

DEF0537 - 2020
Tributação Direta das Pessoas Jurídicas

Aula 3

Introdução à tributação direta das pessoas jurídicas: receita, lucro contábil e lucro tributável

Prof. Gustavo Gonçalves Vettori

IRPJ e CSLL: considerações gerais

IRPJ/CSLL – Noções introdutórias

- Imposto de renda da pessoa jurídica (“IRPJ”): tem por base o “**lucro**” estabelecido pela legislação tributária (artigo 44 do Código Tributário Nacional, “CTN”)

CTN – Art. 44. A base de cálculo do imposto [IR] é o montante

real

arbitrado

ou

presumido

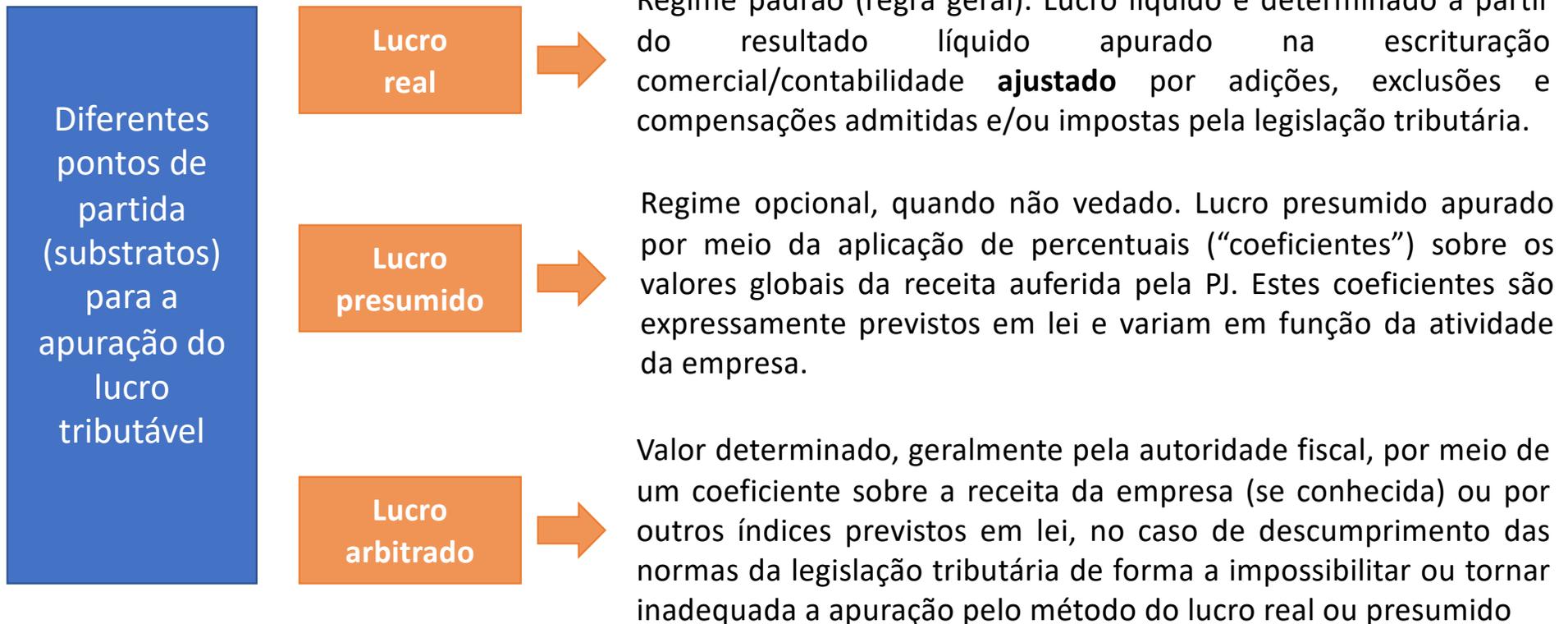
da **renda** ou dos **proventos** tributáveis.

