

DEF0537

Tributação Direta das Pessoas Jurídicas

Lucro Real I

Prof. Gustavo Gonçalves Vettori

Lucro real

- Calculado a partir do lucro contábil
 - Regime de competência
 - Não se confunde com lucro contábil. Grandezas diversas que cumprem diferentes propósitos

Lucro Real

Resultado antes do IR+CSLL*

(+) Adições

(-) Exclusões

(=) Resultado Líquido Ajustado

(-) Compensação de prejuízo fiscal

(=) Lucro Real

*Valores da CSLL eventualmente registrados como despesa deverão ser adicionados ao lucro líquido do respectivo período para fins de determinação do lucro real e de sua própria base de cálculo (art. 1º da Lei 9.316/96, confirmado pelo STF no RE 582.525/SP, rel. Min. Joaquim Barbosa, 9.5.2013)

Adições

- Despesas contabilizadas e não aceitas pela lei tributária
 - RIR apresenta rol de despesas indedutíveis
 - Cláusula geral do art. 299 do RIR: considera operacionais aquelas despesas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora de receitas
 - São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa
 - Despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa
- Receitas exigidas pela legislação e não contabilizadas como tal
 - Receitas excluídas e controladas na parte B do LALUR. No momento da tributação, devem ser adicionadas
 - Ex.: vendas com recebimento em mais de um ano: reconhecimento a regime de caixa

Exclusões

- Valores contabilizados como receita, mas que não devem compor a base de cálculo
 - Dividendos
 - Equivalência patrimonial
 - Reversão de provisões (decorre do fato de que a provisão gerou uma adição em outro momento)
- Valores não contabilizados como despesa, mas que são aceitos como despesas para apuração da base de cálculo
 - Exemplos
 - JCP
 - Provisões: dedução de despesa já incorrida (e adicionada) quando da realização de provisão
 - Depreciação: depreciação acelerada no momento do aproveitamento do benefício

ANO 1

VENIDAS 1000

CUSTO (400)

PROVISÃO (100)

LAIN 500

LALUR - PARTE A

LAIN 500

ADICÃO 100

600

LR

LALUR - PARTES = 100

ANO 2

VENIDAS 800

CUSTO (500)

LAIN 300

LALUR

LAIN 300

EXCLUSÃO (100)

LR 200

ANOT

RECEITA P 500

DESPESA (200)

RECEITAS 100

LATIR 400

LALUR

EXCLUSÃO (100):

LR 300

LALUR - PARTE 3: 100

ADJO 2

REL. PS 300

DESP (100)

REC. VEND: 1150

CUSTO: 1100
LALUR: 250

LALUR - PARTE 4

ADICÃO 100

LR: 350

ADJO 10

Imovei 1000
+ 100

CAIXA 300

PASSIVO

PL

VS 1000

LUCRO 450

150

Adições e exclusões: Parte B do LALUR

- Art. 247, §2º, do RIR: 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, respectivamente.

Adições e exclusões: Parte B do LALUR

- Provisão contábil: Não dedutível. Adição
 - No entanto, se a perda efetivamente ocorrer
 - Dedutível para fins tributários
 - Necessário fazer uma exclusão, pois a despesa contábil já ocorreu
 - Por outro lado, se não ocorrer
 - Reversão é receita contábil
 - No entanto, como a constituição da provisão não constituiu despesa dedutível, a reversão não é receita tributável
- Provisões dedutíveis (não sujeitas a este controle):
 - Férias
 - 13º salário

Exemplo

- Cia. Lagos iniciou suas atividades em janeiro de 2019 e optou pelo lucro real anual
- Em dezembro de 2019, apurou seu resultado e verificou um lucro líquido de R\$300.000, sendo que aí se incluíam despesas com multas ambientais e receitas de dividendos, conforme DRE a seguir.
- Calcule o IRPJ e a CSLL devidos pela Cia. Lagos referentes a 2019

