



Faculdade de Direito
Universidade de São Paulo



PROFESSOR ASSOCIADO PAULO AYRES BARRETO

Disciplina: TRIBUTOS FEDERAIS (DEF0512)

IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA – IRPJ.

03/04/2017

TRIBUTAÇÃO DA RENDA DA PESSOA JURÍDICA – CONTEXTO INTERNACIONAL

Os dez primeiros: as mais altas e as mais baixas alíquotas de impostos de pessoa jurídica

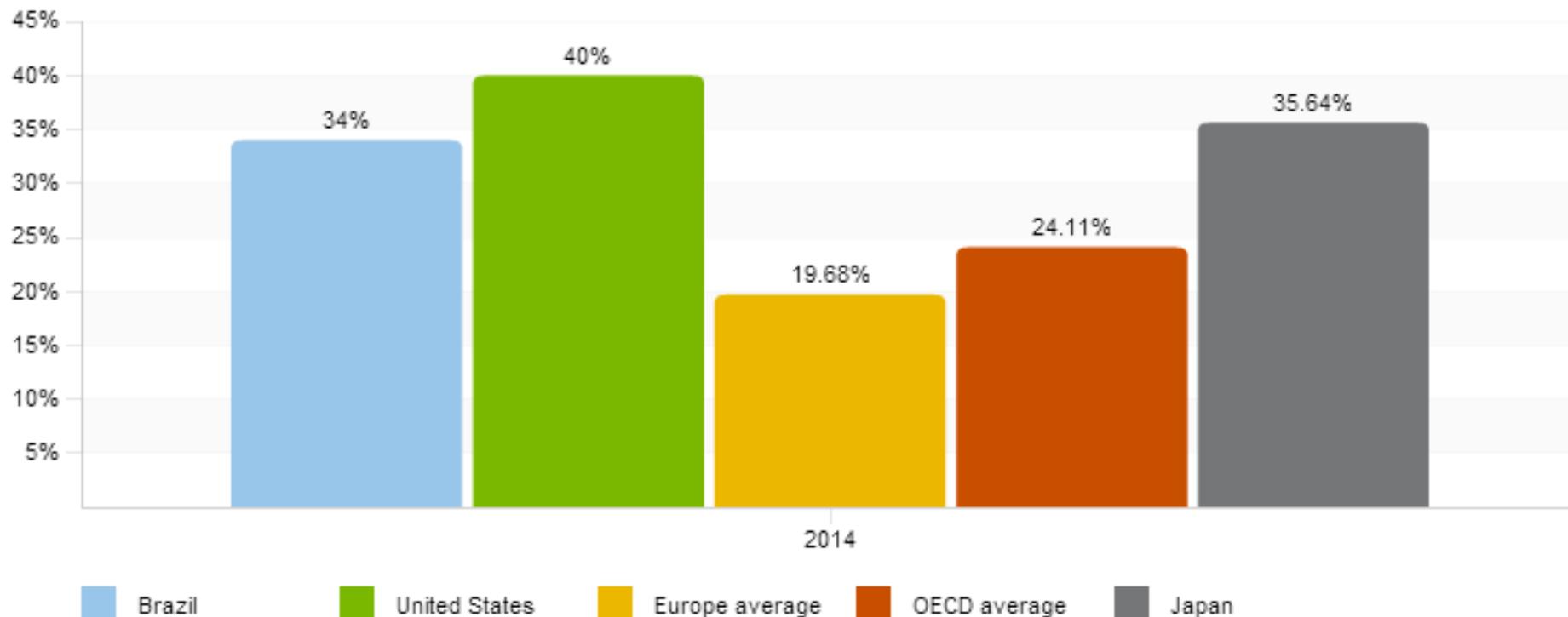


AS MAIS ALTAS			AS MAIS BAIXAS		
<u>Posição</u>	<u>Alíquota (%)</u>	<u>País</u>	<u>Posição</u>	<u>Alíquota (%)</u>	<u>País</u>
1	55	Emirados Árabes Unidos	1	9	Montenegro
2	40	Estados Unidos	2	10	Bósnia e Herzegovina, Bulgária, Gibraltar, Macedônia, Paraguai, Catar
3	35,64	Japão	3	12	Macau, Omã
4	35	Angola, Argentina, Malta, Sudão, Zâmbia	4	12,5	Chipre, Irlanda, Liechtenstein
5	34,5	St. Maarten	5	14	Jordânia
6	34	<u>Brasil</u> , Paquistão, Venezuela	6	15	Albânia, Geórgia, Iraque, Kuwait, Letônia, Líbano, Lituânia, Ilhas Maurício, Sérvia
7	33,99	Bélgica, Índia	7	16	Romênia
8	33,33	França	8	16,5	Hong Kong
9	33	Namíbia	9	17	Cingapura, Eslovênia, Taiwan
10	32	Moçambique	10	17,92	Suíça