Nenhuma dessas grandezas coincide com o **lucro contábil** da PJ

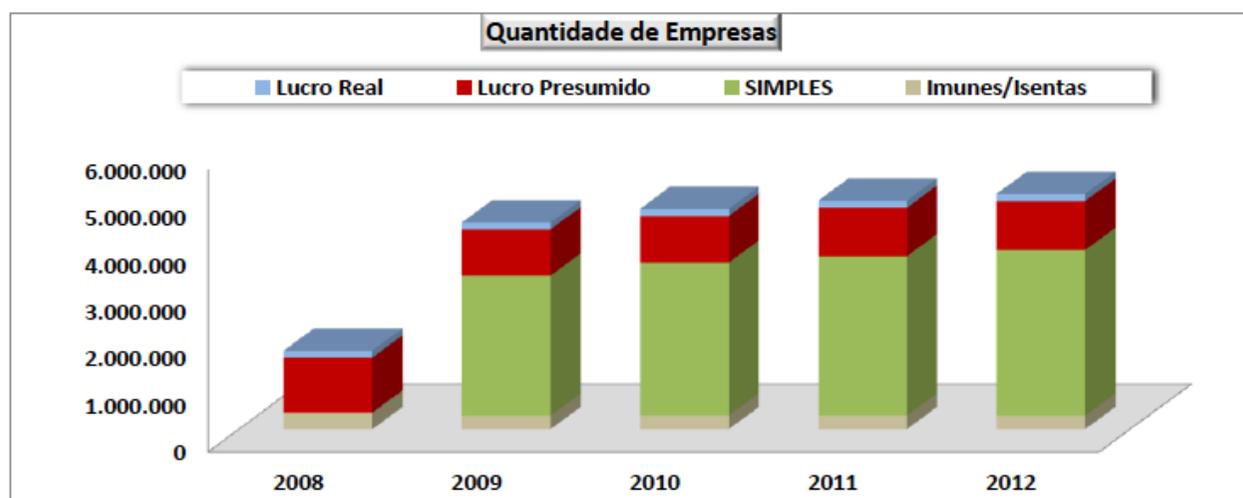
IRPJ/CSLL – Noções introdutórias

- Contribuição social sobre o lucro líquido (“**CSLL**”): assim como o IRPJ, a CSLL também tem por base de cálculo o **lucro** das empresas tal como estabelecido pela legislação (com destinação diferente da arrecadação)
- A legislação determina que sejam aplicadas à CSLL as mesmas normas de apuração do IR
 - (Lei nº 7.689, de 1988, art. 6º , Lei nº 8.981, de 1995, art. 57, e IN nº 1.700, de 2017, art. 3º)
- Por consequência, a CSLL é apurada segundo a mesma sistemática de apuração utilizada para o IRPJ (lucro real, presumido ou arbitrado, discutidos nos próximos slides e aulas), mas com algumas diferenças específicas

Regimes de tributação do IRPJ/CSLL



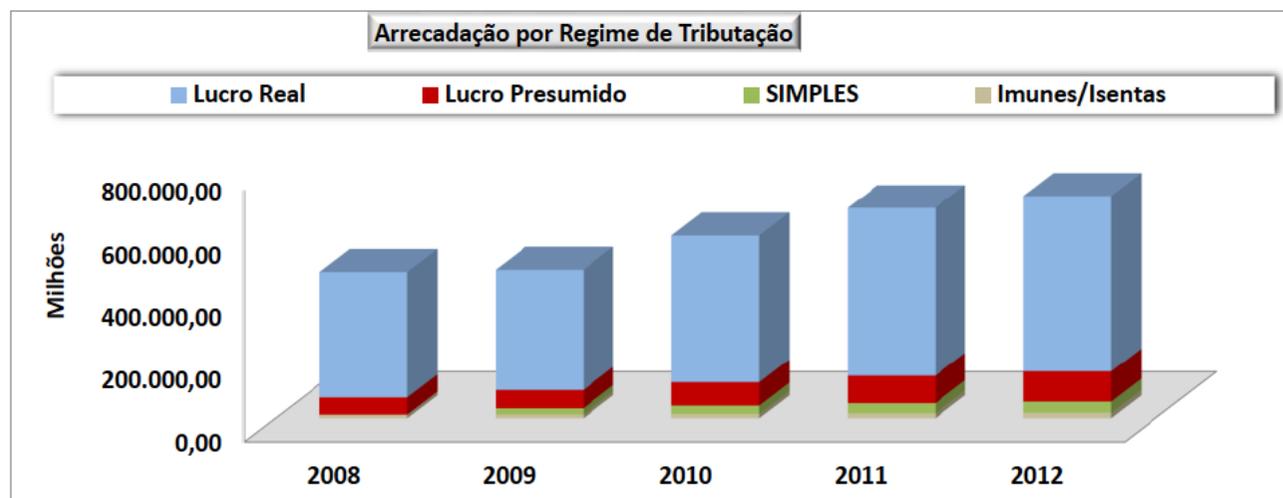
Sistemáticas de apuração do IRPJ/CSLL: Número de empresas



	2008		2009		2010		2011		2012	
Lucro Real	149.256	8,92%	147.189	3,34%	150.829	3,22%	153.417	3,15%	151.005	3,02%
Lucro Presumido	1.170.471	69,92%	982.523	22,33%	991.912	21,16%	1.027.451	21,13%	1.039.429	20,77%
SIMPLES	0	0,00%	2.984.515	67,82%	3.253.497	69,39%	3.390.536	69,72%	3.526.564	70,46%
Imunes/Isentas	354.371	21,17%	286.122	6,50%	292.430	6,24%	291.951	6,00%	287.904	5,75%
Total	1.674.098	100,00%	4.400.349	100,00%	4.688.668	100,00%	4.863.355	100,00%	5.004.902	100,00%

Fonte: RFB – Dados Setoriais 2008-2012 (ago/2014)

Sistemáticas de apuração do IRPJ/CSLL: arrecadação



	2008		2009		2010		2011		2012	
Lucro Real	400.317	85,87%	384.082	81,15%	467.645	80,40%	534.553	79,89%	559.123	79,02%
Lucro Presumido	54.302	11,65%	57.458	12,14%	73.836	12,69%	86.962	13,00%	95.624	13,51%
SIMPLES	0	0,00%	19.828	4,19%	26.410	4,54%	31.718	4,74%	35.120	4,96%
Imunes/Isentas	11.559	2,48%	11.937	2,52%	13.738	2,36%	15.877	2,37%	17.683	2,50%
Total	466.178	100,00%	473.304	100,00%	581.629	100,00%	669.110	100,00%	707.550	100,00%

R\$ milhões

Fonte: RFB – Dados Setoriais 2008-2012 (ago/2014)

