

LILIANNE PATRÍCIA LIMA

PREJUÍZO FISCAL: Estudo de caso referente à compensação integral do prejuízo da incorporada perante a Incorporadora segundo decisão do Conselho de Contribuintes.

Monografia apresentada como requisito para conclusão do curso de bacharelado em Direito do Centro Universitário de Brasília.

Orientador: Marlon Tomazette

BRASÍLIA
2009

“Há homens que lutam um dia e são bons.
Há outros que lutam um ano e são melhores.
Há os que lutam muitos anos e são muito bons.
Porém, há os que lutam toda a vida.
Esses são os imprescindíveis.”

Bertolt Brecht

Dedico este trabalho aos Amores da minha vida. Meus pais, João e Vilma; em especial, à minha mãe por insistir nos motivos que me levaram a ingressar no curso de Direito. Aos meus irmãos, Leo e Meliza, e aos meus amados cunhados por acreditarem em mim. E ao Douglas por seu apoio e compreensão.

Agradeço a Deus pelas bênçãos diárias e por eu ser rodeada de pessoas amadas e queridas, que fazem com que a minha paixão pelo Direito aumente a cada dia.

Agradeço ao Professor e Orientador Marlon Tomazette, por toda orientação dispendida e pelo brilhantismo, que tive a oportunidade de perceber durante a minha graduação.

Agradeço aos amigos da KPMG e às amigas que tanto amo, “meninas”. Em especial à minha grande amiga Helena, por me salvar nas horas certas e estar sempre presente em minha vida; e ao seu pai, Rui Carvalho, pelos conselhos, pelo suporte e pela revisão deste trabalho.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	8
1 CONCEITO DE TRIBUTO	10
1.1 Imposto de Renda	11
<i>1.1.1 Fato Gerador do Imposto de Renda</i>	<i>12</i>
<i>1.1.2 Base de Cálculo do Imposto de Renda</i>	<i>14</i>
<i>1.1.3 Alíquota do Imposto de Renda</i>	<i>15</i>
<i>1.1.4 Sujeito passivo</i>	<i>15</i>
<i>1.1.5 Natureza Jurídica do Imposto de Renda</i>	<i>16</i>
1.2 Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	16
<i>1.2.1 Fato Gerador da CSLL</i>	<i>17</i>
<i>1.2.2 Base de Cálculo da CSLL</i>	<i>17</i>
<i>1.2.3 Alíquota da CSLL</i>	<i>17</i>
<i>1.2.4 Natureza Jurídica da CSLL</i>	<i>18</i>
2 NOÇÕES GERAIS DE SOCIEDADE	19
2.1 Formas de Reestruturação Societária	19
<i>2.1.1 Transformação societária</i>	<i>21</i>
<i>2.1.2 Fusão</i>	<i>22</i>
<i>2.1.3 Cisão</i>	<i>23</i>
<i>2.1.4 Incorporação.....</i>	<i>25</i>
2.2 Direito dos Credores	26
2.3 Incorporação	27
<i>2.3.1 Conceito</i>	<i>27</i>
<i>2.3.2 Requisitos para efetuar a Incorporação de Sociedades</i>	<i>28</i>
<i>2.3.3 Aspectos materiais e societários da Incorporação.....</i>	<i>32</i>
<i>2.3.3.1 Avaliação dos bens</i>	<i>32</i>
3 REGIME DE TRIBUTAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO	35
3.1 Apuração dos Tributos	35
<i>3.1.1 Tributação com base no Lucro Presumido</i>	<i>35</i>
<i>3.1.2 Tributação com base no Lucro Arbitrado</i>	<i>37</i>
<i>3.1.3 Tributação com base no Lucro Real</i>	<i>37</i>
3.2 Regime de Tributação com Base no Lucro Real	37
3.3 Histórico da Compensação de Prejuízo	41
<i>3.3.1 Compensação de Prejuízo Fiscal da Empresa Incorporada</i>	<i>42</i>
<i>3.3.2 Compensação de Base Negativa de CSLL</i>	<i>43</i>

3.4 Estudo de Caso do acórdão da 1ª turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho de Contribuintes	45
<i>3.4.1 Relatório da Demanda Administrativa</i>	<i>45</i>
<i>3.4.2 Confronto da decisão com outros julgados administrativos</i>	<i>47</i>
CONCLUSÃO	50
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	52

RESUMO

O estudo teve como objetivo analisar a compensação integral de prejuízo fiscal para a empresa incorporada, no âmbito de uma reorganização societária com formato de incorporação, tendo como suporte o acórdão CRSF/01-05.100 da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF. Conceitos referentes ao Imposto de Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL foram explicitados, da mesma maneira que as diversas formas de reestruturação de sociedades, como definido pela Lei das Sociedades por Ações – LSA e pelo Código Civil. Estudou-se, em paralelo, o impacto das formas de reorganização (transformação, fusão, cisão e incorporação) e dos regimes de tributação e benefícios fiscais sobre os valores envolvidos e sua destinação e assunção pela empresa ou entidade derivada da operação, sempre à luz do papel interventor dos acionistas e do sistema de auditoria mobilizado a cada etapa da incorporação estudada, gerando a consideração de que a compensação dos prejuízos permitiu, no caso enfocado, a viabilização da entidade resultante e a não absorção dos prejuízos fiscais por credores ou acionistas. Assim, concluiu-se que o Acórdão foi acertadamente exarado em socorro à viabilidade da operação, validando a compreensão de que não podem ser impostos limites à compensação de prejuízos fiscais, de vez que tal limitação impõe, por princípio, um constrangimento operacional ainda maior às entidades envolvidas processo de reestruturação, acarretando, eventualmente, sua inviabilidade como ente do mundo jurídico real.

Palavras Chaves: sociedade; incorporação, tributos; regime de tributação; compensação de prejuízo fiscal; compensação de base negativa de contribuição social sobre o lucro.

INTRODUÇÃO

Com a consolidação do Novo Mercado e o surgimento de novas oportunidades comerciais sociais de crescimento, as empresas se deparam com a necessidade de superação de problemas para cumprimento de metas visando ampliar seus negócios, o que é o caso da reestruturação ou reorganização societária. Essa reorganização está diretamente ligada à redução de custos de produção; à diminuição de custos e despesas em geral; à otimização do ciclo operacional; à ampliação do mercado consumidor; à redução da carga tributária; e até mesmo à pura reestruturação da sociedade produtiva.

O risco da atividade é do empresário; ele é o responsável pelo sucesso ou pelo fracasso de seu empreendimento. Contudo, é necessária a percepção que um empresário traz consigo (que caracteriza a idéia de empregador, assim como formas diretas e indiretas de participar da economia nacional). Em razão disso, o Estado, de forma mínima, própria da figura não intervencionista, regula a economia, atribuindo benefícios fiscais as empresas que apresentaram prejuízos, calculados de acordo com o regime de tributação pelo lucro real da entidade, no ano de futuro lucro. O referido benefício fiscal é a compensação de até 30% (trinta por cento) sobre o lucro real da empresa, conforme regulado pelos artigos 15 e 16 Lei nº 9.065/95.¹

Desse modo, o presente estudo visa observar o julgado CRSF 01-05.100, do antigo Conselho de Contribuintes, hoje denominado, com o advento da Lei nº 11.941/2009²,

¹ BRASIL. LEI Nº. 9.065, de 20 de junho de 1995. Dá nova redação aos dispositivos da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, que altera a legislação tributária federal, e dá outras providências. Lex: Diário Oficial da União, Brasília, 21 de junho de 1995. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9065.htm >. Acesso: entre 08 de outubro e 19 de novembro 2008

² BRASIL. LEI Nº. 11.491, de 27 de maio de 2009. Altera a legislação tributária federa [...] a partir da instalação do conselho Administrativo de Recursos Fiscais os Decretos nºs 83.304, de 28 de março de 1979, e 89.892, de 2 de julho de 1984, e o art. 112 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005; e dá outras providências. Lex: Diário Oficial da União, Brasília, 28 de maio de 2009. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Lei/L11941.htm >. Acessado entre julho e setembro de 2009.

Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, que não aplicou a compensação com trava de 30% (trinta por cento) de prejuízo fiscal no que tange ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ empresa incorporada, quando da operação de incorporação. Essa decisão é, até o momento, adotada como paradigma nas demais câmaras do antigo 1º Conselho, atual 1ª Seção.

À luz da evolução ocorrida no mercado brasileiro, o trabalho trará informações referente aos temas como: imposto de renda e contribuição social sobre lucro líquido (conceito e demonstração do regime de tributação); incorporação (conceito e requisitos); lucro real (conceito e formas de apuração); e prejuízo fiscal, (conceito e meios de compensação).

Faz-se, no primeiro capítulo, a exposição de conceitos e formas de apuração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ, e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL.

No segundo capítulo serão abordados os conceitos e formas de sociedade e reestruturação societária, nesse caso com ênfase na incorporação, forma de organização societária objeto do presente estudo. O capítulo tem, também, o intuito de dissecar os requisitos que condicionam o sucesso da operação, assim como dos aspectos patrimoniais e societários das entidades envolvidas.

O terceiro capítulo, a par do enfoque tributário sobre a apuração dos tributos com base no lucro real da entidade, que será demonstrado por sua contabilização, traz o instituto de prejuízo fiscal e de compensação de base negativa de CSLL (indicando suas formas de obtenção e de exclusão), como suporte ao caso a ser estudado, bem como à análise e aos comentários que confrontam com o julgado.

1 CONCEITO DE TRIBUTO

Como citado na introdução, este estudo versa sobre a compensação integral, para a empresa incorporada, do prejuízo fiscal e base negativa de CSLL. Tais operações decorrem da apuração de dois tributos federais: o IRPJ, que é um imposto previsto no art. 153, III, da Constituição Federal ³, resultado de uma prestação pecuniária não vinculada; e a CSLL, prevista de forma genérica no art. 195, I, alínea “c” da Carta Magna, e instituída pela Lei 7.688/88. ⁴

Tendo em vista que o estudo está focado em tributos de naturezas diferentes e que serão explicados separadamente, faz-se mister explanação sobre a origem do tributo e seu conceito.

O crescimento das atividades dos Estados trouxe a necessidade de recursos para seu custeio, levando aos Estados Fiscais, os quais dependem da arrecadação tributária para a consecução de seu fim, veja-se:

Há, assim, importante relação entre o desenvolvimento da participação estatal na vida das pessoas de Direito privado com a ampliação das carências arrecadatórias do Poder público, que passa a ter na arrecadação tributária a fonte de recursos indispensáveis para o custeio de suas atividades. ⁵

Dessa forma, a tributação passou a ser algo indispensável na vida na população e imprescindível para o Estado, o que configura a instituição do tributo de forma moderna, positivada.

³ BRASIL. CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL DE 1988, de 05.10.1988. DOU de 05.10.1988.

⁴ BRASIL. LEI Nº. 7.689/88, de 15 de dezembro de 1988. Dispõem sobre a contribuição social sobre o lucro e dá outras providências. DOU 16.12.1988.