TRIBUTAÇÃO DA RENDA DA PESSOA JURÍDICA – CONTEXTO INTERNACIONAL



Corporate tax rates for 2014



⚠ Important information: exemptions, reductions and caveats to 2014 rates.

CRITÉRIO MATERIAL

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como **fato gerador** a aquisição da **disponibilidade econômica ou jurídica**:

I - de **renda**, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de **proventos** de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

Para as pessoas jurídicas, a renda equivale ao seu lucro fiscal, o que não se confunde com a mera aquisição de receitas



RICARDO MARIZ DE
OLIVEIRA
Presidente IBDT

*“(...) a receita, isoladamente considerada, agrega um fator positivo ao patrimônio, mas haver ou não aumento do mesmo depende de outros fatores que igualmente devem ser considerados em sua universalidade quando se apura a existência de aumento ou diminuição patrimonial. (...) Assim, **o lucro**, ou o prejuízo, que é a versão ou resultado negativo do lucro, é a **somatória algébrica da totalidade dos fatores positivos e negativos que afetam um patrimônio em determinado período de tempo**”.*

CRITÉRIO TEMPORAL

- O fato gerador do IR ocorre no dia **31/12**, com periodicidade anual.
- O critério temporal não se confunde com as sistemáticas de apuração do IR

Métodos de Apuração do Imposto sobre a Renda:

- **Lucro Real**: o contribuinte poderá **optar** pela apuração **trimestral** ou **anual**.
- **Lucro Presumido**: o contribuinte **deverá**, obrigatoriamente, proceder à apuração **trimestral**.

CRITÉRIO ESPACIAL – EXTRATERRITORIALIDADE

- Evolução legislativa no Brasil:
 - Até 1995, não havia incidência de tributação sobre lucros auferidos no exterior;
 - Lei 9.249/1995 (art. 25) → determina a adição de lucros auferidos no exterior na base de cálculo do imposto sobre a renda;
 - Lei 9.532/1997 (art. 1º) → altera a hipótese de incidência dos lucros auferidos no exterior para o momento de sua efetiva disponibilização;
 - MP 2.158-35/2001 (art. 74) → disponibilização “ficta”;
 - Lei 12.973/2014 (art. 77) → parcela do ajuste do valor do investimento: lucro.

CRITÉRIO ESPACIAL

Decisão do STF (ADI nº 2.588 e RE nº 611.586)



Investida	Localização	Art. 74 da MP 2.158-35	Eficácia erga omnes e efeito vinculante
Coligadas	País SEM tributação favorecida	Inconstitucional	Sim
	País COM tributação favorecida	Constitucional (Não alcançada a maioria)	Não
Controlada	País SEM tributação favorecida	Constitucional (Não alcançada a maioria)	Não
	País COM tributação favorecida	Constitucional	Sim

Fonte: Solução de Consulta COSIT nº 18/2013

CRITÉRIO ESPACIAL

Legislação atual da tributação dos lucros no exterior (Lei 12.973/14):

- No que perdeu o Fisco (coligadas), criou condicionantes:
 - (i) Não estar sujeita a regime de subtributação;
 - (ii) Não estar localizada em país com tributação favorecida;
 - (iii) Não ser controlada, direta ou indiretamente, por pessoa jurídica em país de tributação favorecida.
- No que ganhou (controladas), manteve a lógica da tributação (geral e irrestrita), com alguns benefícios pontuais.

CRITÉRIO ESPACIAL – REGRA CFC?

