Instrumento de política tributária que pode ser revista pelo Estado. Ausência de direito adquirido 2. A Lei n. 8.981/95 não incide sobre fatos geradores ocorridos antes do início de sua vigência. Prejuízos ocorridos em exercícios anteriores não afetam fato gerador nenhum. Recurso extraordinário a que se nega provimento. (RE 344994, Relator: Min. MARCO AURÉLIO, Relator para o Acórdão: Min. EROS GRAU, Tribunal Pleno, julgado em 25/03/2009, DJe-162 DIVULG 27-08-2009 PUBLIC 28-08-2009 EMENT VOL-02371-04 PP-00683 RDDT n. 170, 2009, p. 186-194).

Sem permeamos as questões formais levantadas a título de inconstitucionalidade, o acórdão vencedor abordou que o contribuinte teria meramente expectativa do direito de se utilizar do prejuízo fiscal na sua forma anterior a vigência da Lei Federal nº 8.981 de 1995.

Não se trata ainda de alteração na base de cálculo do imposto, que por ventura exigiria uma alteração por meio de lei complementar, conforme suscitado.

Fixou o entendimento que a rigor o contribuinte não teria um crédito oponível em face da Fazenda Nacional, mas o resultado negativo apurado seria um efeito de contingência do mundo dos negócios. Ventilou ainda que questionar a limitação seria o mesmo que socializar o prejuízo de empresas ineficientes.

Dessa forma, tratou o instituto da compensação do prejuízo fiscal como benefício tributário, pois atenta a manutenção da economia, dos empregos e fomento de sua criação. Mas como toda benesse, de âmbito tributário, deve estar adstrita às condições fixadas em lei. Restando vencido o Ministro Marco Aurélio, sendo que por maioria de votos, negou-se provimento ao recurso extraordinário em tela.

A questão foi novamente abordada pela corte suprema, ao julgar o recurso extraordinário nº 545.308. Nesse cenário, segue abaixo a ementa do acórdão emanado:

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL
TRIBUNAL PLENO

RECURSO EXTRAODINÁRIO Nº 545.308

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. BASE DE CÁLCULO: LIMITAÇÕES À DEDUÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. ARTIGO 58 DA LEI 8.981/1995: CONSTITUCIONALIDADE. ARTIGOS 5º, INC. II E XXXVI, 37, 148, 150, INC. III, ALÍNEA "B", 153, INC. III, E 195, INC. I E § 6º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. PRECEDENTE: RECURSO EXTRAORDINÁRIO 344.944. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. 1. Conforme entendimento do Supremo Tribunal Federal firmado no julgamento do Recurso Extraordinário 344.944, Relator o Ministro Eros Grau, no qual se declarou a constitucionalidade do artigo 42 da Lei 8.981/1995, "o direito ao abatimento dos prejuízos fiscais acumulados em exercícios anteriores é expressivo de benefício fiscal em favor do contribuinte. Instrumento de política tributária que pode ser revista pelo Estado. Ausência de direito adquirido". 2. Do mesmo modo, é constitucional o artigo 58 da Lei 8.981/1995, que limita as deduções de prejuízos fiscais na formação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro. 3. Recurso extraordinário não provido.(RE 545308, Relator: Min. MARCO AURÉLIO, Relatora para o Acórdão: Min. CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 08/10/2009, DJE-055 DIVULG 25-03-2010 PUBLIC 26-03-2010 EMENT VOL-02395-05 PP-01244 RTJ VOL-00214- PP-00535).

Em linhas gerais, o referido acórdão manteve a mesma linha de raciocínio que foi instaurada no precedente mencionado anteriormente. Sendo assim, julgou-se pela improcedência do recurso, por entender que o benefício fiscal foi alterado pela Lei Federal nº 8.951 de 1995.

A insatisfação dos contribuintes com as reiteradas decisões proferidas nessa questão é notória e incontroversa. Mudada a sistemática de interposição do recurso extraordinário, foi questionada a repercussão geral do tema para fins de análise do pleno do Supremo Tribunal Federal, por meio da interposição do

recurso extraordinário nº 591.340.

Em 3 de setembro de 2013, o Ministro Marco Aurélio, ressaltando sua óptica pessoal sobre o tema, emanou decisão no sentido de inexistir repercussão geral, ante as discussões já travadas anteriormente na corte sobre o tema, e negando provimento ao Recurso Extraordinário.

