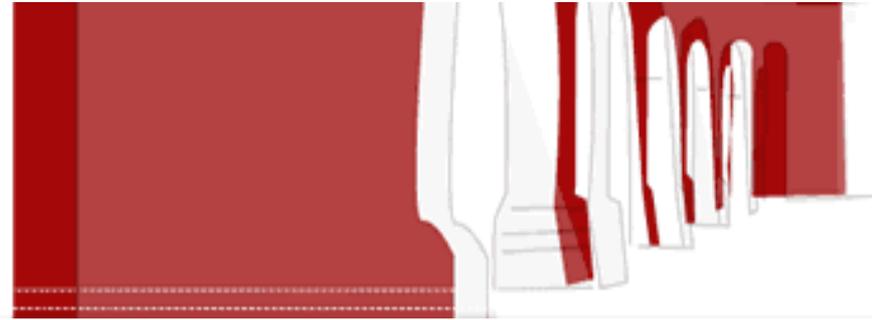




Faculdade de Direito  
Universidade de São Paulo



**PROFESSOR ASSOCIADO PAULO AYRES BARRETO**

**Disciplina: TRIBUTOS FEDERAIS (DEF0533)**

**IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA – IRPJ E  
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL.**

# TRIBUTAÇÃO DA RENDA DA PESSOA JURÍDICA – CONTEXTO INTERNACIONAL

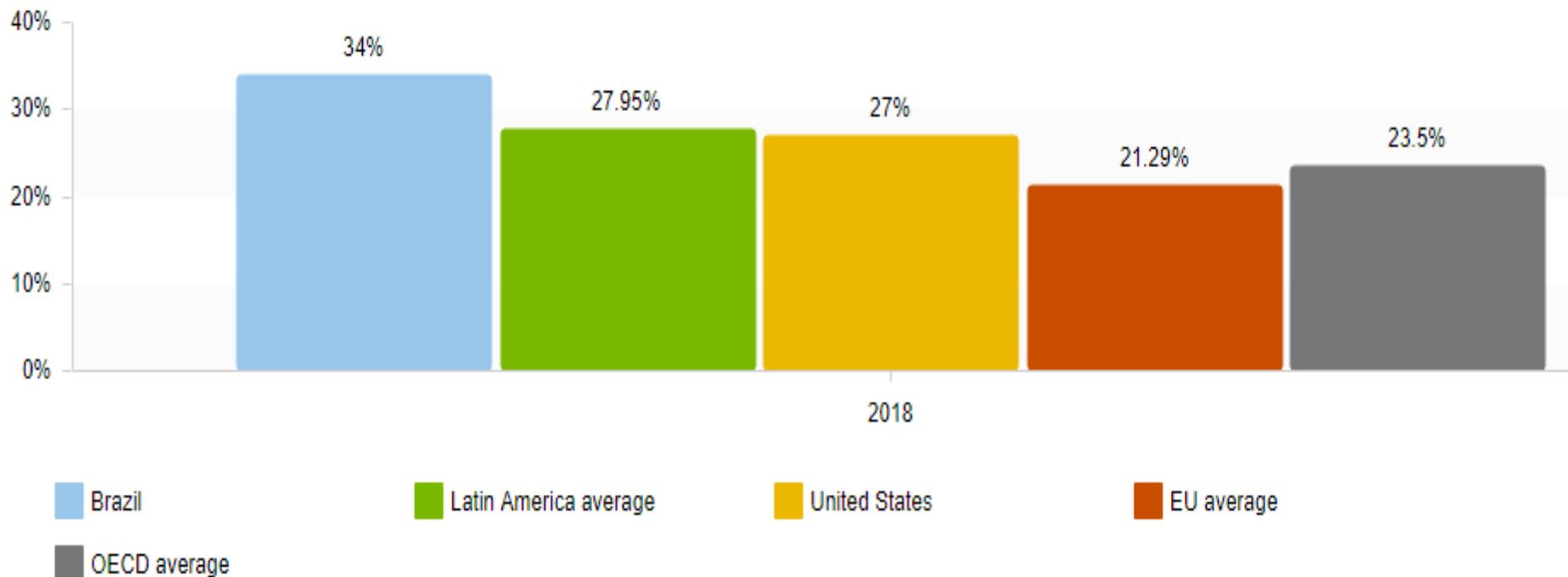
Os dez primeiros: as mais altas e as mais baixas alíquotas de impostos de pessoa jurídica



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
<b>6</b>	<b>34</b>	<b><u>Brasil</u></b> , 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 2018



**⚠ Important information:** exemptions, reductions and caveats to 2018 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 PESSOAL

- **Sujeito Passivo:** | - Pessoas jurídicas;  
(Art. 158, RIR/18) | - Empresas individuais.