⁵ SILVA, Sérgio André. R.G. da. **Controle administrativo do lançamento tributário**: O processo administrativo. Rio de Janeiro/RJ: Ed. Lumen Juris, 2004, p. 7.

O tributo como forma arrecadatória é uma obrigação pecuniária e legal que, geralmente, não se origina de fatos ilícitos. Porém, vindo de um fato ilícito, poderá ser gerador de multa ou de obrigação de indenizar. Segundo o mesmo autor, o tributo não é sanção por violação de nenhum preceito, nem reparação patrimonial; será tributo a obrigação, prevista no mandamento da norma jurídica, de pagar ao Estado, em pecúnia.⁶

O tributo tem conceito jurídico positivo, e pode ser mutável por reforma constitucional. O professor Geraldo Ataliba insere seu entendimento do conceito de tributo no Brasil:

No Brasil, hoje, o seu termo de referência é o dinheiro. Não se sabe como será no futuro. Enfim, é conceito contingente, ao contrário dos conceitos lógico-jurídicos, que são necessários, permanentes, universais, e transcendentais ao próprio querer constituinte.⁷

Como visto, o tributo é necessariamente positivado. Não há como estudar tributo sem o aparato jurídico. Dessa forma, serão estudadas, adiante, duas repartições de tributos, quais sejam o Imposto de Renda, com foco na pessoa jurídica, e a Contribuição Social, com foco no lucro líquido das empresas.

1.1 Imposto de Renda

O imposto de renda é um tributo federal fundamentado no art. 153, III, da Constituição Federal e no art. 43 do Código Tributário Nacional – CTN. Apesar do imposto não ter caráter vinculado, conforme consta no art. 3º do CTN, para a visualização do conceito normativo de imposto pode-se adotar o entendimento de Hugo de Brito Machado, que o dá como instrumento de distribuição de renda.

⁶ SILVA, Sérgio André. R.G. da. **Controle administrativo do lançamento tributário**: O processo administrativo. Rio de Janeiro/RJ: Ed. Lumen Juris, 2004, p. 8.

⁷ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed., São Paulo/SP: Ed. Malheiros, 2006, p. 40.

Segundo o entendimento do citado autor, a competência federal do imposto, lhe confere uma maleabilidade para que seja utilizado como instrumento de distribuição de renda, a fim de que, as desigualdades regionais sejam amenizadas em busca de um equilíbrio e desenvolvimento econômico. Ademais, segundo o artigo 165 §7º da Constituição Federal – CF prevê que o orçamento fiscal e de investimento “terão entre suas funções as de reduzir desigualdades inter-regionais, segundo critério populacional”, dessa forma, verifica-se como uma solução tal tributo ser de competência federal e não de Estados ou Municípios.⁸

Posto isso, apresenta-se, a seguir, seu fato gerador, sua base de cálculo, alíquota e natureza jurídica, bem como o sujeito passivo da obrigação tributária.

1.1.1 Fato Gerador do Imposto de Renda

O fato gerador é toda ocorrência conseqüente ou não da vontade, sem qualquer relevância dos aspectos subjetivos. Tal situação fática deve estar definida em lei, pois somente a lei é o instrumento adequado para definir a situação cuja ocorrência gera a obrigação tributária principal. Trata-se da aplicação do princípio da estrita legalidade. Ressalte-se, a propósito, o que expressa o artigo 97, inciso III, do CTN, tendo presente que a palavra *lei* é por este utilizada em sentido estrito: “*Art. 97. Somente a lei pode estabelecer: III – a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do §3º do artigo 52, e de seu sujeito passivo;*”.⁹

⁸ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 25. Ed., São Paulo/SP: Ed. Malheiros, 2004, p. 87.

⁹ BRASIL. LEI Nº. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. DOU de 26.10.66.

O autor Ruy Barbosa Nogueira também conceitua: “No sentido integral, fato gerador do tributo é o conjunto dos pressupostos abstratos descritos na norma de direito material, de cuja concreta realização decorrem os efeitos jurídicos previstos”.¹⁰

O fato gerador do IRPJ é assim definido por Sabbag:

Fato gerador = engloba, além das hipóteses tributadas exclusivamente “na fonte”, o “LUCRO”, sendo de periodicidade trimestral. O lucro da pessoa jurídica ou equiparada à jurídica pode ser obtido pelos critérios de apuração real, presumida ou arbitrada.¹¹

Após as explicações genéricas, observa-se que o fato gerador do imposto sobre a renda é o acréscimo de renda ao patrimônio (entenda-se patrimônio como um conjunto de direitos e obrigações, que contém direitos reais, pessoais e intelectuais).¹²

Em razão da controvérsia do que pode ser renda, a Constituição Federal elucida que o imposto incidirá sobre renda ou proventos de qualquer natureza. Deve-se entender como renda a disponibilidade de aquisição de renda ao patrimônio, e não apenas a passagem de renda pelo patrimônio. Para que haja a incidência desse imposto é necessário configurar a disponibilidade de aquisição de rendas ou proventos de qualquer natureza ao patrimônio; essa disponibilidade significa ausência de obstáculos jurídicos a serem removidos. A renda aqui tratada deve ser real, o que não pode ser confundido com o montante de renda auferido, que poderá ser presumido ou arbitrado, como será explicado adiante.¹³

O imposto de renda possui uma função fiscal e deve ser utilizado pela União como um meio necessário a promover a redistribuição de renda no país. O fato gerador do

¹⁰ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 14. ed., São Paulo/SP: Ed. Saraiva, 1995, p. 142.

¹¹ SABBAG, Eduardo de Moraes. **Elementos do direito Tributário**. 5. ed., São Paulo/SP: Ed. Dpj, 2004, p. 358.

¹² SABBAG, Eduardo de Moraes. **Elementos do direito Tributário**. 5. ed., São Paulo/SP: Ed. Dpj, 2004, p. 357.

¹³ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 25. ed., São Paulo/SP: Ed. Malheiros Editores, 2004.

imposto é o acréscimo patrimonial, em razão da disponibilidade econômica ou jurídica. A disponibilidade econômica é a obtenção, uso, gozo e disposição do dinheiro, ou coisas conversíveis em renda, determinando o concreto. No caso da disponibilidade jurídica, a incidência do imposto de renda ocorre quando há um acréscimo patrimonial, bastando para tanto que o sujeito passivo tenha o direito ao crédito sobre esse acréscimo.¹⁴

1.1.2 Base de cálculo do Imposto de Renda

A base de cálculo é uma perspectiva mensurável do aspecto material da hipótese de incidência que a lei qualifica, com o objetivo de fixar o critério para a determinação, em cada obrigação tributária concreta, do *quantum debetur*. Conforme o professor Geraldo Ataliba ensina:

A base imponible é a dimensão do aspecto material da hipótese de incidência. É, portanto, uma grandeza ínsita na h.i. (Alfredo Augusto Becker a coloca, acertadamente, como cerne da h.i.). É, por assim dizer, seu aspecto dimensional, uma ordem de grandeza própria do aspecto dimensional, uma ordem de grandeza própria do aspecto material da h.i.; é propriamente uma medida sua.¹⁵

O imposto de renda é um imposto federal que incide sobre a disponibilidade de renda jurídica ou econômica. Segundo Nilton Latorraca, o conceito de renda abrange “o produto de capital, do trabalho ou da combinação de ambos; e os acréscimos patrimoniais não compreendidos no item anterior”.¹⁶

A base de cálculo do IRPJ será estudada em capítulo próprio quando forem mencionados os regimes e de tributação desse imposto. A base pode ser o lucro real (que será

¹⁴ SABBAG, Eduardo de Moraes. **Elementos do direito Tributário**. 5. ed., São Paulo/SP: Ed. Dpj, 2004, p. 356.

¹⁵ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed., São Paulo/SP: Ed. Malheiros, 2006, p. 108.

¹⁶ LATORRACA, Nilton. **Direito Tributário: Imposto de renda das empresas**. 15. ed., São Paulo/ SP: Ed. Atlas, p. 157.

o objeto do estudo para a compreensão do tema discutido), o lucro presumido ou o lucro arbitrado.

1.1.3 Alíquota do Imposto Renda

A alíquota é um percentual estabelecido pelo legislador para a aplicação sobre base de cálculo. Nesse raciocínio, a alíquota é uma fração ou parte da grandeza econômica relativa à base de cálculo. Conforme o doutrinador Ruy Barbosa Nogueira leciona: “Alíquota é a tarifa prefixada para os tributos fixos ou a porcentagem que nos tributos variáveis deve ser aplicada sobre a base de cálculo, para se obter o *quantum*”.¹⁷

A alíquota do imposto de renda respeita princípios elencados no art. 153, §2º, I, da Constituição Federal. Como generalidade, alcança a todos, independentemente de suas profissões; como universalidade não é seletivo, alcança todos os fatos que se encaixam no conceito de aquisição de renda ou provento de qualquer natureza; no que respeita à progressividade, a tributação aumenta de acordo com o acréscimo patrimonial. No presente trabalho será explicitado o IRPJ, assim como seus regimes de tributação.

A alíquota do imposto de renda sobre o lucro real é de 15% e mais um adicional de 10% sobre a base de cálculo que exceder R\$ 20, 000,00 (vinte mil reais) mensais ou R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais) anuais.

1.1.4 Sujeito passivo

O sujeito passivo da obrigação tributária, muitas vezes chamado de contribuinte, é a pessoa que terá seu patrimônio reduzido em virtude do pagamento do tributo. Segundo o art. 121 do CTN, o sujeito passivo se obriga ao pagamento do tributo ou

¹⁷ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 14. ed., São Paulo/SP: Ed. Saraiva, 1995, p. 148.

penalidade pecuniária. De forma detalhada, o sujeito passivo poderá ser: o contribuinte; a pessoa que possua relação direta e pessoal com o fato gerador do tributo; ou o responsável tributário que, mesmo sem estar revestido da condição de contribuinte, tiver a obrigação decorrente de expressão em lei específica.

O sujeito passivo do IRPJ que auferir renda no desenvolvimento de suas atividades deve calcular o imposto previsto pelo fato gerador, com a incidência da alíquota prevista sobre a base de cálculo do lucro real, tendo em vista o caso tratado neste estudo, e recolhê-lo, mediante Documento de Arrecadação de Receitas Federais – DARF

1.1.5 Natureza Jurídica do Imposto de Renda

A natureza jurídica desse tributo é constitucional, conforme as menções anteriormente feitas à Carta Magna.

O imposto de renda tem natureza de imposto (prestação pecuniária compulsória e não vinculado), conforme disposto no art. 3º do CTN.

1.2 Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido

De forma geral, serão adotadas as mesmas explicações atinentes ao fato gerador, à base de cálculo, à alíquota e ao sujeito passivo; e em especial a este, pois, tanto a CSLL quanto o IRPJ possuem os mesmos sujeitos passivos, quais sejam as empresas que auferem lucro. No caso estudado, vê-se o lucro após as exclusões e adições, pois o foco será a apuração desses tributos com base no lucro real, que também será caracterizado.