Alíquotas

- IRPJ
 - Alíquota de 15%
 - Adicional de 10% sobre o montante que superar R\$20.000,00 por mês no período de apuração
- CSLL
 - Alíquota 9%
- Considera-se cada empresa individualmente
 - Não há “*group taxation*”.
 - A equivalência patrimonial/dividendos decorrentes de participação em empresas brasileiras não compõe a base
 - Dividendos/lucros distribuídos são isentos, independentemente do beneficiário
- Regimes de tributação da renda das pessoas jurídicas **afetam a tributação pelo PIS e pela COFINS**

Progressividade e IRPJ

EMPRESA	LUCRO TRIBUTÁVEL	IR 15%	ADICIONAL 10%	TOTAL	ALÍQUOTA EFETIVA
A	200.000	30.000	-	30.000	15
B	340.000	51.000	10.000	61.000	17,94
C	620.000	93.000	38.000	131.000	21,13
D	940.000	141.000	70.000	211.000	22,45
E	2.000.000	300.000	176.000	476.000	23,80
F	5.000.000	750.000	476.000	1.226.000	24,52
G	10.000.000	1.500.000	976.000	2.476.000	24,76
H	15.000.000	2.250.000	1.476.000	3.726.000	24,84
I	20.000.000	3.000.000	1.976.000	4.976.000	24,88
J	50.000.000	7.500.000	4.976.000	12.476.000	24,95
K	100.000.000	15.000.000	9.976.000	24.976.000	24,98
L	200.000.000	30.000.000	19.976.000	49.976.000	24,99

IRPJ/CSLL – Contribuintes

- Pessoas jurídicas de direito privado
 - ✓ Sociedade simples e sociedades empresárias (em nome coletivo, em comandita simples e por ações, **sociedade limitada e anônima**)
 - ✓ EIRELI – Empresa individual de responsabilidade limitada (Art. 44, VI e 980-A, do Código Civil, adicionado pela Lei nº 12.441/2011)
 - ✓ Sociedades cooperativas (art. 1.093, CC)
 - ✓ Sociedades em conta de participação (“SCP”) (art. 991, CC)
 - ✓ Sociedades em comum ou “de fato” (art. 981, caput, e 986 e seguintes, CC)
 - ✓ Sociedades de propósito específico (art. 981, parágrafo único, CC)
 - ✓ Empresas públicas e sociedades de economia mista (art. 173 § 1º e 2º, CF)
 - ✓ Entidades em regime de liquidação ou falência (art. 60, Lei 9.430/96)

Base legal: artigo 158 e seguintes do RIR/2018 e artigo 4º e seguintes da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017.

IRPJ/CSLL – Contribuintes

- Filiais, sucursais, agências ou representações no País de PJs com sede no exterior
- Comitentes domiciliados no exterior, quanto aos resultados das operações realizadas por seus mandatários ou comissários no País

IRPJ/CSLL – Contribuintes

- Empresas individuais e empresas individuais equiparadas
 - ✓ **Firma individual:** empresário pessoa física que efetua inscrição no Registro Público de Empresas Mercantis (responsabilidade ilimitada e sem separação patrimonial)
 - ✓ Pessoas físicas que promoverem a **incorporação de prédios em condomínio** ou **loteamento de terrenos**
 - ✓ Pessoas físicas que explorem, habitual e profissionalmente, **atividade econômica de natureza civil ou comercial**, com o fim especulativo de **lucro**
(equiparação **não se aplica** às pessoas físicas que exerçam profissões regulamentadas e não comerciais – *e.g.*: médico, engenheiro, advogado, dentista, veterinário *etc.*)

EQUIPARAÇÃO

IRPJ/CSLL – Contribuintes

- Fundos imobiliários equiparados

Que apliquem recursos em empreendimento imobiliário que tenha como incorporador, construtor ou sócio, quotista que possua, isoladamente ou em conjunto com pessoa a ele ligada, mais de vinte e cinco por cento das quotas do fundo

IRPJ/CSLL – Contribuintes

- Não são contribuintes do IRPJ:

Condomínio edilício

A tributação do IR é realizada diretamente sobre cada condômino

Consórcio de empresas

A tributação do IR é realizada diretamente sobre cada consorciada

- ! **Atenção:** existem regras específicas que determinam os procedimentos que devem ser adotados por condomínios e consórcios em relação à obrigatoriedade de retenção de impostos federais nos pagamentos realizados a terceiros

Ver: Instrução Normativa RFB nº 1.199/11, artigo 784 do RIR/2018, Solução de Consulta COSIT nº 17/17, Parecer Normativo CST nº 114/1972, Ato Declaratório Normativo CST nº 29/1986 e art. 1º, § 1º, IV da IN SRF nº 459/2004.