Exemplo

DRE

Receita de vendas	500.000
Custo das mercadorias vendidas	(120.000)
Salários	(60.000)
Multa ambiental	(30.000)
Dividendos	<u>10.000</u>
LAIR	300.000

Exemplo

<i>Contabilidade:</i>		<i>Lucro real:</i>	
Receita de vendas	500.000	Receita de vendas	500.000
Custo	(120.000)	Custo	(120.000)
Salários	(60.000)	Salários	(60.000)
Multa ambiental	(30.000)	Multa de ambiental	- 0 -
Dividendos	<u>10.000</u>	Dividendos	<u>- 0 - .</u>
Lucro Contábil	300.000	Lucro Real	320.000

LALUR

Lucro antes do IR e da CSLL	300.000
(+) adições	30.000
(-) exclusões	(10.000)
Base de cálculo	320.000
IRPJ 15%	48.000
Adicional IR 10%	8.000
CSLL 9%	28.800

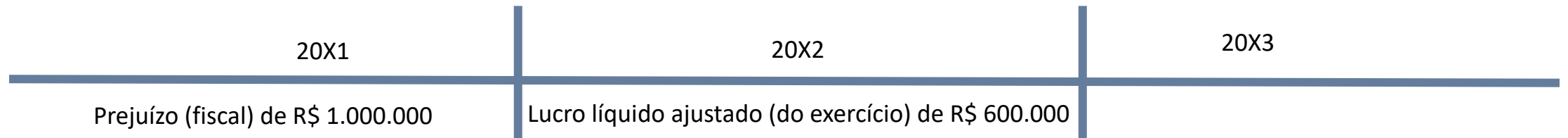
Compensação de prejuízos fiscais
e a “Trava dos 30%”

Prejuízo Fiscal

- O prejuízo fiscal não necessariamente é o prejuízo contábil
- Empresa pode ter prejuízo contábil e lucro tributável
 - Receita de \$100 e despesa de \$120: prejuízo de \$20
 - Despesa de \$120 refere-se a multa ambiental (não dedutível)
 - Lucro tributável de \$100
- Empresa pode ter lucro contábil e prejuízo fiscal
 - Resultado positivo de equivalência patrimonial de \$80. Despesas administrativas de \$50. Lucro contábil de \$30.
 - Resultado de equivalência patrimonial deve ser excluído.
 - Prejuízo fiscal de \$50