A CSLL tem fundamento no art. 195, I, da Constituição Federal. Como o próprio nome diz, a contribuição incide sobre o lucro líquido da sociedade, ou seja, para que

haja a configuração de tal tributação, é preciso o auferimento de lucro por determinada entidade.¹⁸

1.2.1 Fato Gerador da CSLL

O fato gerador da Contribuição social sobre o lucro é o auferimento de lucro. Utiliza-se o mesmo fato gerador do IRPJ.

1.2.2 Base de cálculo da CSLL

A base de cálculo da CSLL não se confunde com a base do IRPJ; ela possui legislação própria que a regulamenta, deve ser calculada com a mesma periodicidade do IR.

Segundo o manual de contabilidade:

Conforme o disposto no art. 2º da Lei nº 7689/88, com as alterações do art. 2º da Lei 8034/90 e de outras disposições de legislação superveniente, a base de cálculo da Contribuição Social é o resultado apurado com observância da legislação comercial, antes do Imposto de Renda e ajustado, extra contabilmente, pelas adições e exclusões e compensação prevista na legislação da CS, que foi consolidada pela IN SRF nº 390/02.¹⁹

Conforme mencionado, existem algumas formas de apuração do IRPJ e da CSLL, que serão explicitadas em capítulo específico.

1.2.3 Alíquota da CSLL

A alíquota da CSLL a que será dada ênfase é aquela aplicada por meio da apuração de tributo com base no lucro real, ou seja, 9%, (nove por cento), com exceção das

¹⁸ ANDRADE, Edmar Oliveira Filho. **Imposto de Renda das Empresas**. São Paulo/SP: Ed. Atlas S.A., 2004, p. 490.

¹⁹ IUDICIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto. **Manual de contabilidade das sociedades por ações**: Aplicável às demais sociedades. 7. ed., São Paulo/SP: Ed. Atlas, 2007, p. 278.

entidades financeiras e equiparadas que, a partir de maio de 2008, estão sendo tributadas com base em percentual de 15% (quinze por cento).²⁰

1.2.4 Natureza Jurídica da CSLL

A natureza jurídica da CSLL é constitucional; e se destina ao financiamento da seguridade social.

Para dar seguimento ao presente caso, é necessário, após a explanação de conceitos sobre o imposto de renda e contribuição social, fazer referências às formas de reestruturação societária ou reorganização societária, suprimindo um dos requisitos adotados para compreensão do que é a compensação de prejuízo fiscal integral perante uma das mencionadas formas de reorganização societária.

²⁰ BRASIL. LEI Nº. 11.727, de 23 de junho de 2008. Dispõe sobre medidas tributárias destinadas a estimular os investimentos e a modernização do setor de turismo, a reforçar o sistema de proteção tarifária brasileiro, a estabelecer a incidência de forma concentrada da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins na produção e comercialização de álcool; altera as Leis nºs 10.865, de 30 de abril de 2004, 11.488, de 15 de junho de 2007, 9.718, de 27 de novembro de 1998, 11.196, de 21 de novembro de 2005, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 7.689, de 15 de dezembro de 1988, 7.070, de 20 de dezembro de 1982, 9.250, de 26 de dezembro de 1995, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 11.051, de 29 de dezembro de 2004, 9.393, de 19 de dezembro de 1996, 8.213, de 24 de julho de 1991, 7.856, de 24 de outubro de 1989, e a Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001; e dá outras providências. DOU 24.06.2008.

2 NOÇÕES GERAIS DE SOCIEDADE

A sociedade é um ente com personalidade jurídica, patrimônio próprio, com poder de negociação e fim lucrativo. Ao longo dos anos, a sociedade evoluiu, tornando-se negocial. Essa evolução traz conseqüências que visam regular a economia nacional, ou seja, a tributação dessas sociedades. O que pode ser um determinante ou um agravante para que uma sociedade se torne outra, em parte ou integralmente, no que é conhecido como reestruturação societária.²¹

A incidência de tributo sobre o lucro das pessoas jurídicas, tratada no capítulo anterior, independentemente da estrutura societária, devendo existir, para tanto, o lucro.

Neste capítulo abordar-se-ão as formas de reestruturação societária utilizadas no Brasil, com foco no estudo da incorporação de sociedades.

2.1 Formas de Reestruturação Societária

Uma sociedade empresarial resulta dos esforços de seus sócios para seu registro (existência no mundo jurídico), contrato social ou estatuto social, determinante de suas atividades operacionais, suportadas por mecanismos que trarão lucro para que a empresa possa cumprir seu papel de continuidade no meio econômico.²²

Ocorre que as modificações, inovações e crises presentes na economia de um país, ou a própria observância às necessidades da população, influenciam as decisões e revisões empresariais, uma vez que a entidade pode deixar de atender aos interesses dos

²¹ BORBA, José Edwaldo Tavares. **Direito Societário**, 11. ed., Rio de Janeiro/RJ: Ed. Renovar, 2008, p. 27-33.

²² ANDRADE, Edmar Oliveira Filho. **Imposto de Renda das Empresas**. São Paulo/SP: Ed. Atlas S.A., 2004, p. 395.

sócios e da própria empresa. É nesse contexto que surgem as idéias de reorganização societária, que poderão influenciar ou determinar sua existência operacional e jurídica.²³

Segundo o autor Gladson Mamede, o Código Civil, em seu subtítulo II, capítulo X, se refere à transformação societária – que outros autores mencionam apenas como reorganização societária –, sob dois enfoques. O primeiro, em sentido amplo, abrange quatro categorias: (i) “mudar seu tipo societário e, assim, o regulamento jurídico que rege suas relações *ad intra*”; (ii) “poder ser incorporada por outra sociedade”; (iii) “poder fundir-se com outra ou outras sociedades”; (iv) “poder cindir-se em duas ou mais sociedades”. O segundo enfoque é pelo entendimento de transformação societária em sentido estrito, que remeteria à primeira categoria; dessa forma, verifica-se que, pela observância ao seu sentido *lato sensu*, a forma mais adequada de tratar a nomenclatura dessas categorias seria chamá-las de um conjunto de metamorfoses societárias, quais sejam transformação, incorporação, cisão e fusão²⁴. Aqui, serão tratadas como formas de organização ou reestruturação societária.

O Patrimônio de fato de uma dada sociedade é composto por seus ativos e passivos (direitos, obrigações, bens, investimentos, maquinário, dívidas, empréstimos, contas a pagar). As formas de reorganização societária almejam alterações no plano da personalidade jurídica da corporação, de modo a não prejudicar credores e acionistas.

²³ ANDRADE, Edmar Oliveira Filho. **Imposto de Renda das Empresas**. São Paulo/SP: Ed. Atlas S.A., 2004, p. 395.

²⁴ MAMEDE, Gladson. **Direito Societário: Sociedades Simples e Empresárias**. São Paulo/SP: Ed. Atlas, 2008, p. 213.

Tais formas têm diversas finalidades, enfatizando a redução de custos e ganho em escala; além disso, podem ser utilizadas como planejamento sucessório, na preparação da empresa familiar para assunção por uma nova geração de controladores.²⁵

As finalidades almeçadas pelas Sociedades devem estar configuradas no campo da licitude, de vez que sua operação pode conter aspectos negociais, buscando, talvez, uma forma de elisão fiscal, permissivo legal para redução da carga tributária, e não como forma de evasão fiscal, que está no campo ilícito da sonegação de tributos. Supostos casos de evasão fiscal podem gerar autuações fiscais pela Receita Federal, possibilitando até mesmo o cancelamento da operação.²⁶

Dentre as formas de reestruturação societária, citam-se a transformação, a fusão, a cisão e a incorporação, todas reguladas pela lei nº 6.404/76 (Lei das Sociedades por Ações – LSA), e no capítulo X do Código Civil. A incorporação é o objeto do desenvolvimento deste trabalho.

2.1.1 Transformação societária

A transformação societária é uma modalidade de planejamento societário, ou uma forma de alteração qualitativa da pessoa jurídica, que abandona um tipo societário para converter-se em outro, de acordo com o art. 1.113 do Código Civil e art. 220 da Lei 6.404/76. Segundo o autor Lúdio Camargo Fabretti, a transformação, em seu sentido estrito, só poderá ser realizada com o consentimento dos sócios:

²⁵ ANAN, Pedro Jr.; LATORRE, Juliana Grandino. **Incorporação** - Aspectos relevantes e a posição do Conselho de Contribuintes. IN: ANAN, Pedro Jr (Org.). **Imposto de Renda Pessoa Jurídica: Teoria e prática**. São Paulo/SP: Ed. Quartier Latin, 2007, p. 289-306.

²⁶ ANAN, Pedro Jr.; LATORRE, Juliana Grandino. **Incorporação** - Aspectos relevantes e a posição do Conselho de Contribuintes. IN: ANAN, Pedro Jr (Org.). **Imposto de Renda Pessoa Jurídica: Teoria e prática**. São Paulo/SP: Ed. Quartier Latin, 2007, p. 289-306.

A transformação exige o consentimento unânime de todos os sócios ou acionistas, a não ser que ela esteja expressamente prevista no contrato social ou no estatuto. Nesse caso, o sócio dissidente terá o direito de retirar-se da sociedade.²⁷

Essa transformação não poderá modificar ou prejudicar os direitos dos credores, mesmo com cláusula expressa no contrato social ou estatuto, que permita formas de reorganização societária.

A transformação de uma sociedade independe de sua dissolução ou liquidação. Geralmente comporta-se em procedimento formal com anuência de todos os sócios ou acionistas, salvo disposição contratual ou estatutária que dispense tal condição. Ressalta-se que, em caso de falência da sociedade, esta só projetará seus efeitos aos sócios que estariam sujeitos a tais efeitos anteriormente à transformação.²⁸

2.1.2 Fusão

A fusão é caracterizada pela união de sociedades para formar uma nova sociedade que lhe sucede em todos os direitos e obrigações. No caso da fusão, as empresas que integram capital em uma nova sociedade serão extintas. Essa modalidade é regulada pelo artigo 228 da LSA e nos arts. 1.119 a 1.121 do Código Civil.²⁹

A fusão é, ao mesmo tempo, forma de extinção e constituição de uma sociedade, denominada de efeito extintivo-associativo, de vez que as sociedades fusionadas desaparecem e surge outra que as sucede direitos e obrigações.³⁰

²⁷ FABRETTI, Lúdio Camargo. **Incorporação, fusão, cisão e outros eventos societários** - Tratamento jurídico, tributário e contábil. São Paulo/SP: Ed. Atlas, 2001, p. 107.

²⁸ FAZZIO JUNIOR, Waldo. **Manual de Direito Comercial**. 9. ed., São Paulo/SP: Ed. Atlas, 2008, p. 255.

²⁹ BRASIL. LEI Nº. 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. DOU de 11.01.2002.

³⁰ FAZZIO JUNIOR, Waldo. **Manual de Direito Comercial**. 9. ed., São Paulo/SP: Ed. Atlas, 2008, p. 257.