IRPJ/CSLL – Contribuintes

- **Entidades imunes e isentas*¹**
 - ✓ Instituições de educação sem fins lucrativos (**imunidade**)
 - ✓ Templos de qualquer culto (**imunidade**)
 - ✓ Entidades de assistência social sem fins lucrativos (**imunidade**)
 - ✓ Partidos políticos e entidades sindicais dos trabalhadores (**imunidade**)
 - ✓ Instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis, sem fins lucrativos (**isenção**)

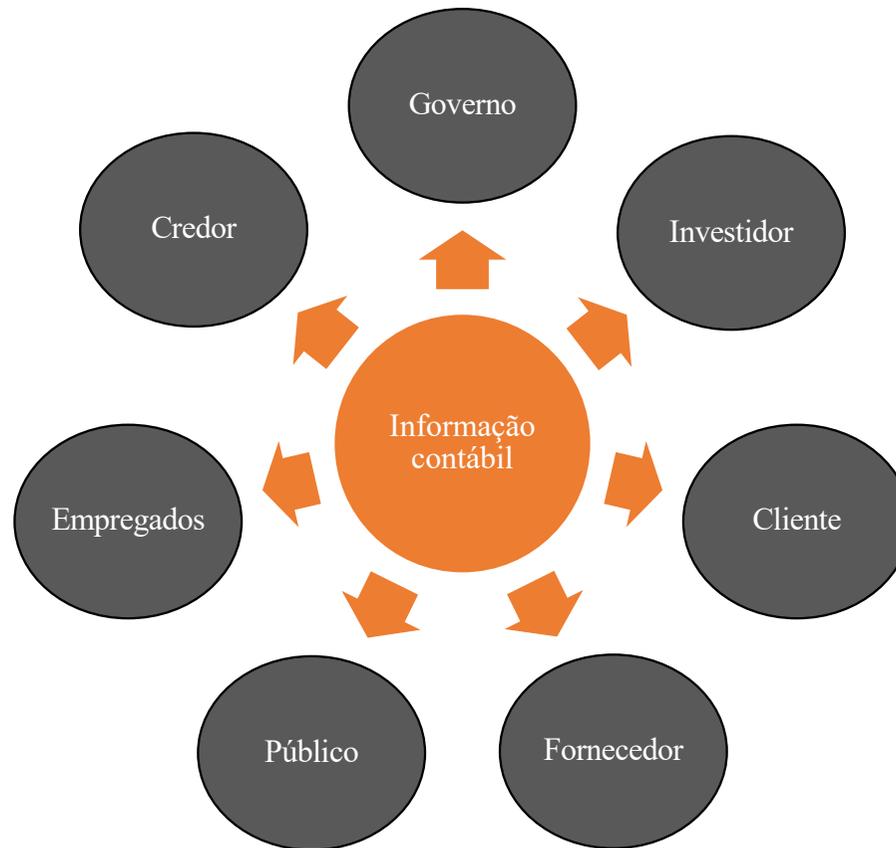
*¹ Base legal: entre outras, artigo 8º a 22 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017 e artigo 178 e seguintes do RIR/2018.

Contabilidade: noções gerais

Noções gerais de contabilidade

- **Objetivo da Contabilidade:** fornecer informações úteis (de ordem econômica, financeira, patrimonial) ao processo de tomada de decisões sobre alocação de recursos econômicos
- **Características da Contabilidade brasileira após 2007 (Lei nº 11.638/07):**
 - ✓ Orientada por princípios em substituição a regras (legais ou regulamentares): julgamento a respeito dos eventos econômicos é mais relevante que regras estabelecidas
 - ✓ Prevalência da essência econômica sobre a forma jurídica: forma jurídica não é determinante para o reconhecimento, mensuração e evidenciação dos eventos
 - ✓ Análise sobre a assunção de riscos e benefícios nas operações para caracterização de ativos, passivos, receitas e despesas

Usuários da informação contábil



Conceitos iniciais

- **Entidade:** o patrimônio de uma entidade deve ser tratado distintamente do patrimônio dos sócios (autonomia patrimonial / segregação de responsabilidades)
 - A entidade poderá ser qualquer forma de organização econômica dotada ou não de personalidade jurídica
 - ex.: PF, PJ, fundos de investimento, condomínio, etc.
- **Patrimônio:** conjunto de ativos e passivos da entidade
 - Noção de patrimônio líquido na contabilidade é consequencial aos conceitos de ativo e passivo
 - “Patrimônio líquido é a participação residual nos ativos da entidade após a dedução de todos os seus passivos” (Item 4.63 do CPC 00 (R2) Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro)

Conceitos iniciais

- **Ativos:** de forma simplificada, é o conjunto de bens e de direitos pertencentes à entidade para uso, troca ou consumo e expressos em moeda
- **Bens:** dinheiro (moeda), máquinas, terrenos, estoques, veículos, equipamentos, instalações, etc.
- **Direitos:** contas, títulos e duplicatas a receber, títulos de créditos, ações de outras entidades, etc.

- A Cia. OLD SCHOOL possui 5.000 disquetes, todos adquiridos por R\$ 500 mil em 1995, mantidos em perfeito estado de conservação.
- **Pergunta:** é um ativo?



Definição contábil de ativo

Ativo é um recurso econômico presente controlado pela entidade como resultado de eventos passados. Recurso econômico é um direito que tem o potencial de produzir benefícios econômicos.