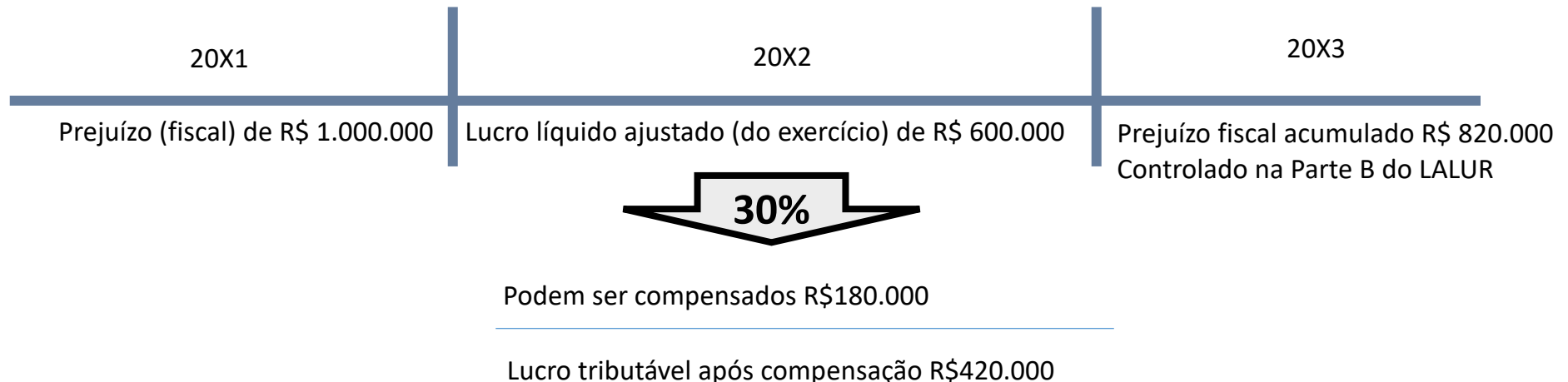
Prejuízos acumulados

- Prejuízos de outros períodos podem ser abatidos contra os lucros apurados em períodos subsequentes
 - Sem limite temporal
 - Apenas até o montante de 30% do lucro líquido ajustado do período em questão (cenário muda em relação a prejuízos do exterior)
 - Limitação se aplica para o IRPJ e para a CSLL



Prejuízos acumulados

- Prejuízos de outros períodos podem ser abatidos contra os lucros apurados em períodos subsequentes
 - Sem limite temporal
 - Apenas até o montante de 30% do lucro líquido ajustado do período em questão (cenário muda em relação a prejuízos do exterior)
 - Limitação se aplica para o IRPJ e para a CSLL

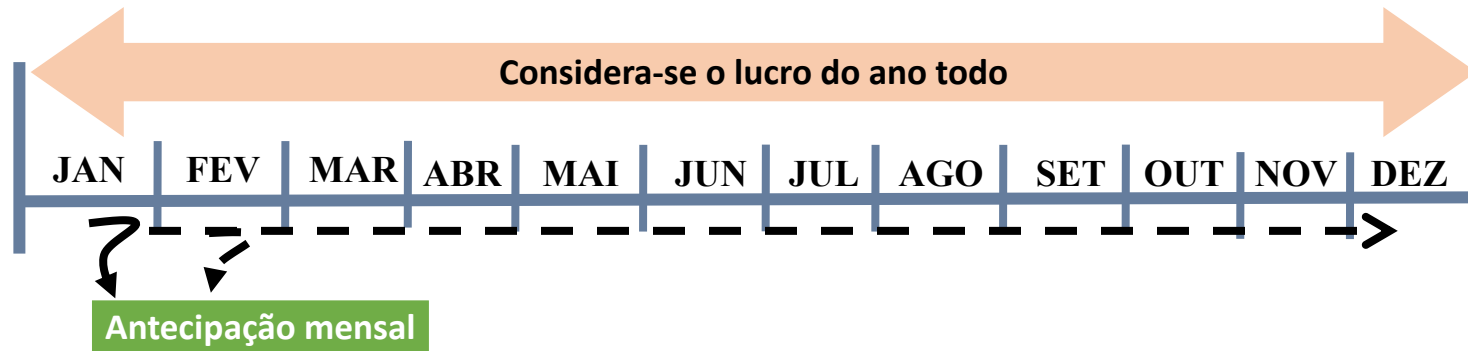


Período de apuração

Período de apuração

- Regime de competência
- Apuração pode ser trimestral ou anual (mensal)
 - Escolha se dá com o primeiro recolhimento
 - Não se admite REDARF