Na fusão acontece uma espécie de soma de patrimônios para criar uma terceira sociedade. Ocorre a junção dos ativos e passivos, assim como de sócios e acionistas, de atividades afins ou diversas, pois o intuito da fusão é a criação de uma sociedade diversa das originárias, ainda que o campo de atuação não seja alterado.³¹

Os sócios das empresas fundidas podem receber, como pagamento de seus capitais, ações da nova sociedade formada. Um exemplo clássico de fusão seria o caso da empresa Ambev S.A., formada pela junção das empresas Antártica e Brahma, ambas do ramo de bebidas, extintas quando da aquisição de nova personalidade jurídica, com o capital composto pelos daquelas empresas. O início de sua atividade econômica dar-se-á na data da fusão.³²

A aprovação pelos sócios para realização da fusão obedecerá às exigências de cada sociedade *de per se*. Após a decisão as avaliações serão realizadas por peritos. Em seguida à análise do laudo pericial pelas sociedades a serem fusionadas, e sua aprovação, nasce o direito ao registro da opção pela nova sociedade, mediante a extinção das sociedades fusionadas.³³ Essa modalidade de reorganização societária é rara no Brasil, devido à necessidade de abertura de uma nova sociedade e toda a burocracia exigida para criação da mesma.

2.1.3 Cisão

A cisão de uma sociedade poderá ser parcial ou total. Sendo total, sucederá à extinção da empresa cindida. Se houver aceitação dos sócios ou acionistas a empresa poderá

³¹ MAMEDE, Gladston. **Direito Societário: Sociedades Simples e Empresárias**. São Paulo/SP: Ed. Atlas, 2008, p. 222-223.

³² FABRETTI, Lúaudio Camargo. **Incorporação, fusão, cisão e outros eventos societários - Tratamento jurídico, tributário e contábil**. São Paulo/SP: Ed. Atlas, 2001, p. 110.

³³ MAMEDE, Gladston. **Direito Societário: Sociedades Simples e Empresárias**. São Paulo/SP: Ed. Atlas, 2008, p. 222.

ser cindida parcialmente; sendo assim, a entidade continua exercendo suas atividades, sem prejuízo de sua denominação social, apenas com um valor de patrimônio líquido reduzido, uma vez que parte de seu patrimônio foi transferida a outra ou outras empresas.³⁴

Segundo o autor Ricardo Mariz de Oliveira:

A cisão é a operação pela qual uma sociedade transfere parcelas do seu patrimônio para uma ou mais sociedades, constituídas especificamente para esse fim, ou já existentes, extinguindo-se a sociedade cindida se houver versão total de seu patrimônio, ou dividindo-se o seu capital se a versão for parcial. Em qualquer caso a sociedade cindida, se substituir, e as que decorrem da cisão, respondem perante terceiros em caráter solidário pelas obrigações anteriores à cisão, salvo se a cisão for parcial, os atos da cisão excluem a solidariedade e os credores não se opuserem através de notificação dentro de noventa dias da publicação dos atos da cisão.³⁵

A entidade que absorveu a parcela ou a totalidade dos bens terá seus direitos e suas obrigações limitados aos valores correspondentes. Essa operação está regulada pelo artigo 229 da LSA.

Sob outro ponto de vista, a cisão é uma forma de desconcentração empresarial que pode ser total ou parcial. Sendo total, observar-se-ão as formalidades exigidas para a incorporação de sociedades. Sendo parcial, essa operação será um resultado de deliberação pela sua Assembléia Geral.³⁶

O instituto da cisão sofreu várias críticas doutrinárias atinentes à possibilidade de cisão de companhias. Contudo, ao interpretar o artigo 233 da LSA, observa-se que existe a possibilidade de cisão, não só de companhia, mas em diferentes tipos. Segundo aquele artigo, “A incorporação, fusão ou cisão podem ser operadas entre sociedades de tipos

³⁴ MAMEDE, Gladston. **Direito Societário: Sociedades Simples e Empresárias**. São Paulo/SP: Ed. Atlas, 2008, p. 111.

³⁵ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fusão Incorporação e Cisão. Guia IOB Imposto de Renda Pessoa Jurídica**. São Paulo/SP: Ed. Thomson IOB, procedimento n. X9, 2007, p. 04.

³⁶ FAZZIO JUNIOR, Waldo. **Manual de Direito Comercial**. 9. ed., São Paulo/SP: Ed. Atlas, 2008, p. 259.

iguais ou diferentes e deverão ser deliberadas na forma prevista para alteração dos respectivos estatutos ou contratos sociais”.³⁷

Ressalta-se que a cisão não se confunde com a mera alienação de ativos para pagamento de capital subscrito em outra sociedade, mas que é permutativo onde os sócios transferem bens em troca de ações de outra sociedade; daí nascendo a situação de uma empresa controlada ou coligada, em que as participações nos resultados se dão de forma proporcional ao grupo. Ocorre a separação patrimonial. A lei não exige que as parcelas patrimoniais destacadas para outra sociedade sejam refletidas de forma proporcional aos resultados positivos obtidos (segundo sua participação no capital social), para os demais sócios da empresa cindida.³⁸

2.1.4 Incorporação

A última categoria de reorganização societária é a incorporação, que consiste na absorção de uma ou mais empresas por outra que será sucessora de todos os direitos e obrigações anteriormente conferidos as incorporadas.

Segundo Schimit e Santos, a incorporação é causa direta de extinção da sociedade, uma vez que, essa tem por finalidade agregar todas as ações de uma ou mais sociedades ao patrimônio de uma única, o que implica em uma sucessão universal dos direitos

³⁷ BRASIL. LEI Nº. 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre a sociedade por ações. Lex: Diário Oficial da União, Brasília, 17 de dezembro de 1976. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6404consol.htm>. Acesso: entre 04 a 18 de novembro de 2008.

³⁸ ANDRADE, Edmar Oliveira Filho. **Imposto de Renda das Empresas**. São Paulo/SP: Ed. Atlas S.A., 2004, p. 400.

e obrigações para a sociedade incorporadora.³⁹ Esse ponto será tratado de forma mais específica por ser matéria discutida na presente monografia.

2.2 Direito dos Credores

Conforme relatado anteriormente, as formas de reorganização societária não podem prejudicar os credores. Observando o art. 1.122 do Código Civil, os credores, demonstrando os prejuízos causados por eventuais fusões ou incorporações, têm um prazo decadencial de 90 dias para pleitear a anulação de tais operações. A contagem do prazo é iniciada com a publicação do ato prejudicial.⁴⁰

Esses atos de reorganização societária ou concentração devem ser realizados perante a observância de alguns critérios, para não prejudicarem a livre concorrência entre as sociedades. Os atos que possam afetar a livre concorrência devem ser submetidos à análise do Conselho Administrativo de Defesa Econômica – CADE, no prazo de 15 dias, conforme art. 54 da lei n. 8894/94. Nesse artigo há um rol meramente exemplificativo, ressaltando a necessidade de levar à análise o ato de reorganização societária de empresas que dominem pelo menos 20% do mercado relevante; critério subjetivo, uma vez que, para sua configuração, seria necessário observar dois argumentos; (i) o critério de produtos, caso haja substituição dos produtos, e se os novos produtos atendem o mesmo mercado sob a ótica do antigo produto; e (ii) o critério geográfico, que define os compradores e fornecedores capazes de definir a demanda e oferta para determinado produto.⁴¹ Uma forma de atender os consumidores insatisfeitos com a organização anterior é demonstrar capacidade de atender esse público e conquistar novos mercados de forma eficiente.

³⁹ SANTOS, José Luiz dos; SCHIMIT, Paulo. **Contabilidade Societária**: Atualizado pela deliberação da CVM n° 488/05. 2. ed., São Paulo/SP: Ed. Atlas, 2007, p. 329.

⁴⁰ TOMAZETTE Marlon. **Direito Comercial**: Séries primeiras Linhas. 2. Ed., Brasília/DF: Ed. Fortium, 2006, p. 105.

⁴¹ TOMAZETTE Marlon. **Direito Comercial**: Séries primeiras Linhas. 2.ed., Brasília/DF: Ed. Fortium, 2006, p. 107.

Tendo em vista o objetivo do presente trabalho, a incorporação será explorada de forma detalhada, a fim de que atinja o objetivo de esclarecimento de tais conceitos para a abordagem da compensação integral do prejuízo fiscal da incorporada no ato de sua incorporação.

2.3 Incorporação

2.3.1 Conceito

Trata-se de uma operação em que o patrimônio da entidade incorporada é transferido para o patrimônio da sociedade incorporadora, podendo ser realizada por empresas da mesma natureza ou não, com fundamento no art. 227 da Lei n. 6404/76, assim como nos arts. 1.116 a 1.118 do Código Civil. Dessa forma, uma sociedade anônima poderá incorporar uma sociedade limitada ou vice-versa.

Segundo o autor Hiromi Higuchi (2008), pode-se conceituar a operação de incorporação como:

A incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhe sucede em todos os direitos e obrigações (art.227 da lei n. 6404/76) Na incorporação a sociedade incorporada deixa de existir, mas a empresa incorporadora continuará com a sua personalidade jurídica.⁴²

O princípio contábil da continuidade é observado para a empresa incorporadora, que passa a ser responsável pelas atividades antes exercidas pela incorporada. Ao extinguir essa empresa, a atividade econômica da incorporadora será acrescida do patrimônio líquido da entidade extinta assim como todos os seus ativos e passivos.

⁴² HIGUCHI, Hiromi; HIGUCHI, Fábio Hiroshi; HIGUCHI, Celso Hiyuki. **Imposto de renda das empresas: Interpretação e prática**. 33. ed., São Paulo/SP: Ed. IR Publicações LTDA, 2008, p. 463.

A reorganização societária por forma de incorporação causa alguns efeitos imediatos como a sucessão de obrigações e direitos da sociedade incorporada para a sociedade incorporadora, sendo que essa sucessão ocorre a título universal, em um único ato. No que tange aos direitos, a sub-rogação é integral, de forma que os direitos a serem transferidos se conservam até serem decaídos ou prescritos, ou diante de outra forma de extinção, de acordo com sua natureza ou modo de aquisição.⁴³

Tendo em vista a sucessão de direitos a título universal, deve-se atentar para algumas restrições impostas pelo fisco, o que será debatido no capítulo 3 deste estudo de caso.

Segundo Andrade:

[... a legislação do Imposto de Renda adota, também, o princípio, da sucessão universal, mas com algumas restrições. Essas restrições se submetem a um juízo de razoabilidade porque podem interferir em direitos individuais e violar outras regras constitucionais. Exemplo clássico de restrição incabível porque arbitrária é a impossibilidade de a empresa sucessora compensar os prejuízos fiscais da sucedida.]⁴⁴

A empresa incorporada continua com sua personalidade jurídica, o que a difere da fusão. Nesse caso ocorrerão alterações patrimoniais, assim como em seu estatuto ou contrato social. Para que haja a incorporação, a decisão deverá que ser aprovada tanto pela sociedade incorporada quanto pela incorporadora, respeitando para tanto as peculiaridades de cada sociedade

2.3.2 Requisitos para efetuar a Incorporação de Sociedades

Diante os benefícios trazidos pela reestruturação societária, e principalmente pela participação dessas novas formas de sociedade na economia nacional, é preciso cumprir

⁴³ ANDRADE, Edmar Oliveira Filho. **Imposto de Renda das Empresas**. São Paulo/SP: Ed. Atlas S.A., 2004, p. 397.