Item 4.3 do CPC 00 (R2)

- **Não há uma relação necessária entre o registro de um ativo na contabilidade e a existência de propriedade jurídica:** também poderá ser um ativo o valor relativo a bens ou direitos decorrentes de operações que transfiram à entidade os benefícios, riscos e controle com relação aos referidos bens e direitos, mesmo que a entidade não seja proprietária de tais bens e direitos

Conceitos iniciais

- **Passivo:** de forma simplificada, são todas as obrigações exigíveis da entidade, ou seja, as dívidas com terceiros que serão cobradas a partir do seu vencimento
- **Definição contábil de passivo:**

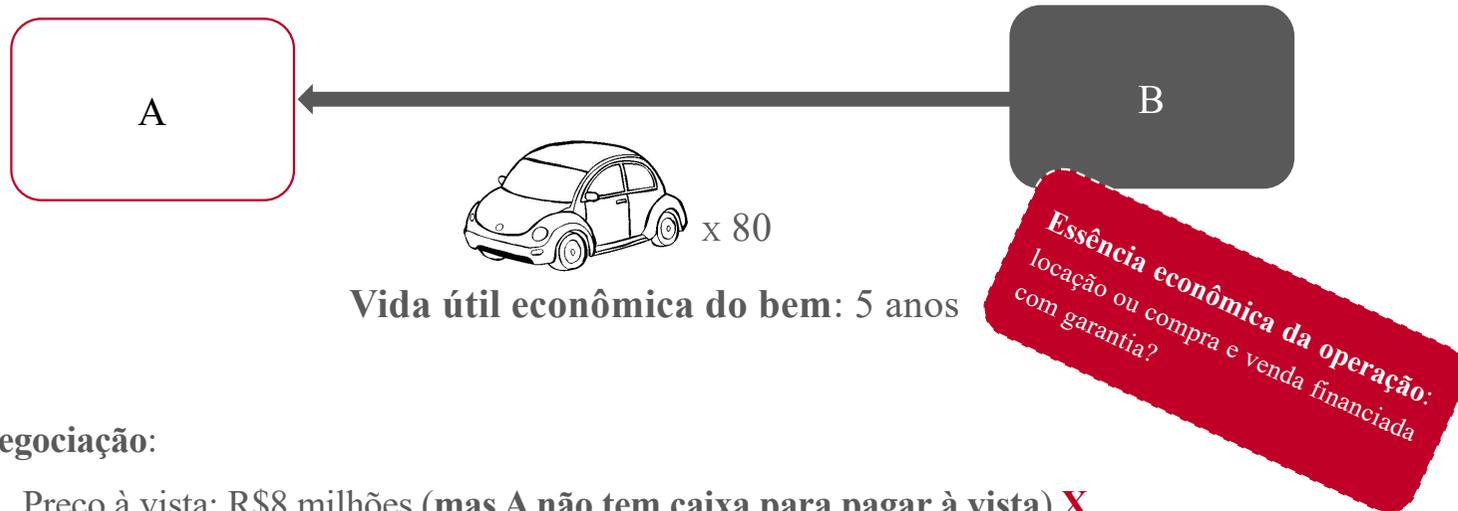
Passivo é uma obrigação presente da entidade de transferir um recurso econômico como resultado de eventos passados. (Item 4.26 do CPC00(R2))

Para que exista passivo, três critérios devem ser satisfeitos:

- (a) a entidade tem uma obrigação;
- (b) a obrigação é de transferir um recurso econômico; e
- (c) a obrigação é uma obrigação presente que existe como resultado de eventos passados

Conceitos iniciais

- A partir de 2008, não há uma relação necessária entre o registro de ativos ou passivos na contabilidade e a existência de propriedade ou obrigação jurídica:
 - ✓ prevalência da essência econômica sobre a forma jurídica
 - ✓ contabilidade baseada em princípios, não em regras
 - ✓ análise de riscos e benefícios na identificação de ativos e passivos



Negociação:

- Preço à vista: R\$8 milhões (**mas A não tem caixa para pagar à vista**) **X**
- Financiamento direto (5 anos): R\$ 10 milhões (**mas A não pode contrair novas dívidas**) **X**
- Locação por 5 anos: R\$ 2 milhões/ano (**mas A quer a propriedade dos automóveis**) **X**

Contrato celebrado:

- Locação de 5 anos, valor total de R\$ 10 milhões, com opção de compra por R\$ 1