- Pressupostos de uma Regra CFC:
 - Excepcionalidade;
 - Caráter antielisivo;
 - Controladas ou coligadas devem estar em país com tributação favorecida;
 - Que a renda tributada decorra de atividades não empresariais (renda passiva).
- Art. 74 da MP 2.158-35 e a nova legislação **não** cumprem nenhum desses requisitos. Tributação automática.
- OCDE teria recomendado a adoção de regras CFC;
- Não há conflito entre a norma interna e tratado.

CRITÉRIO ESPACIAL – REGRA CFC?

- Outros ordenamentos jurídicos:

Isenção ou
Tributação na
Distribuição

- Exceção:
Regras CFC

Tratado
(aplica-se)

- Tratado não
se aplica
- Antinomia
parcial

- Brasil:

Tributação

Tratados

CRITÉRIO ESPACIAL – REGRA CFC?

Regra CFC – STJ e STF

- Voto do Min. Joaquim Barbosa no RE nº 611.586:
 - “também estão ausentes do texto impugnado elementos de diferenciação relevantes, utilizados pelas legislações de inúmeros países europeus para identificar desvios de propósito e, com isso, não apenar negócios legítimos (...) da forma como redigida a norma brasileira, presume-se indistintamente que todas as controladas ou coligadas no exterior têm esse propósito elisivo ou evasivo”
- Voto do Min. Ari Pargendler no REsp nº 1.325.709:
 - “Dir-se-á que o Modelo OCDE não é incompatível com as medidas antielisivas inspiradas pela legislação CFC (*controlled foreign corporation*)”
- Acontece que essa **legislação antielisiva visa a coibir a má concorrência ocasionada pelos Estados conhecidos como paraísos fiscais, em que a tributação é mínima.**

CRITÉRIO PESSOAL

- **Sujeito Passivo:** (Art. 146, RIR/99) | - Pessoas jurídicas;
- Empresas individuais.
- **Equiparadas às pessoas jurídicas (art. 147, RIR/99):**

I - as pessoas jurídicas de direito privado **domiciliadas no País**, sejam quais forem seus fins, nacionalidade ou participantes no capital;

II - as **filiais, sucursais, agências ou representações** no País das pessoas jurídicas com sede no exterior;

III - os comitentes domiciliados no exterior, quanto aos resultados das operações realizadas por seus **mandatários ou comissários no País**.

Art. 148. As sociedades em conta de participação são equiparadas às pessoas jurídicas

AS PESSOAS JURÍDICAS DEVEM SER TRIBUTADAS PELO IR?

Argumentos favoráveis à tributação na PJ

- Maior conveniência na arrecadação (*Henry Tilbery; Feitelberg*);
- A PJ representa uma realidade econômica, possuindo uma capacidade contributiva coletiva própria, maior do que a soma potencial dos sócios considerados isoladamente (*Tilbery; Luigi Napolitano*);
- Vantagens usufruídas pela PJ, como segurança, proteção contra incêndio, manutenção de ruas (*benefits received justification – George Break*);
- Costume e relevância desta tributação no orçamento (*George Break*);
- Restrição do poder ou da acumulação de riqueza pela administração empresarial e pelos acionistas controladores (*Avi Yonah*).

AS PESSOAS JURÍDICAS DEVEM SER TRIBUTADAS PELO IR?

Argumentos desfavoráveis à tributação na PJ

- Falta de individualidade humana (ex.: desejos de consumo), de forma que a PJ não consome a receita produzida para satisfação de suas necessidades (*Tilbery*);
- Falta de capacidade contributiva própria, já que os verdadeiros contribuintes seriam os sócios (*Luiz Melega; Benedito Garcia Hilário*);
- Efeitos negativos sobre a governança corporativa e sobre a transparência da gestão administrativa das empresas (*Yariv Brauner*).

ALÍQUOTAS DO IRPJ

Base de cálculo	Alíquota – 15%	Adicional – 10%	Total	Alíquota efetiva
1.000,00	150,00	---	150,00	15%
10.000,00	1.500,00	---	1.500,00	15%
20.000,00	3.000,00	---	3.000,00	15%
50.000,00	7.500,00	3.000,00	10.500,00	21%
100.000,00	15.000,00	8.000,00	23.000,00	23%
1.000.000,00	150.000,00	98.000,00	248.000,00	24,8%
10.000.000,00	1.500.000,00	998.000,00	2.498.000,00	24,98%
100.000.000,00	15.000.000,00	9.998.000,00	24.998.000,00	24,99%