Tal decisão foi objeto de agravo regimental, totalmente provido uma vez que o Ministro Marco Aurélio verificou a existência de princípios constitucionais que não foram analisados quando do julgamento do precedente, e assim, reconsiderando a decisão anteriormente emanada, para que o pleno possa se manifestar novamente sobre o caso.

Para que não restem dúvidas, segue abaixo a ementa do acórdão:

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

REPERCUSSÃO GERAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 591.340

IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA JURÍDICA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO. PREJUÍZO. COMPENSAÇÃO. LIMITE ANUAL. Possui repercussão geral controversa sobre a constitucionalidade da limitação em 30%, para cada ano-base, do direito de o contribuinte compensar os prejuízos fiscais do Imposto de Renda sobre a Pessoa Jurídica e a base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - artigos 42 e 58 da Lei nº 8.981/95 e 15 e 16 da Lei nº 9.065/95. (RE 591340 RG, Relator: Min. MARCO AURÉLIO, julgado em 09/10/2008, DJe-211 DIVULG 06-11-2008 PUBLIC 07-11-2008 EMENT VOL-02340-07 PP-01437 LEXSTF v. 31, n. 361, 2009, p. 259-262 LEXSTF v. 31, n. 362, 2009, p. 276-279).

Ante todo o exposto, muito embora a questão já tivesse se delineado para uma decisão pacífica do Supremo Tribunal Federal, ganhou novo fôlego para uma nova discussão perante o pleno, cabendo aos contribuintes aguardar o deslinde sobre o caso.

9 Compensação do Prejuízo Fiscal: Benesse fiscal ou Decorrência do Conceito de Renda

Diante do que foi abordado anteriormente, podemos identificar que a doutrina entende que a compensação do prejuízo fiscal se trata de um instituto que

decorre do conceito de renda delineado na Constituição Federal.

Contudo, a jurisprudência pátria se fixa no ponto que a compensação do prejuízo fiscal se trata de um instituto de benefício fiscal¹⁶ e em razão disso deve estar adstrito às disposições do artigo 111 do Código Tributário Nacional.

Inegavelmente que as duas correntes são plenamente defensáveis sob o ponto de vista jurídico. No entanto, coaduno da tese que vem sendo defendida pela jurisprudência até o momento.

E explico. Sem me utilizar dos fortes argumentos trazidos pela tese vencedora do Recurso Extraordinário nº 344.994, principalmente pelos aspectos mencionados pela Ministra Elen Gracie, entendo que se trata de benefício fiscal ao dissecarmos a regra matriz de incidência tributária do Imposto Sobre a Renda das Pessoas Jurídicas.

Ao verificarmos o aspecto temporal do imposto sobre a renda, ou sobre qualquer tributo, verificamos que é necessário que exista um marco temporal, um período, para que a cobrança do tributo seja efetuada.

Dessa forma, a doutrina ao elencar que a limitação da compensação do prejuízo fiscal em trinta por cento do lucro apurado, ainda que de forma imprescritível, acaba se olvidando que no período em que houve o prejuízo fiscal, não houve recolhimento de tributos, ressalvada a questão da antecipação que não convém tratarmos nesse estudo.

Além disso, ao levantar o aspecto que se no ano posterior ao prejuízo, for apurado lucro, este somente serviria para recompor o patrimônio da empresa que teve de ser utilizado para arcar com o prejuízo apurado, também não pode

¹⁶ “Não devemos confundir os incentivos fiscais (também chamados benefícios fiscais ou estímulos fiscais) com as isenções tributárias. Estas são, apenas, um dos meios de concedê-los. Os incentivos fiscais estão no campo da extrafiscalidade, que, como ensina Geraldo Ataliba, é o emprego dos instrumentos tributários para fins não-fiscais, mas ordinatórios (isto é, para condicionar comportamentos de virtuais contribuintes, e não propriamente, para abastecer de dinheiro os cofres públicos). Por meio de incentivos fiscais, a pessoa política tributante estimula os contribuintes a fazerem algo que a ordem jurídica considera conveniente, interessante, oportuno (por exemplo, instalar indústrias em região carente do País). Este objetivo é alcançado por intermédio da diminuição da carga tributária. (...)” CARRAZZA, Roque Antônio – Curso de Direito Constitucional Tributário – 22ª Edição revista, ampliada e atualizada até a emenda constitucional n. 52/2006. Malheiros Editores – 2006, página 816.

se sustentar. Ao verificarmos a forma de apuração tanto do lucro, quanto do prejuízo fiscal, devemos considerar o período de apuração, ou seja, o aspecto temporal da regra matriz de incidência e assim, ainda que o patrimônio da empresa tenha sido dilapidado para arcar com sua situação negativa, não vislumbro a ofensa constitucional de nova renda.