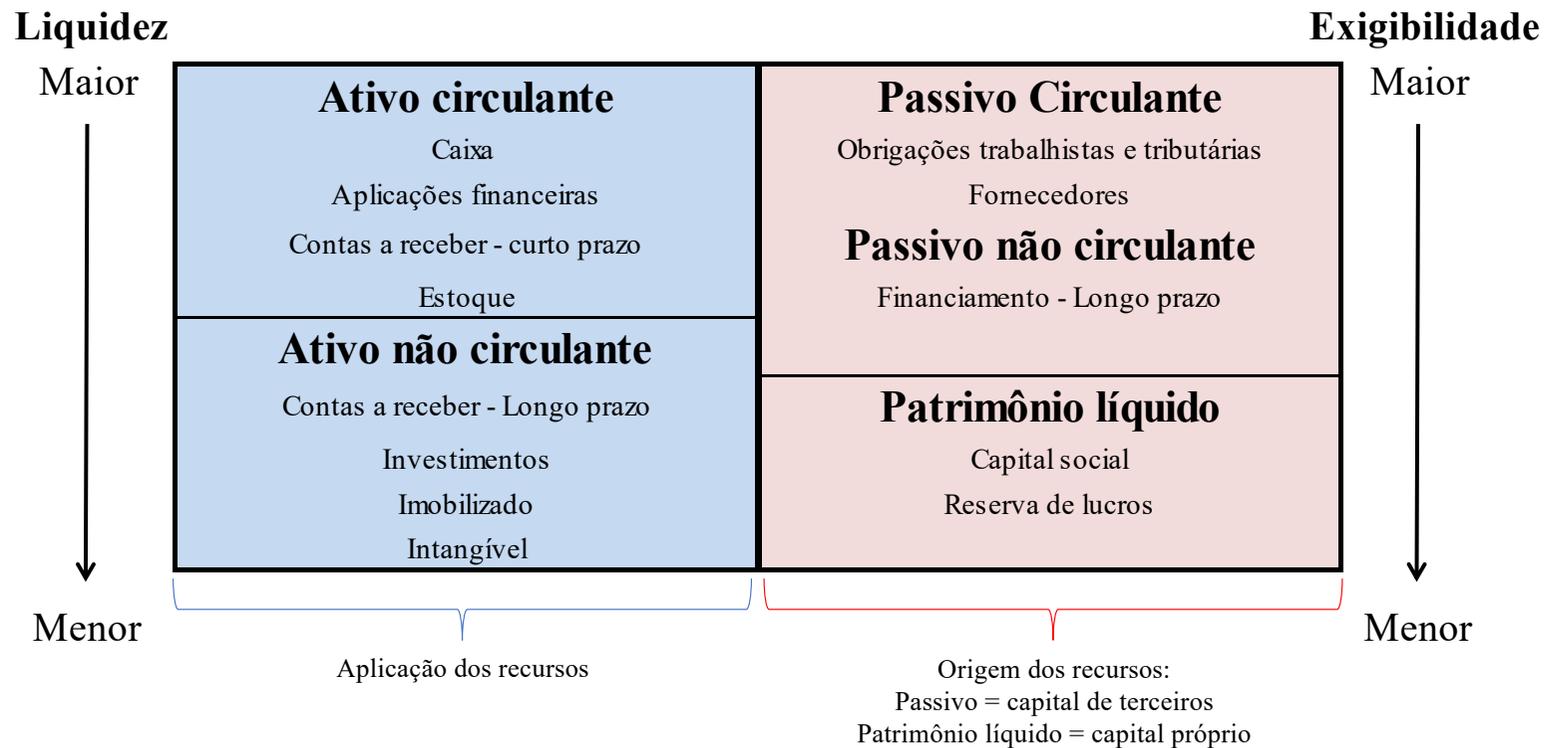
Conceitos iniciais

- **Patrimônio líquido:** de forma simplificada, é o total dos investimentos dos proprietários na Entidade, ou, ainda, a parte do patrimônio que efetivamente sobra para seu proprietário após somar bens e direitos e subtrair do total das obrigações
- Por representar recursos que pertencem à própria sociedade até a sua extinção, o Patrimônio Líquido é denominado Capital Próprio ou Não Exigível
- **Exemplos** de contas pertencentes ao Patrimônio Líquido: **capital social** (investimentos dos proprietários) e **reservas de lucros** (resultados positivos gerados pela entidade)

Estrutura básica do balanço patrimonial

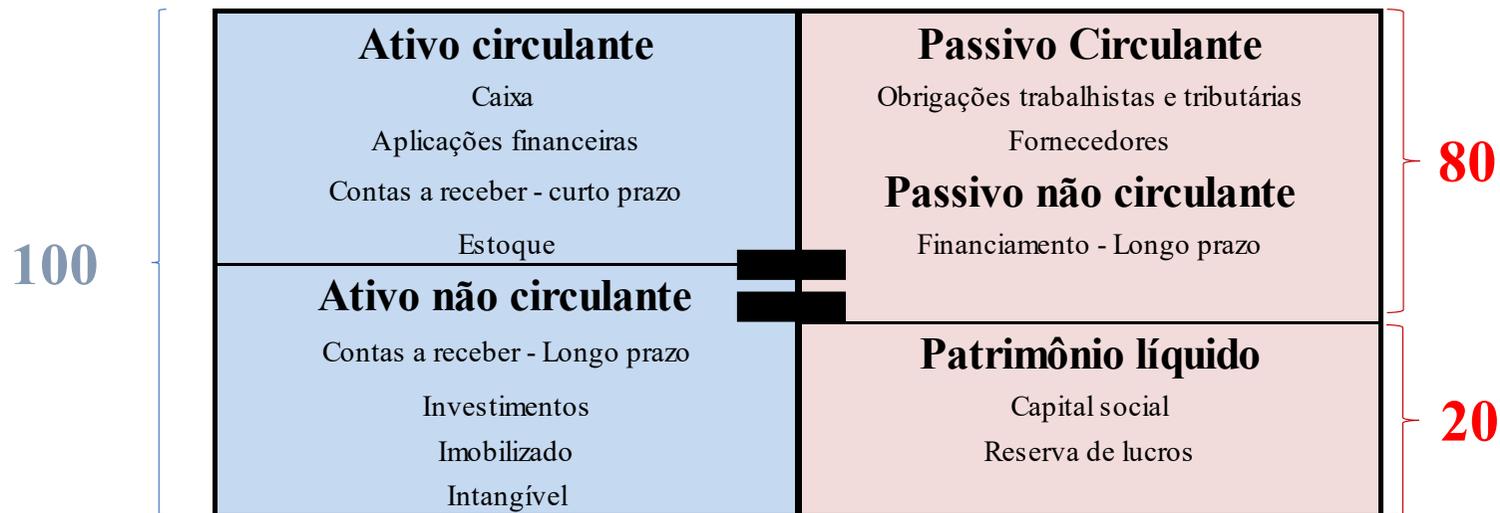


Estrutura básica do balanço patrimonial



Estrutura básica do balanço patrimonial

- **Equação contábil básica:** o valor do ativo é igual à soma do valor do passivo e do PL