BASE DE CÁLCULO – SISTEMÁTICAS DE APURAÇÃO DO IR

Código Tributário Nacional

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

LUCRO REAL

Resultado líquido apurado pela escrituração comercial **ajustado** pelas adições, exclusões e compensações admitidas ou impostas pela legislação tributária

LUCRO PRESUMIDO

Lucro presumido por meio da aplicação de um percentual (“coeficiente”) expressamente previsto em lei sobre os valores globais da receita auferida pela PJ

LUCRO ARBITRADO

Valor determinado pela aplicação de um percentual sobre a receita da empresa no caso de descumprimento das normas tributárias que impossibilitem a apuração pelo lucro real ou pelo lucro presumido

LUCRO ARBITRADO

▪ Hipóteses que autorizam o arbitramento:

(art. 530 do RIR)

- a) Ausência de escrituração na forma da lei;
- b) Escrituração que revele indícios de fraudes ou contém vícios, erros ou deficiências que a torne imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira ou determinar o lucro real;
- c) O contribuinte deixar de apresentar os livros e documentos de escrituração comercial e fiscal;
- d) Não se verificar a presença em boa ordem e segundo os critérios contábeis, os livros razão e diário

LUCRO PRESUMIDO

- Trata-se de uma **opção** legal do contribuinte.
- A lei não define o que é lucro presumido.



HISTÓRICO:

- Lei 2.354/54: facultava às pessoas jurídicas de pequeno porte optar por determinar o montante tributável mediante a aplicação de alíquota prevista legalmente
- Lei 6.468/77: evolução do conceito, mas ainda restringia-se a poucas empresas em função dos objetos sociais e da natureza das atividades
- Lei 8.981/95: passou a ser direito das pessoas jurídicas que se enquadrassem em um limite de receita determinado

LIMITE DA RECEITA PARA OPÇÃO

R\$ 78.000.000,00 no ano anterior ou R\$ 6.500.000,00/mês, multiplicado pelo nº de meses se inferior a 12 (art. 7º da Lei 12.814/2013)

LUCRO PRESUMIDO – REGRAS PARA OPÇÃO

- **Vedação pela opção:**

Pessoas jurídicas **obrigadas a adoção do lucro real** (art. 14 da Lei 9.718/98)

Lei 9.964/00: dispõe sobre a opção pelo lucro presumido das pessoas optantes pelo REFIS.

- **Momento da opção**

No **primeiro pagamento** do IR ou da CSLL, em cada período de apuração.

- **A opção é definitiva para o todo ano-calendário**

(art. 13, § 1º da Lei 9.718/98 que revogou a faculdade prevista no art. 26, § 3º da Lei 9.430/96)

REDARF para a mudança de opção → vedado pelo artigo 11, V da IN nº 672/2006

LUCRO PRESUMIDO

- Regime de reconhecimento de receitas
- Normal → competência. É facultada a adoção do regime de caixa, o qual deverá ser adotado para o IR/CSLL/PIS/COFINS (para as pessoas tributadas no Lucro Presumido, o PIS/COFINS é cumulativo). Art. 20 da MP 2.158-35:
- *As pessoas jurídicas submetidas ao regime de tributação com base no lucro presumido somente poderão adotar o regime de caixa, para fins da incidência da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, na hipótese de adotar o mesmo critério em relação ao imposto de renda das pessoas jurídicas e da CSLL.*
- Instrução Normativa nº 104/1998 → disciplina a adoção do regime de caixa no lucro presumido

LUCRO PRESUMIDO – BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA

% SOBRE O FATURAMENTO	ATIVIDADES
1,6%	Revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural.
8%	Venda de mercadorias e produtos; prestação de serviços de transporte de cargas; prestação de serviços hospitalares; venda de imóveis das empresas com esse objeto social; indústrias gráficas; construção civil por empreitada com emprego de materiais.
16%	Prestação de serviços de transportes; prestação de serviços em geral pelas pessoas jurídicas com receita bruta anual de até R\$ 120.000,00, exceto de serviços hospitalares, transportes de carga e profissões regulamentadas.
32%	Prestação de demais serviços não incluídos nos incisos anteriores

LUCRO PRESUMIDO – EXEMPLO DE APURAÇÃO

▪ Cálculo do IR e da CSLL (empresa comercial ou industrial, no trimestre)