⁴⁴ ANDRADE, Edmar Oliveira Filho. **Imposto de Renda das Empresas**. São Paulo/SP: Ed. Atlas S.A., 2004, p. 398.

uma série de requisitos para realizar tais operações; a ausência destes fará as sociedades voltarem ao seu *status quo ante*.

São requisitos para proceder à incorporação: (i) protocolo dos órgãos de administração ou sócios, que pode ser conceituado como um pré-contrato celebrado entre as partes que contém os principais atos, presentes no artigo 224 da LSA, que validam tal operação; (ii) instrumento de justificação e deliberação em assembléia, a justificação é disciplinada pelo artigo 225 da LSA, e se configura como a exposição aos acionistas, pelos órgãos da administração das entidades envolvidas, sobre a reestruturação societária a ser implementada e seus possíveis resultados; (iii) aprovação do protocolo e nomeação dos peritos, a nomeação de peritos que farão a avaliação do patrimônio da incorporada, assim como o aumento de capital da sociedade incorporada, ficam sob a responsabilidade da assembléia que aprova o protocolo.⁴⁵

Ademais, a empresa incorporada deverá ser avaliada por três peritos ou por uma empresa especializada que indicará a real situação da entidade.⁴⁶

A justificação é a forma como a empresa, leia-se sócios acionistas, irá explicar o porquê da realização de determinada reorganização societária. Nesse momento poderá ser apresentada a proposta para a empresa com os benefícios alcançados em virtude da implementação da ação, assim como eventuais transtornos que possam ocorrer e que estão visíveis, diante da estrutura contábil, societária e administrativa enfrentada pela empresa objeto de negociação.

⁴⁵ IUDICIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto. **Manual de contabilidade das sociedades por ações**: aplicável às demais sociedades. 7. ed., São Paulo/SP: Ed. Atlas, 2007, p. 582.

⁴⁶ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fusão Incorporação e Cisão. Guia IOB Imposto de Renda Pessoa Jurídica**. São Paulo/SP: Ed. Thomson IOB, procedimento n. X9, 2007, p. 05-06.

A incorporação deverá ser precedida de um exame das documentações das empresas envolvidas na operação, sob a forma de análise patrimonial que demonstre seus direitos e obrigações. Para possibilitar a análise estão inseridas as documentações referentes a: livros e documentos societários; propriedade imobiliária; propriedade imaterial, como marcas e patentes, ou seja, o intangível da empresa; capital estrangeiro; pagamento de tributos federais, estaduais e municipais; lista de processos trabalhistas, cíveis e tributários, inclusive os com decisões positivas; e documentação relativa ao meio ambiente.⁴⁷

É importante a realização de auditorias nas demonstrações contábeis das empresas envolvidas, pois trata-se de uma ferramenta de interesses contábeis e jurídicos para os usuários da informação, sejam eles o mercado, o acionista, o consumidor, os bancos, no que constitui um dos procedimentos contábeis a ser verificado. Segundo Fabretti (2001) outro procedimento deverá ser verificado:

É necessário que as empresas levantem um balanço específico, 30 dias antes da realização do evento. Esse balanço deve retratar, de maneira mais fiel possível, a exata situação econômica e financeira das empresas envolvidas no evento, com a elaboração das demonstrações financeiras.⁴⁸

As demonstrações financeiras de determinada entidade têm o condão de informar a situação patrimonial e financeira da entidade, que pode ser analisada por perícia a ser efetuada para a realização da incorporação. As demonstrações financeiras devem ser realizadas obedecendo aos princípios contábeis regularmente aceitos, sendo esses considerados praticáveis e objetivos pelo consenso da contabilidade e da relevância.⁴⁹

⁴⁷ FABRETTI, Lúaudio Camargo. **Incorporação, fusão, cisão e outros eventos societários** - Tratamento jurídico, tributário e contábil. São Paulo/SP: Ed. Atlas, 2001, p. 100-102.

⁴⁸ FABRETTI, Lúaudio Camargo. **Incorporação, fusão, cisão e outros eventos societários** - Tratamento jurídico, tributário e contábil. São Paulo/SP: Ed. Atlas, 2001, p. 102.

⁴⁹ IUDICIBUS, Sérgio de. **Contabilidade Introdutória**. 10. ed., São Paulo/SP: Ed. Atlas, 2007, p. 266.

Pode-se conceituar os princípios quanto ao seu conteúdo, observando a caracterização estipulada pelo Manual de Contabilidade:

Em termos de conteúdo, os princípios dizem respeito à caracterização da Entidade e do Patrimônio, à avaliação dos componentes deste ao reconhecimento das mutações e dos seus efeitos diante do Patrimônio líquido. Como os Princípios alcançam o Patrimônio na sua globalidade, sua observância nos procedimentos aplicados resultará automaticamente em informações de utilidade para decisões sobre situações concretas.⁵⁰

Dessa forma, no que tange às perícias realizadas nas demonstrações financeiras, verifica-se que a elaboração de um laudo pericial explanará a real situação da sociedade objeto para a concretização de uma reorganização societária.

A aprovação do laudo pericial ocorrerá mediante decisão dos sócios da incorporadora. De acordo com o art. 226 da lei n. 6.404/76, a incorporação ocorrerá se o patrimônio a ser revertido para o capital da sociedade incorporadora for pelo menos igual ao montante do capital a realizar. Havendo diferenças a menor, os sócios da incorporada, segundo o art. 1.117 §1º do Código Civil, podem autorizar a subscrição de bens pelo valor da diferença que se verificar entre o ativo e passivo.⁵¹

Para que seja efetivada a operação de incorporação, lembra o autor Gladston Mamede:

A incorporação conclui-se com a aprovação de seus atos pela sociedade incorporada, já com a presença dos sócios a sociedade incorporada; no mesmo ato, declararão extinta a sociedade incorporada, fazendo arquivar e publicar os atos correspondentes. Os sócios da sociedade incorporada

⁵⁰ IUDICIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de Contabilidade: Das Sociedades por Ações (Aplicáveis as demais sociedades)**. 7. ed., São Paulo/SP: Ed. Atlas, 2008, p. 55.

⁵¹ MAMEDE, Gladston. **Direito Societário: Sociedades Simples e Empresárias**. São Paulo/SP: Ed. Atlas, 2008, p. 217.

receberão as ações ou quotas que lhe cabem diretamente a sociedade incorporada, como previsto pelo art. 223, § 2º da lei n. 6.404/76.⁵²

Quando da efetiva incorporação, a sociedade incorporada deixa de existir no mundo jurídico. Mesmo que continue a funcionar o mesmo estabelecimento comercial, fabricando os mesmos produtos, quem responderá pelos direitos e obrigações será a sociedade incorporadora, que já possuía existência no mundo jurídico.

2.3.3 Aspectos materiais e societários da Incorporação

2.3.3.1 Avaliação dos Bens

Os bens e direitos da incorporada serão avaliados pelo valor contábil ou de mercado, segundo o artigo 21 da Lei nº. 9.249/95.

A Coordenação Geral de Tributação – COSIT apresentou solução de consulta na quais as empresas incorporadas, para efeitos de tributação, poderão contabilizar seus patrimônios líquidos com base em valores contábeis.

Art. 21. A pessoa jurídica de tiver parte ou todo o seu patrimônio absorvido em virtude de incorporação, fusão ou cisão deverá levantar balanço específico para esse fim, no qual os bens e direitos serão avaliados pelo valor contábil ou de mercado.

§ 1 O balanço a que se refere esse artigo deverá ser levantado até 30 dias antes do evento.

§ 2 No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado, que optar pela avaliação a valor de mercado, a diferença entre esse e o custo de aquisição, diminuindo dos encargos de depreciação, amortização ou exaustão, será considerado ganho de capital, que deverá ser adicionada à base de cálculo do imposto de renda devido e da contribuição social sobre o lucro líquido.

⁵² MAMEDE, Gladston. **Direito Societário: Sociedades Simples e Empresárias.** São Paulo/SP: Ed. Atlas, 2008, p. 217.

§ 3 Para efeito do disposto no parágrafo anterior, os encargos serão considerados decorridos, ainda que não tenham sido registrados contabilmente.⁵³

A pessoa jurídica incorporada, fusionada ou cindida deverá apresentar a declaração de rendimentos relativa ao período transcorrido durante o ano calendário, em seu próprio nome, até o último dia útil do mês subsequente ao do evento.

Segundo o manual de contabilidade, as avaliações dos ativos e passivos da sociedade incorporada deverão ser realizadas a valor de mercado quando houver mudança de controle acionário dessa. Tal avaliação demonstrará a realidade econômica da entidade envolvida na operação societária. Tal procedimento tem o condão de resguardar os acionistas de possíveis prejuízos. Em contraposição, quando não há mudança de controle acionário as avaliações serão efetuadas contabilmente, ou seja, pelo seu valor de origem, salvo quando presentes acionistas não controladores na sociedade incorporada. Para a relação de substituições de ações, deve-se realizar uma avaliação a mercado ou sob outro critério aceito pela Comissão de Valores Mobiliários – CVM.⁵⁴

Tendo em vista que a operação de incorporação pode ocorrer com uma empresa lucrativa ou que está apresentando prejuízos (caso da maioria de incorporações), é viável tratarmos sobre o que vem a ser um prejuízo fiscal e se há possibilidade de compensá-lo, conforme permitido pela legislação do Imposto de Renda – IR/ 1999, por alguma das entidades figurantes da transação de reestruturação societária.

Os prejuízos fiscais ou a base negativa de contribuição social podem ocorrer em determinadas formas de tributação. Para que tal informação traga consistência e

⁵³ HIGUCHI, Hiromi; HIGUCHI, Fábio Hiroshi; HIGUCHI, Celso Hiyuki. **Imposto de renda das empresas: Interpretação e prática**. 33. ed., São Paulo/SP: Ed. IR Publicações LTDA, 2008, p. 464.

⁵⁴ IUDICIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto. **Manual de contabilidade das sociedades por ações: Aplicável às demais sociedades**. 7. ed., São Paulo/SP: Ed. Atlas, 2007, p. 574-582.

credibilidade, serão explicados os sistemas de tributação, em especial a tributação pelo lucro real.

3 Regime de Tributação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

3.1 Apuração dos Tributos

Após o estudo dos tributos (em especial do imposto de renda pessoa jurídica e da contribuição social sobre o lucro líquido), e análise das diversas formas de reestruturação societária, é importante ressaltar as formas de apuração desses tributos e a aplicação correta da tributação de IRPJ e CSLL com base no lucro real. Tal aspecto será o último requisito a ser estudado para a verificação do caso de compensação integral do prejuízo fiscal da empresa incorporadora perante o Conselho de Contribuintes.

A apuração dos tributos nas entidades não se dá de forma única, as empresas que estiverem dentro de um padrão definido pela legislação do imposto de renda poderão ter seu Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, tributados com base no lucro presumido, no lucro arbitrado ou no lucro real, por estimativa ou trimestral.