$$A = P + PL$$

$$10 = 8 + 2$$

Estrutura básica do balanço patrimonial

TRACBEL S.A. BALANÇO					
Balanços patrimoniais em 31 de dezembro de 2013 e 2012 (*) (Em milhares de Reais)					
ATIVO			PASSIVO		
	2013	2012		2013	2012
	<small>REAPRESENTADO</small>			<small>REAPRESENTADO</small>	
ATIVO CIRCULANTE			PASSIVO CIRCULANTE		
Caixa e equivalentes de caixa	101.857	47.228	Empréstimos e financiamentos	17.880	13.145
Títulos e valores mobiliários	6.779	2.092	Fornecedores	98.124	98.287
Contas a receber de clientes	81.154	74.247	Obrigações trabalhistas e tributárias	13.002	13.713
Estoques	119.844	157.832	Contas a pagar	666	6.241
Impostos e contribuições a recuperar	13.344	10.548	Adiantamento de clientes	16.821	4.147
Outros créditos	1.745	11.155	Dividendos a pagar	1.946	3.973
ATIVO NÃO CIRCULANTE			PASSIVO NÃO CIRCULANTE		
Depósitos judiciais	764	296	Empréstimos e financiamentos	10.648	17.487
Investimento	790	1.397	Impostos e contribuição a pagar	7.961	4.883
Imobilizado	61.976	65.972			
Intangível	11.296	11.580			
	74.826	79.245	Total do passivo não circulante	18.609	22.370
			PATRIMÔNIO LÍQUIDO		
			Capital social	192.165	41.088
			Reservas de capital	206	151.283
			Reserva de lucros	40.130	28.100
			Total de patrimônio líquido	232.501	220.471
Total do ativo	399.549	382.347	Total do passivo e patrimônio líquido	399.549	382.347

Demonstração do resultado do exercício (DRE)

- DRE: resumo ordenado das receitas e das despesas da entidade em certo período (normalmente de 12 meses) para apurar o seu resultado (lucro ou prejuízo)

- **Receita:**

Caracterizada pela geração de ativos ou redução de passivos que propiciem aumento de benefícios econômicos para a entidade. Por exemplo:

- Venda de mercadorias ou prestação de um serviço: gera um aumento do ativo (valores a receber pela entidade)
- Não é todo aumento de ativo ou redução de passivo que representa "receita". Por exemplo, aumento de capital: ainda que haja aumento dos ativos (recursos aportados pelo sócio), a entidade não auferiu uma receita → existe aumento do seu capital social

CPC 00 (R2) Item 4.68: “Receitas são aumentos nos ativos, ou reduções nos passivos, que resultam em aumentos no patrimônio líquido, exceto aqueles referentes a contribuições de detentores de direitos sobre o patrimônio.”

Demonstração do resultado do exercício (DRE)

- **Despesa:**

Caracterizada pelo decréscimo de ativos ou aumento de passivos que acarretem diminuição dos benefícios econômicos que a entidade espera obter.

- De forma simplificada, a despesa representa um gasto decorrente do uso ou do consumo de bens ou serviços, supostamente com o objetivo de geração de receitas. Por exemplo: Pagamento de salários: valores destinados aos funcionários da empresa em virtude dos serviços por eles prestados

CPC 00 (R2), Item 4.69: Despesas são reduções nos ativos, ou aumentos nos passivos, que resultam em reduções no patrimônio líquido, exceto aqueles referentes a distribuições aos detentores de direitos sobre o patrimônio

Decorre das definições de receitas e despesas que contribuições de detentores de direitos sobre o patrimônio não são receitas, e distribuições a detentores de direitos sobre o patrimônio não são despesas.

Demonstração do resultado do exercício (DRE)

- **Exemplo** (ilustrativo):

Receita Bruta
(-) Devoluções e abatimentos sobre vendas
= Receita Líquida
(-) Custos de produção/venda
= Lucro Bruto
(-) Despesas Administrativas
= Lucro Operacional
(-) Despesas não Operacionais
(+) Receitas não Operacionais
= Lucro antes do IR (LAIR)
(-) Despesas com IR
(-) Despesas com Contribuição Social sobre o Lucro - CSL
= Lucro Líquido (resultado do exercício)

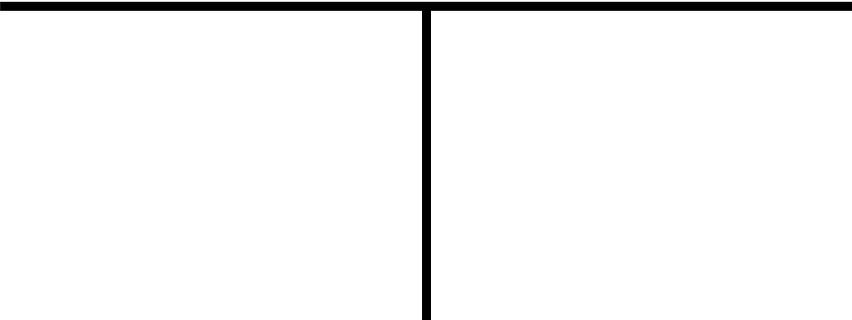
Método das partidas dobradas

- Considerações preliminares:
 - Um evento contábil sempre gera pelo menos dois lançamentos, um a **débito** e outro a **crédito** em contas contábeis do balanço patrimonial
 - Para fins didáticos, “débito” e “crédito” são meras convenções, e não significam algo “ruim”/negativo (lançamento a débito) ou “bom”/positivo (lançamento a crédito)
 - O valor total dos lançamentos a débito em uma ou mais contas sempre deve ser igual ao valor total dos lançamentos a crédito em uma ou mais contas

Método das partidas dobradas

- Razonete ou conta “T”: representação gráfica de uma conta contábil onde são registrados os valores de acréscimo e decréscimo
- Cada conta de cada grupo pode ser representada por razonete (conta T)

Nome da conta

A diagram of a T-account structure. It consists of a horizontal line with the text "Nome da conta" centered above it. A vertical line descends from the center of the horizontal line, forming a T-shape.