Receita bruta de venda de mercadorias		800.000
Ganho na venda de imobilizado		6.000
Rendimentos financeiros de renda fixa		13.000
Base de cálculo do IR (800.000 X 8%		64.000
Ganho de capital		6.000
Rendimentos Financeiros		13.000
Soma		83.000
<i>Imposto:</i>	<i>83.000 x 15%</i>	<i>12.450</i>
<i>Adicional</i>	<i>23.000 x 10%</i>	<i>2.350</i>
Imposto devido		14.750
<i>Imposto retido na fonte</i>		<i>(-) 2.925</i>
Imposto a pagar		11.825

Fonte: Imposto de renda das empresas – Hiromi Higuchi e outros

LUCRO REAL

▪ **Obrigatoriedade de adoção para as pessoas jurídicas:**

II - cuja receita total, no ano-calendário anterior seja superior ao limite de R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou a R\$ 6.500.000,00 (seis milhões e quinhentos mil reais) multiplicado pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a 12 (doze) meses (limite estabelecido pela Lei 12.814/2013)

II - cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta;

III - que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior;

LUCRO REAL

- **Obrigatoriedade de adoção para as pessoas jurídicas:**

IV - que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto;

V - que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, na forma do art. 2º da Lei nº 9.430, de 1996;

VI - que explorem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring).

LUCRO REAL - MITO OU EXIGÊNCIA CONSTITUCIONAL?

“O lucro contábil – e, por conseguinte, o lucro real –, desta forma, é calculado sobre uma série de convenções contábeis e fiscais, que permitem que se chegue a um lucro aproximado, que não será científica e incontestavelmente o lucro efetivamente auferido pelo contribuinte. Fica claro aqui que o lucro real, apesar da denominação que recebeu, nada mais é do que uma realidade construída, artificiosa, sobre a qual recai a tributação.”



LUÍS EDUARDO SCHOUERI
Professor Titular USP



JOSÉ ARTUR LIMA
GONÇALVES
Professor PUC/SP

“O que se pretende denunciar é um sofisma que está sendo desenvolvido à larga por aí, a partir dessa constatação metodológica de que a base de cálculo, o lucro real, não corresponde ao resultado econômico; afirma-se que a lei, a norma, manipula como bem quiser o resultado econômico, o lucro líquido, para recortá-lo como quiser, atribuindo-lhe os efeitos que, aleatoriamente desejar. (...) Existe uma moldura [constitucional] dentro do qual a lei deve conter-se para definir a base de cálculo do imposto sobre a renda”

LUCRO REAL – LUCRO FISCAL X LUCRO CONTÁBIL



**RICARDO MARIZ DE
OLIVEIRA**
Presidente IBDT e
Professor de cursos de
Pós-Graduação

*“Na regra geral, há que se distinguir “lucro líquido” e **“lucro real”**, porque aquele é o resultado apurado na escrituração mercantil das pessoas jurídicas, sendo este último o **resultado do lucro líquido após as adições e exclusões** que a lei tributária determina ou autoriza para a quantificação da base de cálculo do IRPJ (...).”*

“A propósito dos ajustes, e aqui abstraindo-se da validade constitucional dos mesmos, eles podem conduzir a vários resultados: lucro líquido igual ao lucro real; (...) lucro líquido menor do que o lucro real; (...) lucro líquido maior do que o lucro real; (...) lucro líquido e prejuízo fiscal; (...) prejuízo contábil igual ao prejuízo fiscal; (...) prejuízo contábil menor do que o prejuízo fiscal; (...) prejuízo contábil maior do que o prejuízo fiscal; (...) prejuízo contábil e lucro tributável”.

LUCRO REAL



- **CONCEITO (art. 247, RIR/99):** é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas
- § 1º A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das disposições das leis comerciais
- **CONCEITO DE LUCRO LÍQUIDO (art. 248, RIR/99):** é a soma algébrica do lucro operacional, dos resultados não operacionais e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial
- **Conceito da Lei das S.A.:** é o resultado do exercício que remanescer depois de deduzidas as participações estatutárias de empregados, administradores e partes beneficiárias serão determinadas, sucessivamente e nessa ordem, com base nos lucros que remanescerem depois de deduzida a participação anteriormente calculada.