Períodos de apuração

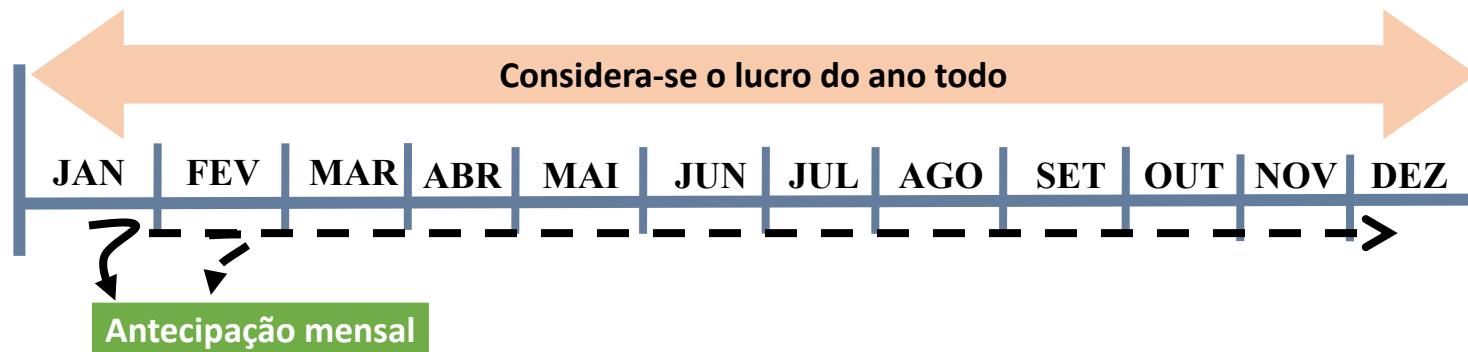


Período de apuração trimestral



- Recolhimento em cota única ou em até três parcelas mensais (como vimos para o lucro presumido)
- Empresas com variações de faturamento (ou lucratividade) não se beneficiam
 - Prejuízos acumulados a cada trimestre estarão sujeitos à trava de 30% no trimestre seguinte (veremos adiante)
 - Lucros do trimestre anterior não se compensam com prejuízos de trimestres seguintes, ainda que no mesmo exercício
- Pode ser interessante se houver perspectiva de lucro estável e lucratividade for próxima aos coeficientes do lucro estimado (ganho de fluxo de caixa pelo recolhimento trimestral, em oposição ao mensal)
- Efeitos prejudiciais do recolhimento do adicional (veremos a seguir)

Período de apuração anual



- Não se permite que o contribuinte pague o imposto apenas quando encerrar o exercício
 - Necessidade de realizar adiantamentos: **lucro estimado**
 - Calculados mediante a aplicação de coeficientes sobre a receita do mês (similar ao lucro presumido)
- Possibilidade de apresentação de balancetes de redução ou suspensão
- Lucro estimado é mera antecipação do tributo a ser recolhido no final do ano
 - Se o IRPJ e a CSLL calculados sobre o lucro no ano forem superiores ao antecipado, necessidade de complementar. Acerto de contas, se há saldo devedor, ocorre até o último dia de janeiro do ano seguinte. Possibilidade de pagamento até março, sem multa, mas com juros (SELIC e/ou 1% no mês em questão)
 - Caso tenha havido recolhimento a maior, será objeto de restituição ou compensação, sendo atualizado por juros (SELIC e/ou 1% no mês em questão) a partir de 1º de janeiro do ano calendário subsequente ao que se referir o ajuste (para pagamentos feitos em dezembro, juros começam em 1º de fevereiro)

Efeitos do adicional e regimes de apuração

- Cia. XPTO apresenta lucro de R\$240.000 em 2015. Lucro foi distribuído da seguinte forma:

Trimestre	Lucro
1º	R\$70.000
2º	R\$70.000
3º	R\$60.000
4º	R\$40.000

Lucro real anual implicaria IR de R\$36.000, referente a 15% sobre o referido lucro. Não haveria base para o adicional de 10%, pois este incide sobre o lucro anual que exceder R\$240.000

Lucro real trimestral implicaria IR de R\$38.000. Adicional incide sobre lucro do trimestre que exceder R\$60.000. No caso, o adicional incidiria sobre R\$10.000 no primeiro trimestre e R\$10.000 no segundo, gerando R\$2.000 a mais do que na sistemática anual

Efeito de sazonalidade (ou crises) e períodos de apuração

- Cia. Doce apurou o seguinte resultado (antes do IRPJ e da CSLL e já ajustado) ao longo do ano de 2015:

Trimestre	Resultado
1º	R\$150.000
2º	R\$50.000
3º	(R\$40.000)
4º	R\$100.000
Lucro antes do IR e da CSLL em 2015	R\$260.000