Método das partidas dobradas

- Razonete: mecanismo de débito e crédito

Nome da conta	
Débitos (lado esquerdo)	Créditos (lado direito)

Método das partidas dobradas

- Regras gerais:
 - Contas do lado esquerdo do balanço (ativo) são **devedoras**
 - Contas do lado direito do balanço (passivo e PL) são **credoras**
 - Contas credoras não apresentam saldo devedor e vice-versa.

Exemplo: conta caixa (ativo) apresenta, no máximo, saldo zerado, de modo que, se utilizado “cheque especial”, a conta caixa não ficará “credora”; surgirá uma conta credora no passivo (dívida com banco)

Há exceções (contas credoras de ativo, por exemplo)

Método das partidas dobradas

- Razonete: mecanismo de débito e crédito

Conta de ativo	
Débitos (aumento)	Créditos (diminuição)

Conta de passivo	
Débitos (diminuição)	Créditos (aumento)

Conta de patrimônio líquido	
Débitos (diminuição)	Créditos (aumento)

Exemplos de contabilização

- **Exemplo:** constituição de A com aporte de R\$ 100 mil pelos sócios (lançamentos I):

Lançamento a débito de caixa (aumenta) I	ATIVO Caixa	PASSIVO Passivo
	100.000	
		PL Capital social
		100.000

Lançamento a crédito de capital social (aumenta) I

Exemplos de contabilização

- Outras formas de representar o mesmo evento:

Lançamento	Conta contábil	Valor
Débito	Caixa (AC)	100
Crédito	Capital social (PL)	100

Exemplos de contabilização

- **Exemplo:** A adquire estoque de R\$ 100 mil à vista (lançamentos II)

Lançamento a crédito de caixa (diminui)	I	ATIVO		PASSIVO	
		Caixa		Passivo	
		100.000	100.000		II
Lançamento a débito de estoque (aumenta)	II	ESTOQUE		PL	Capital social
		100.000			100.000

Exemplos de contabilização

- Outras formas de representar o mesmo evento:

Lançamento	Conta contábil	Valor
Débito	Estoque (AC)	100
Crédito	Caixa (AC)	100

Exemplos de contabilização

- **Exemplo:** A adquire máquinas por R\$ 800 mil, com financiamento bancário (lançamentos III):

ATIVO		PASSIVO	
	Caixa		Financiamento
I	100.000	100.000	III
		800.000,00	
			Lançamento a crédito de passivo (aumenta)
	Estoque		PL
II	100.000	Capital social	I
		100.000	
	Imobilizado		
III	800.000		
			Lançamento a débito de imobilizado (aumenta)

Exemplos de contabilização

- Outras formas de representar o mesmo evento:

Lançamento	Conta contábil	Valor
Débito	Imobilizado (ANC)	800
Crédito	Financiamento (PNC)	800

Exemplos de contabilização

- Balanço patrimonial de A logo após a constituição e depois das operações comerciais:

ATIVO	PASSIVO
Caixa	Financiamento
100.000	
	PL
	Capital social
	100.000



ATIVO	PASSIVO
Caixa	Financiamento
	800.000
Estoque	PL
100.000	Capital social
	100.000
Imobilizado	
800.000	

$$\text{ATIVO} = \text{PASSIVO} + \text{PL}$$

Exemplos de contabilização

- Como a DRE interage com o balanço patrimonial?
 - ✓ Para manter a equação contábil básica ($\text{ativo} = \text{passivo} + \text{PL}$), o resultado do exercício deve ser transportado para o PL (aumentando o seu valor – se o resultado for lucro – ou diminuindo – se for prejuízo)
 - ✓ Como o valor é transportado para o PL (no balanço), a conta de resultado segue a mesma lógica com relação aos razonetes: receita/ganho é registrado em conta credora e despesa/custo o é em conta devedora

Conta de receita/ganho		Conta de despesa/custos	
Débitos (diminui)	Créditos (aumenta)	Débitos (aumenta)	Créditos (diminui)

Exemplos de contabilização

- **Exemplo:** A vendeu o estoque por R\$ 230 mil a prazo
 - ✓ Receita de venda: R\$ 230 mil
 - ✓ Custo da mercadoria vendida (CMV): R\$ 100 mil → estoque que estava no balanço por R\$ 100 mil

DRE			
CMV	100	230	Receita de venda
		130	Resultado (lucro)

Exemplos de contabilização

- Balanço da empresa A após a venda com lucro:

ATIVO		PASSIVO	
Contas a receber		Financiamento	
230.000			800.000
Estoque		Capital social	
100.000	100.000		100.000
Imobilizado		Reserva de lucros	
800.000			130.000

DRE	
100	230
	130

Receita de venda
 Resultado (lucro)

CMV → 100
 Transportado da DRE