Afinal, o que foi perdido no ano anterior, a título de patrimônio, ainda que seja recuperado em períodos posteriores, deve ser considerado nova renda, uma vez que não se subsumi a recomposição de um patrimônio perdido. Isso porque para se realizar o cálculo do imposto sobre a renda se leva em conta tão somente as despesas, custos e receitas incorridas no período de apuração, e não se importando se o patrimônio anterior estava maior ou menor do que o vislumbrado em outros períodos.

Até sob aspectos não tributários, o fato da limitação em trinta por cento para fins de compensação com o lucro apurado no próximo período tem sua razão sob o ponto de vista do direito financeiro. Caso não houvesse limitação, a Fazenda Nacional deixaria de ver seus cofres abastecidos em 2 períodos de apuração, no mínimo. O primeiro deles no momento em que a empresa apura o prejuízo, vez que não há lucro, não há fato gerador do imposto e no período em que a empresa apurar o lucro e se utiliza de todo o prejuízo apurado no respectivo ano.

Importante mencionar ainda que a Lei não pode desincentivar a empresa que apure lucro. Inegavelmente que em diversas vezes o prejuízo fiscal apurado é resultante de planejamentos tributários e, ainda que não seja, não pode ser incentivada uma empresa que não tem condições de arcar com sua operação. Ressalvadas as hipóteses de crises da economia como um todo, que deve ser vista de maneira individualizada e não como regra.

Ademais, é flagrante sua natureza de benefício fiscal ao excepcionalizar a empresa voltada às atividades rurais pois além de sofrer com as intempéries de ordem econômica, também pode ser atingida por mudanças climáticas que, em determinados casos, são insanáveis ou imprevisíveis pelo homem, e podem culminar em perdas de produção que resultam em prejuízos, fiscais, contábeis

e econômicos.

Diante de todo o exposto, entendo que a compensação de prejuízos fiscais, ainda com seu limitador de trinta por cento, tem natureza jurídica de benefício fiscal devendo ser interpretada restritivamente, dotando de plena constitucionalidade, e não cabendo sua flexibilização pela via jurisdicional onde diversos contribuintes tem se esmerado para altera-la.

10 Sínteses Conclusivas

Basicamente o presente trabalho buscou abordar os temas preponderantes acerca do prejuízo fiscal na legislação brasileira. Tratou da forma pela qual o prejuízo fiscal é apurado, diferenciando-o do prejuízo contábil.

Ademais, buscou-se elencar as principais situações onde o prejuízo fiscal tem peculiaridades como nas atividades agropecuárias, nos casos de incorporação, cisão ou fusão e sociedades em conta de participação. Mencionou, ainda, a forma pela qual é informado ao fisco o prejuízo fiscal, mediante a entrega de obrigações acessórias e elaboração de livros fiscais.

Permeados tais aspectos, tratou como a limitação de compensação do prejuízo fiscal é vista pela doutrina, e que tal limitação seria inconstitucional uma vez que feriria o conceito de renda, tendo em vista que a limitação acabaria por tributar a recomposição do patrimônio da empresa, no momento em que apurar lucro tributável.

Elencou-se, ainda, o posicionamento firmando na esfera administrativa sobre a limitação, pois como a norma posta está prevista em Lei, não pode ser desconstituída pela via administrativa por obediência ao princípio da legalidade que deve nortear os atos administrativos.

Com relação à jurisprudência pátria, citou os precedentes do Supremo Tribunal Federal, onde foi firmado o entendimento que a compensação do prejuízo fiscal nada mais é do que um benefício fiscal que deve estar adstrito às condições previstas, uma vez que se trata de favor legal do ente federativo tributante ao

contribuinte.