- Calcule o IRPJ e a CSLL nos regimes trimestral e anual (desconsidere, por ora, os efeitos das antecipações no regime anual e considere que não há prejuízos fiscais acumulados em janeiro de 2015)

Efeito de sazonalidade (ou crises) e períodos de apuração

- Regime anual

	Ano
Lucro antes IR e CSLL	260.000
(-) comp. prej. fiscal	-
Lucro tributável	260.000
CSLL – 9%	23.400
IRPJ 15%	39.000
Adicional IR 10%	2.000
Total IRPJ + CSLL	64.400

Efeito de sazonalidade (ou crises) e períodos de apuração

- Regime trimestral

	1º T	2º T	3º T	4º T	TOTAL
Lucro antes IR e CSLL	150.000	50.000	(40.000)	100.000	
(-) comp. prej. fiscal	-	-	-	(30.000)	
Lucro tributável	150.000	50.000	-	70.000	
CSLL – 9%	13.500	4.500	0	6.300	24.300
IRPJ 15%	22.500	7.500	0	10.500	40.500
Adicional IR 10%	9.000	0	0	1.000	10.000
Total IRPJ + CSLL	45.000	12.000	0	17.800	74.800

Efeito de sazonalidade (ou crises) e períodos de apuração

- Comparação

	Anual	Trimestral	Economia no sistema anual
Lucro no ano	260.000	260.000	
CSLL – 9%	23.400	24.300	900
IRPJ 15%	39.000	40.500	1.500
Adicional IR 10%	2.000	10.000	8.000
Total IRPJ + CSLL	64.400	74.800	10.400

- Parte do valor a maior pago no regime trimestral poderá ser recuperado no período seguinte se a empresa for lucrativa, pois haverá ainda R\$10.000 de prejuízos fiscais acumulados e base negativa da CSLL a compensar.
- Contudo, pagou-se imposto hoje para economizar amanhã
- Ainda, a compensação estaria limitada à trava de 30%
- Por fim, parcela do adicional do IR pago a maior não será recuperada (no caso, apenas R\$1.000 seriam recuperados se o lucro do trimestre seguinte estiver sujeito ao adicional)

Regime de antecipação e
balancetes de suspensão e
redução

Regime Anual

- IR e CSLL apurados em relação à base anual
- Obrigatoriedade de recolhimentos mensais em bases estimadas
- Embora a apuração definitiva da base de cálculo e do tributo a recolher somente se dê no final do ano, a empresa está obrigada a recolher mensalmente uma parcela de IR e CSLL como antecipação

Cálculo da Estimativa

- Cálculo segue sistemática similar à do lucro presumido
- $(\text{Receita} * \text{Coeficiente}) + (\text{ganhos de capital e receitas não operacionais}) = \text{lucro estimado}$
 - Sobre o lucro estimado incidem as alíquotas do IRPJ
 - Base estimada da CSLL calculada por método similar

Lucro estimado: IRPJ

- Não integram a base estimada do IRPJ:
 - Ganhos líquidos e rendimentos produzidos por aplicação financeira de renda fixa ou variável sujeitos a retenção na fonte
 - Juros sobre o capital próprio
 - Receitas provenientes de atividade incentivada, na proporção do benefício de isenção ou redução do imposto
 - Recuperações de créditos que não representem o ingresso de novas receitas
 - Reversão de saldos de provisões
 - Dividendos e lucros distribuídos, bem como contrapartida de ajuste de investimento por equivalência patrimonial
 - IPI e ICMS-ST

Coeficientes IRPJ

Atividade	%
Revenda de combustíveis	1,6%
Atividades em geral	8%
Serviços de transporte de cargas	8%
Serviços hospitalares e similares	8%
Serviços de transporte (exceto transporte de carga)	16%
Instituições financeiras, bancos e assemelhados	16%
<i>Factoring</i>	32%
Serviços em geral (exceto serviços hospitalares)	32%
Intermediação de negócios	32%
Administração, locação ou cessão de bens e direitos de qualquer natureza (inclusive imóveis)	32%