3.1.1 Tributação com base no Lucro Presumido

No método de apuração pelo Lucro Presumido, a base de cálculo do IR e da CSLL será o lucro presumido, encontrado mediante a aplicação de alíquota específica (1,6%, 8%, 16% ou 32%, para o IR; e de 12% ou 32%, para a CSLL,) sobre o total da receita bruta, deduzida do montante relativo às vendas canceladas, aos descontos incondicionais e ao IPI do mesmo período. A apuração por este método deve ser feita trimestralmente, sendo aplicadas

as alíquotas específicas de cada tributo ⁵⁵. Essas alíquotas são regulamentadas pelo artigo 15 da Lei nº 9.249/95:

Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto nos arts. 30 a 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

§ 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de:

I - um inteiro e seis décimos por cento, para a atividade de revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;

II - dezesseis por cento:

- a) para a atividade de prestação de serviços de transporte, exceto o de carga, para o qual se aplicará o percentual previsto no caput deste artigo;
- b) para as pessoas jurídicas a que se refere o inciso III do art. 36 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 da referida Lei;

III - trinta e dois por cento, para as atividades de:

- a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares;
- b) intermediação de negócios;
- c) administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza;
- d) prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring).

§ 2º No caso de atividades diversificadas será aplicado o percentual correspondente a cada atividade.

§ 3º As receitas provenientes de atividade incentivada não comporão a base de cálculo do imposto, na proporção do benefício a que a pessoa jurídica, submetida ao regime de tributação com base no lucro real, fizer jus.

§ 4º O percentual de que trata este artigo também será aplicado sobre a receita financeira da pessoa jurídica que explore atividades imobiliárias relativas a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para a revenda, quando decorrente da comercialização de imóveis e for apurada por meio de índices ou coeficientes previstos em contrato. ⁵⁶

⁵⁵ IUDICIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto. **Manual de contabilidade das sociedades por ações**: Aplicável às demais sociedades. 7. ed., São Paulo/SP: Ed. Atlas, 2007, p. 273-286.

⁵⁶ BRASIL. Lei Nº. 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Lex: Diário Oficial da União, Brasília, 27 de dezembro de 1995.

3.1.2 Tributação com base no Lucro Arbitrado

A base de cálculo do IRPJ e da CSLL por meio da tributação efetuada com base no Lucro Arbitrado, é a soma das receitas conhecidas e não conhecidas. Sobre o total dessas receitas, o fisco aplicará uma percentagem a fim de saber a base de cálculo que incidirá quando da apuração dos tributos. Essa modalidade de apuração não é usual; ela é caracterizada como uma penalidade às empresas que não apuram corretamente seus lucros, ou omitem informações que possam reduzir a carga fiscal de suas atividades.

3.1.3 Tributação com base no Lucro Real

A base de cálculo do Lucro Real é formada pela apuração do lucro líquido do período que será ajustado por exclusões e adições ou compensações, respeitando a legislação do imposto de renda. Essa forma de tributação será estudada detalhadamente, porque compõe diretamente a análise do presente estudo de caso.

3.2 Regime de Tributação com base no Lucro Real

A doutrina não exprime de forma clara o conceito de lucro real, tampouco o CTN disciplina a matéria; porém, seu o artigo 44 remete ao entendimento de que ele não poderá ser confundido com o lucro presumido ou com o arbitrado. Pode-se, então, ser entendido como o valor que reflete a situação atual da empresa; o fato verdadeiro no sentido do que é convencional.⁵⁷

Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou de proventos tributáveis.⁵⁸

⁵⁷ LATORRACA, Nilton. **Direito Tributário**: Imposto de renda das empresas. 15. ed., São Paulo/SP: Ed. Atlas, p. 158.

⁵⁸ BRASIL. LEI Nº. 5.172, de 26 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis a União, Estados e Municípios.

O Lucro Real é obtido após as adições e exclusões ao lucro líquido do período; esses ajustes serão efetuados conforme a legislação do IR ou da CSSL. As adições são despesas ou custos que podem ser indedutíveis, momentânea ou permanentemente, da base de cálculo do IR. As exclusões são receitas que serão ajustadas ao lucro líquido do período, e também poderão configurar-se como permanentes ou temporárias.

O Lucro Real poderá ser calculado ainda por estimativa ou trimestralmente. Na apuração por estimativa o recolhimento será mensal; devendo ser efetuadas, em 31 de dezembro de cada ano, ou quando encerrar suas atividades, as demonstrações financeiras da entidade para verificar se o imposto que deveria ser recolhido com base no lucro real, foi devidamente pago nas parcelas mensais de recolhimento por estimativa. Ao final do exercício a sociedade fará lançamentos de ajustes com base no lucro real; para verificar se o valor recolhido era o devido. Em caso de divergência, o valor poderá ser compensado no próximo exercício, se for a maior; do contrário, a diferença deve ser paga quando da apuração.⁵⁹

O Lucro Real é a base para o cálculo do IRPJ e da CSSL. E essas bases podem ser divergentes, conforme legislação referente aos ajustes de cada tributo. De acordo com o desempenho das contas da entidade, poderá ocorrer, ao invés de lucro, um prejuízo no período. Como forma de viabilizar o sistema econômico e não desonerar os cofres públicos, o Governo regulamentou a compensação de prejuízo fiscal, que será objeto desse estudo como tratado a seguir.

Para tanto, verificamos a necessidade da demonstração contábil de apuração pelo lucro real, que será o meio pelo qual poderá nascer um prejuízo fiscal. Tal demonstrativo é exposto de modo simplificado e objetivo, sem o detalhamento das contas contábeis.

⁵⁹ IUDICIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto. **Manual de contabilidade das sociedades por ações**: Aplicável às demais sociedades. 7. ed., São Paulo/SP: Ed. Atlas, 2007, p. 286.

Tabela 1. Demonstrativo de Apuração do Lucro Real.

<u>Resultado antes das provisões tributárias</u>
-
<u>Adições</u>
(-) Adições temporárias
(-) Adições permanentes
<u>Total das Adições</u>
-
<u>Exclusões</u>
Exclusões temporárias
Exclusões permanentes
<u>Total das Exclusões</u>
-
<u>Resultado antes da compensação</u>
(-) Compensação prejuízos 30%
Percentual de prejuízos fiscais a compensar
Lucro real
<u>Provisão para Imposto de Renda:</u>
- Alíquota -15%
- Adicional – 10% (acima de R\$ 240.000,00/ano)
Total – imposto devido
(-) Programa alimentação Trabalhador – PAT
= <u>Provisão para Imposto de Renda</u>
<u>Compensações</u>
IRRF
Total das Compensações
<u>Saldo a Pagar</u>
Prejuízos fiscais a compensar
Saldo anterior
(+) Prejuízo fiscal do período
(-) Compensação
= <u>Saldo a compensar</u>

Fonte: Elaboração própria

O Resultado antes das provisões tributárias pode ser entendido como o lucro contábil do período; esse valor será ajustado, conforme demonstrado acima, por adições temporárias e permanentes. Essas adições temporárias poderão ser revertidas, futuramente, em permanentes. Todavia, o contrário (despesa permanente se tornar temporária) não pode acontecer em todas as ocasiões.

As exclusões serão receitas ou ganhos que, de forma temporária ou permanente, serão retiradas da base do IRPJ. Dessa forma, as exclusões à base de cálculo do IRPJ seguirão a mesma sistemática adotada para as adições.

Após o resultado proveniente do ajuste de adições e exclusões, se a empresa apresentar prejuízos fiscais anteriores, dentro do prazo de compensação, poderá calcular o valor a compensar, após o cálculo do efetivo Imposto de Renda devido no período.

Instituído pela Lei nº. 6321/76, e disciplinado pelo Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99 em seus artigos, 581 e 589, o Programa de Alimentação do Trabalhador é um incentivo fiscal. A empresa para ser beneficiada, deverá manter o programa para todos os seus trabalhadores. Segundo Higuchi:

A pessoa jurídica, além de computar na determinação do lucro real as despesas de custeio realizadas na execução do programa de alimentação do trabalhador, poderá deduzir, diretamente do imposto de renda devido, o valor equivalente à aplicação da alíquota cabível do imposto sobre a soma daqueles gastos.⁶⁰

Ainda sob o aspecto tributário, pode-se observar que, se a empresa obtiver um ganho de capital, sendo esta tributada pelo lucro presumido ou arbitrado e que optar pela avaliação a valor de mercado, aquele deverá ser adicionado à base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Segundo o autor Láudio Fabretti:

O ganho de capital será determinado pela diferença entre o valor de mercado e o custo de aquisição, diminuído dos encargos de depreciação, amortização ou exaustão. Estes serão considerados incorridos, ainda que não tenham sido considerados contabilmente. O ganho de capital deverá ser adicionado à base de cálculo do IR e da CSLL.⁶¹

⁶⁰ HIGUCHI, Hiromi; HIGUCHI, Fábio Hiroshi; HIGUCHI, Celso Hiyuki. **Imposto de renda das empresas: Interpretação e prática**. 33. ed., São Paulo/SP: Ed. IR Publicações LTDA, 2008, p. 475.

⁶¹ FABRETTI, Láudio Camargo. **Incorporação, fusão, cisão e outros eventos societários - Tratamento jurídico, tributário e contábil**. São Paulo/SP: Ed. Atlas, 2001, p. 114.

As sociedades, quando de sua formação, assumem o risco do empreendimento, apostam na economia nacional e corroboram para seu crescimento. Diante de tais fatos, como uma forma de retorno governamental, verifica-se a possibilidade de compensação de determinado prejuízo fiscal com um determinado e futuro lucro da sociedade. Dessa forma, será explicada a compensação de prejuízo fiscal e a base negativa de CSLL e seu objeto.

3.3 Histórico da Compensação de Prejuízo

A compensação de prejuízo surgiu com a Lei n.º 154/1947. A compensação ocorreria por três períodos-base subseqüentes, total ou parcialmente, em razão do lucro auferido; e ficava condicionada à inexistência de reserva de lucros ou lucros acumulados. O Decreto- Lei n.º 1493/76 determinou que o valor do prejuízo contábil, fosse diminuído dos custos, despesas e encargos considerados não dedutíveis, ampliando para quatro os períodos-base de compensação dos prejuízos apurados. Em 1977, a matéria foi totalmente modificada, determinando que o prejuízo fiscal a ser compensado deveria ser apresentado com base na tributação pelo lucro real, com registro no Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR, substituindo o sistema de compensação contábil pelo sistema de compensação fiscal.

Acompanhando a evolução da referida matéria, o Decreto-Lei n.º 2.341/87 mencionou que o contribuinte que apresentasse prejuízo fiscal ficaria impedido de compensá-lo se, entre a data da geração e compensação dos referidos prejuízos, acontecessem modificações em sua estrutura societária, ou no ramo de atividade. A lei n.º 8.383/91 eliminou os períodos-base para compensação, e tratou que o prejuízo apurado em um mês poderia ser

compensado com o lucro real de períodos subseqüentes, estendendo a compensação a todas as pessoas jurídicas tributadas com base no Lucro Real.⁶²

A compensação de prejuízo fiscal como é vista hoje foi modificada drasticamente em 1º de janeiro de 1995, por força dos arts. 42 (IRPJ) e 58 (CSLL) da Lei nº. 8.981/95; e, a partir de 1º de janeiro de 1996, pelos arts. 15 e 16 da Lei nº 9.065/95, a compensação de prejuízo fiscal e de base negativa da contribuição social foi limitada a 30% (trinta por cento) do lucro líquido ajustado.