Por fim, ao confrontar o posicionamento da doutrina com a jurisprudência pátria, verificou-se que além dos fortes argumentos trazidos pela jurisprudência, pode-se se extrair da regra matriz de incidência tributária, o aspecto temporal da tributação pelo imposto sobre a renda, para denotar a característica de benefício fiscal que comporta a compensação de prejuízo fiscal dentro da limitação imposta de trinta por cento do lucro apurado, sendo plenamente constitucional tal limitação.

Isso porque tanto na forma de apuração do lucro, quanto do prejuízo fiscal, devemos considerar o período de apuração, em outras palavras, o aspecto temporal da regra matriz de incidência, afastando-se a alegação de que o conceito de renda deve ser entendido por diversos períodos para que se vislumbre a nova renda a ser tributada.

Ademais, a União não pode incentivar empresas que não conseguem manter a sua saúde financeira, bem como a produção de novas rendas tributáveis. E não é ó isso, a apuração de prejuízo fiscal pode derivar inclusive de planejamentos tributários não admitidos pela legislação fiscal, o que comprometeria inclusive a percepção de receitas financeiras pela Fazenda Nacional.

Nesse contexto, a natureza de benefício fiscal também pode ser vislumbrada ante a inaplicabilidade do limite de trinta por cento de compensação do prejuízo fiscal às empresas que exercem atividades rurais, onde notoriamente sofrem mais riscos na operação de seus negócios.

Ante o exposto, resta claro que a compensação de prejuízo fiscal é um benefício fiscal constitucional e que sua limitação é amparada pelo Código Tributário Nacional, pela Constituição Federal, pela Jurisprudência Pátria, e pela análise de outras variáveis jurídicas que devem ser consideradas no presente caso.

BIBLIOGRAFIA

CARRAZZA, Roque Antonio. A natureza meramente interpretativa do art. 129 da Lei nº 11.196/05, o imposto de renda, a contribuição previdenciária e as sociedades de serviços profissionais. *RDDT* 154, jul/08, pág. 109.

PAULSEN, Leandro : Impostos federais, estaduais e municipais / Leandro Paulsen, José Eduardo Soares de Melo. 7. ed. rev. e atual. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

COSTA, Regina Helena – Curso de direito tributário : Constituição e Código Tributário Nacional / Regina Helena Costa – 3ª Ed. Ver. Atual. E ampl. – São Paulo : Saraiva – 2013, pág. 359.

CARRAZZA, Roque Antonio : Imposto Sobre a Renda (Perfil Constitucional e Temas Específicos) / Roque Antonio Carrazza – 3ª Ed. – São Paulo ; Malheiros editores – 2009.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do Imposto de Renda. São Paulo : Quartier Latin, 2008, pág 879 à 890.

SOARES, David José. Imposto de Renda de A a Z / David José Soares, Luiza Leiko Moreira, Maraisis Micas. 1ª Ed – São Paulo : IOB, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário / Paulo de Barros Carvalho – 17ª Ed. – São Paulo : Saraiva, 2005.

PAULSEN, Leandro. Direito Tributário : Constituição e Código Tributário Nacional à luz da doutrina e da jurisprudência / Leandro Paulsen. 14. Ed. – Porto Alegre : Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2012.

FERREIRA, Antonio Airton. Regulamento do imposto de renda 1999 anotado e comentado: atualizado até 30 de abril de 2009 / Antonio Airton Ferreira, Luiz Martins Valero, Marcos Shigueo Takata, Juliana M. O. Ono, Victor Hugo Isoldi de M. Castanho e Marcos Vinícius Neder de Lima. 12. Ed. V.1 e V2. São Paulo : FISCOsoft, 2009.

HIROMI, Higushi. Imposto sobre a renda das empresas: interpretação e prática: atualizado até 10-01-2011 / Hiromi Higushi, Fábio Hiroshi Higushi, Celso Hiroyuki Higushi – 36ª Ed, São Paulo: IR Publicações, 2011.

RODRIGUEZ, Aldenir Ortiz - IRPJ/CSLL – Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – 1ª edição 2012 - Aldenir Ortiz Rodrigues, Cleber Marcel Busch, Edino Ribeiro Garcia, Willian Haruo Toda, 1ª Ed – São Paulo : IOB.