Base estimada da CSLL

- Base estimada calculada como lucro presumido
 - Excluídos os Juros sobre o Capital Próprio
 - Receitas e ganhos de aplicações financeiras sempre entram
- 12% (doze por cento), para as pessoas jurídicas em geral (inclusive instituições financeiras)
- 32% (trinta e dois por cento), para as pessoas jurídicas que desenvolvam as seguintes atividades:
 - Prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares
 - Intermediação de negócios;
 - Administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza;
 - *Factoring*

Instituições Financeiras

- Instituições financeiras e equiparadas sujeitam-se a bases de cálculo diferenciadas no cálculo das estimativas (para IRPJ e CSLL)
 - Das receitas das instituições financeiras podem ser deduzidas:
 - Despesas de captação de recursos de terceiros
 - Despesas com obrigações por refinanciamentos, empréstimos e repasses de recursos de órgãos e instituições oficiais e do exterior
 - Despesas de cessão de créditos
 - Despesas de câmbio
 - Perdas com títulos e aplicações financeiras de renda fixa
 - Perdas nas operações de renda variável
 - Das receitas das seguradoras, podem ser deduzidos o cosseguro e resseguros cedidos, os valores referentes a cancelamentos e restituições de prêmios que houverem sido computados em conta de receita, assim como a parcela dos prêmios destinada à constituição de provisões ou reservas técnicas
 - No caso de entidades de previdência privada abertas e de empresas de capitalização, a parcela das contribuições e prêmios, respectivamente, destinada à constituição de provisões ou reservas técnicas

Instituições Financeiras

- Integrarão a receita bruta, em todos esses casos:
 - Os rendimentos obtidos em aplicações financeiras de renda fixa de titularidade de instituição financeira, sociedade de seguro, de previdência e de capitalização, sociedade corretora de títulos, valores mobiliários e câmbio, sociedade distribuidora de títulos e valores mobiliários ou sociedade de arrendamento mercantil;
 - Os ganhos líquidos e rendimentos auferidos nas operações de renda variável realizadas em bolsa, no mercado de balcão organizado, autorizado por órgão competente, ou através de fundos de investimento, para a carteira própria das instituições referidas acima.

Exemplo 1

- Cia. Somar é empresa comercial que apresentou as seguintes receitas em janeiro de 2015. Calcular o IRPJ e a CSLL por estimativa para janeiro.

Receita	Valor
Receita de venda de mercadorias	200.000
Rendimentos em aplicações financeiras	5.000, sendo que 1.000 foram retidos na fonte
Equivalência patrimonial	15.000
Receita de venda de ativo imobilizado (valor contábil 5.000)	15.000

Exemplo 1

- Cálculo do IRPJ por estimativa

Receita bruta	200.000
(*) Coeficiente 8%	16.000
(+) Acréscimos à base de cálculo	
• Ganho de capital	10.000
(=) Base de cálculo	26.000
IRPJ (15%)	3.900
Adicional: 10% sobre o que exceder R\$20.000	600
Total	4.500

Exemplo 1

- Cálculo da CSLL por estimativa

Receita bruta	200.000
(*) Coeficiente 12%	24.000
(+) Acréscimos à base de cálculo	
• Ganho de capital	10.000
• Aplicações financeiras	5.000
(=) Base de cálculo	39.000
CSLL (9%)	3.510

Balancetes de suspensão e redução

- Possibilidade de calcular o total do IRPJ e da CSLL que seriam devidos até o mês em questão, sobre lucro real e a base da CSLL determinados a partir de balancete apurado no mês
- Nunca é obrigatório o recolhimento por valor superior ao estimado.
 - Eg.: O IRPJ e a CSLL para janeiro calculados com base no estimado totalizam R\$30 e com base no balancete totalizariam R\$40. Só é necessário recolher R\$30.