LUCRO REAL

- **DIFERENÇAS DO LUCRO LÍQUIDO – RIR/99 (ART. 248) X LEI DAS S.A. (ART. 191):**
- Para a LSA, o lucro líquido é o resultado do exercício, menos as seguintes parcelas:
 - Valor dos prejuízos acumulados;
 - Valor da provisão para o IR;
 - Valor das participações nos lucros atribuída a administradores, empregados, partes beneficiárias
- **Lucro Operacional:** Conceito – artigo 277 do RIR
- **Art. 277.** Será classificado como lucro **operacional** o **resultado das atividades**, principais ou acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica

LUCRO REAL - ADIÇÕES

- Custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores que não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;
- Resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores que devam ser computados na determinação do lucro real.
- Outras rubricas incluídas nas adições: artigo 249 do RIR/99 (por ex.: encargos de depreciação, day-trade, despesas com alimentação de sócios, acionistas e administradores, as contribuições não compulsórias, exceto as destinadas a custear seguros e planos de saúde, e benefícios complementares assemelhados aos da previdência social, doações, as despesas com brindes, o valor da contribuição social sobre o lucro líquido, registrado como custo ou despesa operacional, etc.)

LUCRO REAL - ADIÇÕES

- **DESPESAS COM BRINDES - INDEDUTIBILIDADE** - A partir da vigência da Lei nº 9.249/95, por expressa disposição em seu artigo 13, inciso VII, todos os gastos relacionados com a aquisição de brindes são indedutíveis na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. (Acórdão 101-94.932, 1º CC, DOU de 01.07.2005)
- Doações, exceto às efetuadas ao PRONAC, Instituições de ensino que preencham os requisitos do art. 213 da CF, doações a entidades civis legalmente constituídas, limitadas a 2% do lucro operacional
- Despesas sem comprovação idônea, desde que não estejam vedadas pelo artigo 13 da Lei 9.249/95
- Provisões não autorizadas
- Salário pago a diretor não residente

LUCRO REAL - EXCLUSÕES

- Exclusões do lucro líquido (art. 250 do RIR/99):
- I – os valores cuja dedução seja autorizada pelo Decreto e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do período de apuração;
- II – os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com o regulamento, não sejam computados no lucro real;
- III – o prejuízo fiscal apurado em períodos anteriores, limitados a 30% do lucro líquido ajustado

SEMINÁRIO

Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro – CSL.

As empresas optantes pelo recolhimento do IPRJ pela sistemática do lucro real devem, para encontrar a base de cálculo do IRPJ, partir do lucro contábil da pessoa jurídica (Lucro Antes do Imposto de Renda – LAIR), fazer as adições, exclusões e compensações permitidas em lei, chegando, então, ao lucro fiscal (lucro real), base tributável do IPRJ.

Especificamente quanto às deduções, não é possível a dedução do valor equivalente à CSLL de sua própria base de cálculo, bem como da base de cálculo do IRPJ, nos termos previstos no art. 1º, parágrafo único, da Lei 9.316/96 (“Art. 1º O valor da contribuição social sobre o lucro líquido não poderá ser deduzido para efeito de determinação do lucro real, nem de sua própria base de cálculo. Parágrafo único. Os valores da contribuição social a que se refere este artigo, registrados como custo ou despesa, deverão ser adicionados ao lucro líquido do respectivo período de apuração para efeito de determinação do lucro real e de sua própria base de cálculo”).

Sobre o tema, o STF assim se posicionou em sede de Repercussão Geral:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA DEVIDO PELA PESSOA JURÍDICA (IRPJ). APURAÇÃO PELO REGIME DE LUCRO REAL. DEDUÇÃO DO VALOR PAGO A TÍTULO DE CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO. PROIBIÇÃO. ALEGADAS VIOLAÇÕES DO CONCEITO CONSTITUCIONAL DE RENDA (ART. 153, III), DA RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR DE NORMAS GERAIS (ART. 146, III, A), DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA (ART. 145, § 1º) E DA ANTERIORIDADE (ARTS. 150, III, A E 195, § 7º). (...)

Diante disso, questiona-se: a decisão do STF se coaduna com o conceito constitucional de renda? O dispositivo legal em questão viola algum princípio constitucional aplicável ao imposto incidente sobre a renda?

OBRIKADO A TODOS!