Essas leis limitam a compensação do prejuízo fiscal a 30% do referido lucro líquido ajustado. Os prejuízos apurados em 1994 poderiam ser compensados cumulativamente com os apurados em 1995. Alguns tributaristas consideram inconstitucional essa forma de compensação em relação aos fatos gerados antes do advento da lei, mencionando a verdadeira ofensa ao ato jurídico perfeito.⁶³

3.3.1 Compensação de Prejuízo da empresa incorporada

De acordo com a legislação do Imposto de Renda, a pessoa jurídica que será sucessora de outra sociedade devido a incorporação, fusão ou cisão não poderá incorporar os prejuízos fiscais da sucedida; ressalta-se que na cisão parcial a pessoa cindida poderá compensar seus próprios prejuízos em proporção ao seu patrimônio líquido remanescente.⁶⁴

⁶² ANDRADE, Edmar Oliveira Filho. **Imposto de Renda das Empresas**. São Paulo/SP: Ed. Atlas S.A., 2004, p. 336-337.

⁶³ ANDRADE, Edmar Oliveira Filho. **Imposto de Renda das Empresas**. São Paulo/SP: Ed. Atlas S.A., 2004, p. 338.

⁶⁴ ANDRADE, Edmar Oliveira Filho. **Imposto de Renda das Empresas**. São Paulo/SP: Ed. Atlas S.A., 2004, p. 345.

3.3.2 *Compensação de Base Negativa de CSLL*

O prejuízo fiscal tem origem em um saldo negativo do lucro líquido ajustado, assim como, a base negativa de CSLL. Ambos não ocorrerão, necessariamente, em conjunto, tendo em vista que as exclusões e adições desses serão reguladas em conformidade com a legislação vigente para cada tributo.

O prejuízo fiscal, assim como a base negativa de CSLL, poderão ser compensados com o lucro de período posterior; aquele é disciplinado pelos artigos 15 e 16 da Lei nº 9.065/95, segundo os quais as compensações não poderão ser superiores a 30% (trinta por cento) do lucro do período.

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

Parágrafo único - O disposto neste artigo somente se aplica as 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-calendários subsequentes, observado o limite Máximo de redução de trinta por cento, previsto no art. 58 da Lei nº. 8981, de 1995.⁶⁵

Uma das formas de conservação do direito de compensação do prejuízo fiscal é a observância aos critérios de controle e atividade que deverão ser verificados pela

⁶⁵ BRASIL. LEI Nº. 9.065, de 20 de junho de 1995. Dá nova redação aos dispositivos da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, que altera a legislação tributária federal, e dá outras providências. Lex: Diário Oficial da União, Brasília, 21 de junho de 1995. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9065.htm >. Acesso: entre 08 de outubro a 19 de novembro 2008.

incorporadora. Em virtude dessa observação, é viável fazer um paralelo entre a fusão e a cisão, no que se refere à compensação de prejuízos. Segundo Ricardo Mariz, pode-se analisar a compensação de prejuízo de diversas formas:

Na incorporação, eventuais prejuízos da pessoa jurídica incorporados, não compensados até o balanço levantado para o efeito da incorporação, deixam de ser compensáveis; mas a incorporadora conserva o direito de compensação de seus prejuízos anteriores, se não ocorrer modificação de controle e de ramo de atividade, podendo compensá-los mesmo com lucros que forem gerados pela empresa incorporadora após a compensação.⁶⁶

Na fusão, o marco de compensação será o balanço levantado para a realização da operação; após a entrega do balanço, os prejuízos não compensados pelas empresas fusionadas não mais serão permitidos na nova sociedade. No que tange à cisão, tem-se dois efeitos: se for total, seguirá a regra da incorporação; porém, caso seja parcial, a empresa cindida continuará compensando seus prejuízos na proporção de sua cisão. Lembrando que não será permitido que a empresa que a absorveu compense prejuízos da empresa cindida, pelo valor proporcional da cisão, e esse restante de prejuízo também não voltará a ser compensado pela empresa cindida.⁶⁷

Tendo em vista as controvérsias atinentes ao limite de compensação de prejuízo fiscal pela empresa incorporada, que será extinta do mundo jurídico, é observado o seguinte trecho pelo jurista Andrade:

Há dúvida se esse limite de compensação deve ser observado nos casos de desaparecimento da pessoa jurídica, por incorporação, fusão, cisão ou extinção. Essas situações- limites não são contempladas pela lei. Só esse fato já autorizaria a conclusão de que compensação integral em tais condições, é autorizada. De fato, onde não há proibição, está implícita a permissão. Mas não é só. A finalidade da lei, ao impor um marco temporal para que essa

⁶⁶ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fusão Incorporação e Cisão. Guia IOB Imposto de Renda Pessoa Jurídica**. São Paulo/SP: Ed. Thomson IOB, procedimento n. X9, 2007, p. 10.

⁶⁷ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fusão Incorporação e Cisão. Guia IOB Imposto de Renda Pessoa Jurídica**. São Paulo/ SP: Ed. Thomson IOB, procedimento n. X9, 2007, p. 10.

compensação seja feita. O direito a compensação existe sempre; a lei jamais pretendeu negar esse direito.⁶⁸

Sob esse enfoque, se dará a interpretação sobre a não prejudicialidade, nem mesmo a desobediência ao limite de compensação integral de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL, para a empresa incorporada no ato da incorporação.

3.4 Estudo de Caso do acórdão da 1ª turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho de Contribuintes - Análise e comentários

3.4.1 Relatório da Demanda Administrativa

O presente estudo de caso se deu, no âmbito do procedimento administrativo fiscal (precisamente, na segunda instância administrativa), pelo órgão responsável por verificar divergências entre as câmaras de cada conselho, ou entres câmaras e a Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF. Antes, esse órgão era intitulada de Conselho de Contribuintes, e, hoje, com o advento da lei nº 11.941/2009, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, que possui a função de julgar os impostos federais de forma paritária, com representantes Conselheiros da Fazenda Nacional e dos Contribuintes.

Trata-se de Recurso Especial de Divergência – RD, interposto pela empresa Electrolux na CSRF, com o intuito de obter o direito à compensação integral de prejuízo fiscal da empresa Embel, já incorporada, quando da operação de reestruturação societária.

O caso foi julgado em fase de RD nº 101-122. 596, datado de 19/10/2004, na CSRF, no Conselho de Contribuintes, cuja ementa é a seguir transcrita:

⁶⁸ ANDRADE, Edmar Oliveira Filho. **Imposto de Renda das Empresas**. São Paulo/SP: Ed. Atlas S.A., 2004, p. 345-346.

Ementa: IRPJ – COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO LIMITE DE 30%-EMPRESA INCORPORADA- À empresa extinta por incorporação não se aplica o limite de 30% do lucro líquido na compensação do prejuízo fiscal. Recurso Provido (CRFS/01-05.100).⁶⁹

A empresa teve seu Recurso Voluntário – RV negado pela 1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes sob o fundamento de que a Lei nº. 9.065/95, não apresentou exceção à regra de limitação de compensação de prejuízo fiscal quando referir-se a incorporações de empresas. A recorrente, na interposição do RD, sustentou que a mencionada lei não retirou do contribuinte o direito de compensar seus prejuízos em períodos futuros, de forma que, no caso de incorporação, a incorporada teria o direito de compensar integralmente os prejuízos fiscais destacados em seu balanço de encerramento. No mais, não seria justo cumular limitações à trava de 30% e a impossibilidade de a incorporadora utilizar os prejuízos fiscais.

O Conselheiro relator José Henrique Longo acolheu as alegações da recorrente sobre a retirada da trava de 30% e mencionou, ainda, que se tratava de questão pacificada no Conselho. É importante ressaltar o seguinte trecho de seu voto:

A norma (Lei 9065/95, art. 15), ao impor a “trava” na compensação, não pretendeu tolher o direito do contribuinte de não recolher IRPJ sobre a recuperação do capital, correspondente ao lucro após prejuízo. Pretendeu sim uma arrecadação mínima, se apurado lucro líquido, com a limitação de utilização do prejuízo acumulado. Em contrapartida, extinguiu o prazo de aproveitamento do prejuízo (de 4 anos), para que o contribuinte pudesse compensar integralmente seu saldo de prejuízo fiscal, ainda que em muitos anos.⁷⁰

⁶⁹ CONSELHO DE CONTRIBUINTES, 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Proc. 10980.011045/99-90. Acórdão CSRF/01-05.100. Relator José Henrique Longo, Brasília, DF, Julgado em: 19.10.2004.

⁷⁰ CONSELHO DE CONTRIBUINTES, 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Proc. 10980.011045/99-90. Acórdão CSRF/01-05.100. Relator José Henrique Longo, Brasília, DF, Julgado em: 19.10.2004., p. 4.

Segundo o entendimento do relator não seria possível o repasse da compensação de prejuízo fiscal para empresa incorporadora, por isso seria lícito a retirada da trava dos 30% para a incorporada, em razão de sua incorporação.

Conforme salienta o ilustre relator, não seria correta a imposição de duas limitações concomitantes, a trava dos 30% e a não utilização do prejuízo fiscal pela empresa incorporada; isso seria uma forma de penalizar a incorporadora pela reestruturação.

3.4.2 Confronto da decisão com outros julgados administrativos

Tendo em vista o posicionamento adotado pela CSRF, são observados diversos outros precedentes que possuem a mesma linha de raciocínio. Cabe salientar, dentre esses, o trecho do voto do Conselheiro Relator Mário Junqueira proferido no acórdão 108-06.682:

Aqui, me basta fundamentar meu entendimento que, em casos de descontinuidade da pessoa jurídica, como na incorporação, não se pode aplicar a limitação à compensação, mas comumente, denominada por ‘trava’. Todo julgador apreende o fato e aplica a lei, interpretando-a e descortinando o campo de sua aplicação. Para este hercúlea tarefa, necessário perquirir antecipadamente qual a finalidade da legislação editada, sua *mens legis*. E nada mais garantidor de um bom julgamento do que descobrir a sua história, sua verdadeira origem e finalidade.

(...)

A expressão ‘sem retirar do contribuinte o direito de compensar’ reforça o meu entendimento de que, em casos de descontinuidade da empresa, na declaração de encerramento, cabe integral compensação dos prejuízos acumulados, sendo inaplicável a trava. Todo interesse protegido foi somente regular o fluxo de caixa do Governo, sem extirpar do contribuinte o direito à compensação de prejuízos. Qualquer hipótese na qual o efeito seja eliminar a compensação não estará abrangida pelo campo de incidência da norma delimitação. É matéria de pura interpretação de lei.