- **Equiparadas às pessoas jurídicas (art. 159, RIR/18):**

I - as pessoas jurídicas de direito privado **domiciliadas no País**, sejam quais forem os seus fins, a sua nacionalidade ou os participantes em seu capital

II - **as filiais, as sucursais, as agências ou as 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 seus comissários no País

**Art. 160.** 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	efeti
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. 603 do RIR/18)*

- 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
<b>1,6%</b>	Revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural.
<b>8%</b>	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.
<b>16%</b>	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.
<b>32%</b>	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
<b>Soma</b>		<b>83.000</b>
<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>
<b>Imposto devido</b>		<b>14.750</b>
<b><i>Imposto retido na fonte</i></b>		<b><i>(-) 2.925</i></b>
<b>Imposto a pagar</b>		<b>11.825</b>

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:**

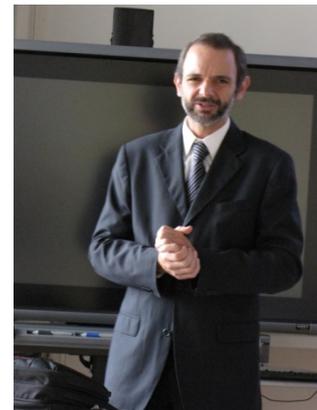
IV - que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto;

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. 258, RIR/18):** 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
  - § 2º Os valores que, por competirem a outro período de apuração, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do período de apuração, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período de apuração competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados
- 
- **CONCEITO DE LUCRO LÍQUIDO (art. 259, RIR/18):** é a soma algébrica do lucro operacional, das demais receitas e despesas, 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/18 (ART. 259) 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 289 do RIR
- **Art. 289.** 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 260 do RIR/18 (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

- AMOSTRA GRÁTIS. BRINDES. DESPESAS. DEDUTIBILIDADE.  
A dedução de despesas com amostra grátis na apuração do lucro real é permitida, observando o limite de 5% da receita líquida obtida na venda dos produtos, situação não aplicada ao gasto com brindes, cuja dedução é expressamente vedada. (Acórdão nº 1401-001.499 - Data da Sessão 20/01/2016).
- 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. 261 do RIR/18):
- 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

# IRPJ – FUNDAMENTOS PARA O APROVEITAMENTO DO PREJUÍZO FISCAL

**Periodicidade:** mera técnica de arrecadação que **não** pode desnaturar o conceito de renda e o princípio da capacidade contributiva



RUBENS GOMES DE SOUSA  
Professor USP

“(…) não elimina totalmente os desequilíbrios da tributação de contribuintes, cujos lucros sejam essencialmente flutuantes; mas permite, dentro de certos limites, **equilibrar os períodos negativos com os positivos**”

“O conceito de *renda* (e de *lucro*) está vinculado ao conceito de *despesa*. **O lucro posterior é resultado de despesas anteriores.** Em outras palavras: o que se ganha depois é o resultado do que se investe antes”



HUMBERTO ÁVILA  
Professor Titular USP

## IRPJ – APROVEITAMENTO DO PREJUÍZO FISCAL

**Arts. 579 e 580 RIR** – Compensação dos prejuízos fiscais e das bases negativas de CSL apurados em anos-calendários anteriores.

- Possível na proporção de **30% do Lucro Líquido Ajustado**

- Mesma regra para os regimes de tributação trimestral e anual

**Lucro Líquido  
ajustado**

=

Lucro líquido contábil (antes do IR),  
ajustado pelas **adições e exclusões**

## IRPJ – APROVEITAMENTO DO PREJUÍZO FISCAL

O LIMITE DE 30% DA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS ESTÁ LIGADO À IDEIA DE CONTINUIDADE DA EMPRESA E DA POSSIBILIDADE DE COMPENSAÇÃO DO PREJUÍZO REMANESCENTE EM ANOS POSTERIORES, O QUE NÃO OCORRE QUANDO HÁ QUALQUER FORMA DE EXTINÇÃO DA EMPRESA.

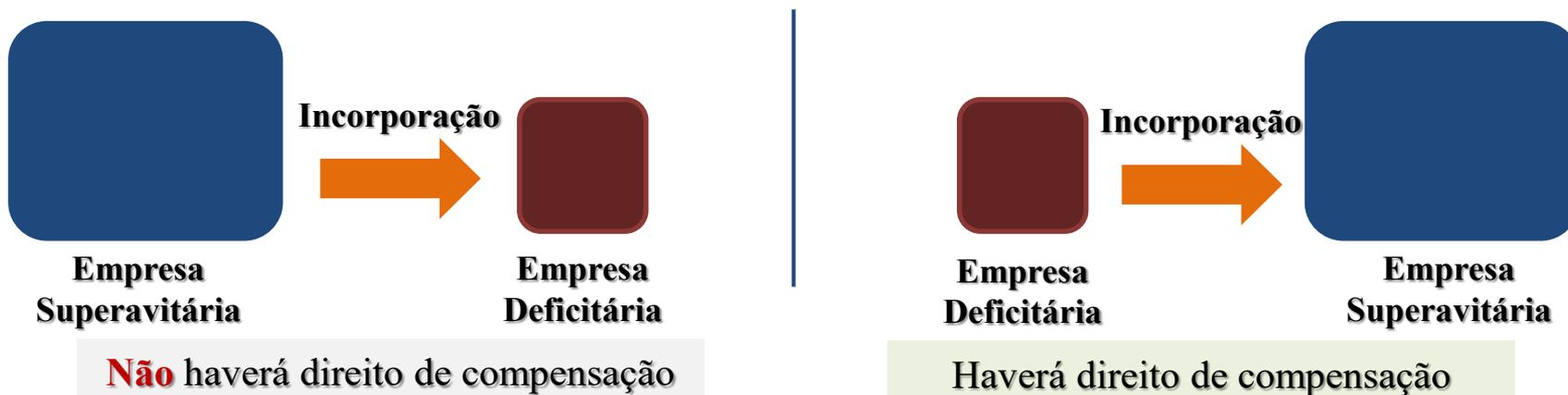
*“O fato de a Lei 9.065 não oferecer regulação especial ao caso específico da compensação dos prejuízos fiscais na extinção da pessoa jurídica, significa que **a plena compensação nesses casos é norma implícita ou derivada do Sistema Tributário**, dispensando menção específica.”*



EURICO DE SANTI  
Coordenador NEF/FGV

## IRPJ – APROVEITAMENTO DO PREJUÍZO FISCAL

**Sucessora** por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da **sucedida**



No caso de **cisão parcial**, a PJ cindida poderá compensar os seus próprios prejuízos, **proporcionalmente** à parcela remanescente do patrimônio

# LUCRO REAL – EXEMPLO DE APURAÇÃO

## Demonstração de Resultados

<b>Receita Bruta de Vendas</b>	<b>560.000,00</b>
(-)Devoluções e Abatimentos	20.000,00
(-)Tributos sobre Vendas	120.000,00
<b>Receita Líquida de Vendas</b>	<b>420.000,00</b>
(-) Custo da Mercadoria Vendida	310.000,00
<b>Lucro Bruto</b>	<b>110.000,00</b>
(-) Despesas Operacionais	58.772,00
Desp. Com vendas	10.800,00
Desp. Administrativas	17.872,00
Tributos	8.200,00
Resultado Financeiro Líquido	12.900,00
Outras Receitas e Despesas operacionais	9.000,00
<b>Lucro Operacional</b>	<b>51.228,00</b>
(+) receitas não operacionais	4.000,00
(-) despesas não operacionais	2.500,00
<b>Lucro Antes do Imposto de Renda</b>	<b>52.728,00</b>
(-) Imposto de Renda e CSLL	24.720,00
<b>Lucro Líquido</b>	<b>28.008,00</b>

# LUCRO REAL – EXEMPLO DE APURAÇÃO

Resultado Líquido do Período-Base, antes do I.R. e CSLL

(+) Adições

(-) Exclusões

---

Subtotal

(-) Compensação de Prejuízos Fiscais

---

(=) Lucro Real

## SEMINÁRIO

No ordenamento pátrio, há uma limitação imposta que diz respeito ao cálculo daqueles tributos que, segundo o disposto na Lei 8.981/95 e na Lei 9.065/95, devem incidir sobre o lucro apurado pelas pessoas jurídicas em cada ano (ajustado com as adições e exclusões previstas na legislação de regência), sendo que os prejuízos fiscais (no caso do IRPJ) e as bases negativas (no caso da CSL) de anos anteriores só podem reduzir o lucro assim apurado em até 30% (trinta por cento), podendo o contribuinte compensar as respectivas sobras na apuração daqueles tributos em quaisquer dos anos subsequentes.

Nesse contexto, pergunta-se: é constitucional a “trava de 30%” para fins de aproveitamento de prejuízos fiscais? Considere em sua resposta a existência ou não de um conceito constitucional de “renda”, bem como a definição do fato gerador do Imposto sobre a Renda adotada pelo art. 43 do Código Tributário Nacional.

**OBRIQADO A TODOS!**