Ex positis, conheço do recurso, para no mérito dar-lhe integral provimento.
71

Após o posicionamento da CSRF, outros julgados passaram a adotar o entendimento dessa Câmara; nesse *interim* ressalta-se o acórdão de nº 101- 95.872 do ano de 2006, da antiga 1ª Câmara do 1º Conselho de relatoria do Conselheiro João Carlos de Lima Junior:

[...]IRPJ – COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL – LIMITE DE 30% - EMPRESA INCORPORADA. A lei não traz qualquer exceção a regra que limita a compensação dos prejuízos fiscais à 30% do lucro líquido ajustado. Entretanto, havendo o encerramento das atividades da pessoa jurídica em razão de incorporação, não haverá meios dos prejuízos serem utilizados em anos subseqüentes, como determina a legislação. Neste caso, tem-se como legítima a compensação da totalidade do prejuízo fiscal, sem a limitação de 30%.⁷²

O Conselheiro relator concorda que a limitação de prejuízo fiscal não deve prevalecer na hipótese de encerramento da atividade empresarial. Nesse caso, tendo em vista o encerramento das atividades por motivo de eventual incorporação, a incorporada tem o direito de compensar 100% de seu prejuízo fiscal, caso, no ano da operação, tenha apurado resultado positivo.

O jurista Pedro Annan, em sua obra, demonstra estar de acordo com o entendimento consolidado pelo Conselho de Contribuintes. Segundo sua concepção, não há lei que vede a possibilidade de compensação integral de prejuízo da empresa que se encontre nessa situação.⁷³

Por meio desse entendimento, é preciso, antes de aplicar a lei, observar o caso concreto e a finalidade de existência de determinada norma, assim como o reflexo de

⁷¹ CONSELHO DE CONTRIBUINTES, 8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes. Acórdão 108-06.682. Relator Mário Junqueira Brasília, DF, Julgado em: 20.09.2001., DOU de: 28.02.2002.

⁷² CONSELHO DE CONTRIBUINTES, 1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes. Proc. 11831.001889/99-07. Acórdão 101-95.872. Relator João Carlos de Lima Júnior, Brasília, DF, Julgado em: 09.11.2006.

⁷³ ANAN, Pedro Júnior. **Fusão, Cisão e Incorporação de Sociedades: Teoria e Prática Atualizado com o novo Código Civil.** São Paulo/SP: Ed. Quartier Latin do Brasil, 2004, p. 97.

determinada aplicação no âmbito de um sistema populacional econômico. Pois a aplicação de determinadas normas sem obter o íntimo desse entendimento, poderá causar danos não só às empresas, mas de forma repentina, poderá configurar danos à economia nacional, ao mercado de trabalho, de produção.

CONCLUSÃO

À vista dos conceitos definidos para o Imposto de Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, somados ao impacto das formas de reorganização (transformação, fusão, cisão e incorporação) e dos regimes de tributação e benefícios fiscais sobre os valores envolvidos e sua destinação e assunção pela empresa ou entidade derivada da operação, conclui-se que o impedimento ou entrave determinado pela limitação da compensação não poderia permanecer, do que resultou definir como acertado o conteúdo do Acórdão CSRF/01-05.100.

Utilizado como paradigma para a análise de situações semelhantes, o Acórdão permite alguma contenção da sanha arrecadatória do Estado, aliviando empresas abrigadas pela Lei das Sociedades por Ações – LSA da manutenção indefinida dos prejuízos fiscais não compensados.

O posicionamento da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF, valida a compreensão de que não podem ser impostos limites à compensação de prejuízos fiscais, de vez que tal limitação resulta, por princípio, em constrangimento operacional ainda maior às entidades envolvidas no processo de reestruturação, acarretando, eventualmente, sua inviabilidade como ente do mundo jurídico real e determinando a absorção dos prejuízos fiscais por credores ou acionistas.

Contudo, a 1ª turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, recentemente, ao apreciar matéria idêntica a discutida, decidiu que as empresas que pretendem utilizar seu prejuízo fiscal ou base negativa de contribuição social no balanço de encerramento, nos casos de fusão cisão e incorporação deverão obedecer a limitação da trava de 30% de compensação, em virtude de ausência de

fundamentação legal para compensação integral de prejuízo fiscal e base negativa de contribuição social.

Dessa forma, o posicionamento adotado no acórdão 01-00.401 não formalizado até dezembro de 2009, resultado de julgamento da sessão de outubro de 2009, da Câmara Superior de Recursos Fiscais, não pode ser visto como uma mudança de posicionamento, e sim como uma reflexo das mudanças bruscas que o órgão está sofrendo, uma vez que, a composição do Colegiado estava alterada, e a decisão foi formada pelo voto de qualidade perpetrado pelo presidente da primeira Seção que substituiu o atual presidente do CARF, nessa sessão.

Ademais, é necessária a observância de que a o entendimento estava pacificado no antigo Conselho de Contribuintes, e como dito anteriormente, a possibilidade de adoção da trava para empresa que está sendo extinta pode inviabilizar as formas de reestruturação societária, ou afetar mesmo que indiretamente a economia do país, por isso, o estudo ora apresentado, defende o posicionamento antes pacificado afim de, não penalizar uma empresa que tenha prejuízo fiscal que está em processo de incorporação.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANAN, Pedro Jr.; LATORRE, Juliana Grandino. **Incorporação** - Aspectos relevantes e a posição do Conselho de Contribuintes. IN: ANAN, Pedro Jr (Org). **Imposto de Renda Pessoa Jurídica: Teoria e prática**. São Paulo/SP: Ed. Quartier Latin, 2007.

ANAN, Pedro Junior. **Fusão, Cisão e Incorporação de Sociedades: Teoria e Prática atualizada com o novo Código Civil**. São Paulo/SP: Ed. Quartier Latin do Brasil, 2004.

ANDRADE, Edmar Oliveira Filho. **Imposto de Renda das Empresas**. São Paulo/SP: Ed. Atlas, 2004.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed., São Paulo/SP: Ed. Malheiros, 2006.

BORBA, José Edwaldo Tavares. **Direito Societário**. 11. ed., Rio de Janeiro/RJ: Ed. Renovar, 2008.

BRASIL. LEI Nº. 11.491, de 27 de maio de 2009. Altera a legislação tributária federa [...] a partir da instalação do conselho Administrativo de Recursos Fiscais os Decretos nºs 83.304, de 28 de março de 1979, e 89.892, de 2 de julho de 1984, e o art. 112 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005; e dá outras providências. Lex: Diário Oficial da União, Brasília, 28 de maio de 2009. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Lei/L11941.htm >. Acessado entre julho a setembro de 2009.

BRASIL. LEI Nº. 5.172, de 26 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis a União, Estados e Municípios. Lex: Diário Oficial da União, Brasília, 27 de outubro de 1966. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm >. Acesso: entre 4 a 19 de novembro de 2008.

BRASIL. LEI Nº. 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre a sociedade por ações. Lex: Diário Oficial da União, Brasília, 17 de dezembro de 1976. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6404consol.htm >. Acesso: entre 04 a 18 de novembro de 2008.

BRASIL. LEI Nº. 11.727, de 23 de junho de 2008. Dispõe sobre medidas tributárias destinadas a estimular os investimentos e a modernização do setor de turismo, a reforçar o sistema de proteção tarifária brasileiro, a estabelecer a incidência de forma concentrada da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins na produção e comercialização de álcool; altera as Leis nºs 10.865, de 30 de abril de 2004, 11.488, de 15 de junho de 2007, 9.718, de 27 de novembro de 1998, 11.196, de 21 de

novembro de 2005, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 7.689, de 15 de dezembro de 1988, 7.070, de 20 de dezembro de 1982, 9.250, de 26 de dezembro de 1995, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 11.051, de 29 de dezembro de 2004, 9.393, de 19 de dezembro de 1996, 8.213, de 24 de julho de 1991, 7.856, de 24 de outubro de 1989, e a Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001; e dá outras providências. DOU 24.06.2008.

BRASIL. LEI Nº. 9.065, de 20 de junho de 1995. Dá nova redação aos dispositivos da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, que altera a legislação tributária federal, e dá outras providências. Lex: Diário Oficial da União, Brasília, 21 de junho de 1995. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9065.htm >. Acesso: entre 08 de outubro a 19 de novembro 2008.

BRASIL. LEI Nº. 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Lex: Diário Oficial da União, Brasília, 27 de dezembro de 1995. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9249.htm >. Acesso: entre 4 a 18 de novembro de 2008.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES, 1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes. Proc. 11831.001889/99-07. Acórdão 101-95.872. Relator João Carlos de Lima Júnior, Brasília, DF, Julgado em: 09.11.2006.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES, 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Proc. 10980.011045/99-90. Acórdão CSRF/01-05.100. Relator José Henrique Longo, Brasília, DF, Julgado em: 19.10.2004.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES, 8ª Câmara do 1ª Conselho de Contribuintes. Acórdão 108-06.682. Relator Mário Junqueira Brasília, DF, Julgado em: 20.09.2001., DOU de: 28.02.2002.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Incorporação, fusão, cisão e outros eventos societários.** Tratamento jurídico, tributário e contábil. São Paulo/SP: Ed. Atlas, 2001.

FAZZIO JUNIOR, Waldo. **Manual de Direito Comercial.** 9. ed., São Paulo/SP: Ed. Atlas, 2008.

HIGUCHI, Hiromi; HIGUCHI, Fábio Hiroshi; HIGUCHI, Celso Hiyuki. **Imposto de Renda das Empresas:** Interpretação e prática. 33. ed., São Paulo/SP: Ed. IR Publicações LTDA.

IUDICIBUS, Sérgio de; Et AL. Equipe de Professores USP/FEA. **Contabilidade Introdutória.** 10. ed., São Paulo/SP: Ed. Atlas, 2007.

IUDICIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto. **Manual de contabilidade das sociedades por ações:** Aplicável as demais sociedades. 7. ed., São Paulo/SP: Ed. Atlas, 2008.

LATORRACA, Nilton. **Direito Tributário:** Imposto de renda das empresas. 15. ed., São Paulo/SP: Ed. Atlas.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário.** 25. ed., São Paulo/SP: Ed. Malheiros Editores, 2004.

MAMEDE, Gladston. **Direito Societário:** Sociedades Simples e Empresárias. 3. ed., São Paulo/SP: Ed. Atlas, 2008.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário.** 14. ed., São Paulo/SP: Ed. Saraiva, 1995.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fusão Incorporação e Cisão. Guia IOB Imposto de Renda Pessoa Jurídica.** São Paulo/SP: Ed. Thomson IOB, procedimento n. X9, 2007.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Elementos do Direito:** Direito Tributário. 5. ed., São Paulo/SP: Ed. Dpj, 2004.

SANTOS, José Luiz dos; SCHIMIT, Paulo. **Contabilidade Societária:** Atualizado pela deliberação da CVM n° 488/05. 2. ed., São Paulo/SP: Ed. Atlas, 2007.

SILVA, Sérgio André. R.G. da. **Controle administrativo do lançamento tributário:** O processo administrativo. Rio de Janeiro/RJ: Ed. Lumen Juris, 2004.

TOMAZETTE, Marlon. **Direito Comercial:** Séries Primeiras Linhas. 2. ed., Brasília/DF: Ed. Fortium, 2006.