Balancetes de suspensão e redução

- Se o balancete apresentar resultado inferior ao estimado, pode recolher o montante decorrente do balancete
 - **Balancete de redução**: diminui o IRPJ/CSLL que seria recolhido no estimado
 - **Balancete de suspensão**: suspende o recolhimento do IRPJ/CSLL no mês, pois aponta que o valor recolhido acumuladamente supera o que seria devido sobre o lucro real até aquele mês
- A escolha entre recolhimento estimado ou balancete no mês deve afetar conjuntamente o IPRJ e a CSLL
 - Não é possível, por exemplo, recolher o IRPJ pelo estimado e a CSLL pelo balancete
 - Empresas sujeitas a coeficientes diversos para IPRJ e CSLL devem sempre calcular ambos antes de optar.
 - Exemplo: empresa revendedora de mercadorias com margem de 10%
 - Para IPRJ o estimado seria melhor, pois o coeficiente é de 8%
 - Para CSLL, o balancete seria melhor, pois o coeficiente do estimado é de 12%
 - Necessário calcular ambos e verificar, no conjunto, qual é melhor

Balancetes de suspensão e redução

- Exigências do art. 230 do RIR:
 - Balanços ou balancetes de suspensão ou redução :
 - Devem ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no Livro Diário (até o último dia útil do mês seguinte, mesmo prazo para pagamento do imposto; art. 12, § 5º da IN93/97)
 - Somente produzirão efeitos para a determinação da parcela do imposto devido no decorrer do ano calendário
 - Necessário ficar demonstrado que o imposto devido com base no balancete é inferior ao calculado pela base estimada

Exemplo 2

IR + CSLL	Jan	Fev	Mar	Abr	Mai	Jun	Jul	Ago	Set	Out	Nov	Dez
Estim. Mês	20	20	20	20	20	20	30	30	30	30	30	30
Real Acum.	15	40	65	80	90	85	100	140	170	200	210	250
Opção												
Valor Recol.												
Recol. Acum.												

Necessidade de recolher R\$10 até janeiro. Ajuste referente aos IRPJ/CSLL devidos sobre o lucro real anual, superiores ao montante total antecipado.

Pagamento

- Antecipações mensais devem ser pagas até o último dia do mês subsequente àquele a que se referirem
- Saldo do IRPJ e da CSLL apurados em 31 de dezembro (obtido a partir do confronto entre o valor devido com base no lucro real anual e o somatório dos valores antecipados):
 - Se devedor, deverá ser pago:
 - Em janeiro (apenas o principal);
 - Em fevereiro com juros de 1%
 - Em março com juros SELIC referentes a janeiro e 1% referentes a março
 - Após março, incide multa, além dos juros
 - Se credor, poderá ser compensado com o tributo do ano seguinte
 - Atualização a partir de fevereiro, pela mesma regra (1% no mês da utilização e SELIC em meses anteriores)
 - IRPJ e CSLL não se compensam no final do ano. Se tiver saldo devedor de IRPJ e credor de CSLL, deverá recolher o IRPJ e compensar a CSLL no ano seguinte

Exemplo 3

- Em janeiro de 2020, a Cia. XPTO, prestadora de serviços tributada pelo lucro real anual, apresentou a seguinte DRE em seu balancete
 - Receita de serviços: R\$600.000,00
 - Custo dos serviços prestados: (R\$300.000,00)
 - Outras despesas: (R\$100.000,00)
 - Lucro: R\$200.000,00
- Em fevereiro, foram agregadas à sua DRE as seguintes informações:
 - Receita de serviços: R\$1.400.000,00
 - Custo dos serviços prestados: (R\$800.000,00)
 - Outras despesas: (R\$200.000)
 - Lucro: R\$400.000,00
- Quanto que a Cia. XPTO deverá recolher, a título de antecipação do IRPJ referente aos meses de janeiro e fevereiro?

Exemplo 4

A empresa *Auto Posto Super Ltda.* apurou os seguintes valores mensais que seriam devidos a título do IRPJ e CSLL:

	1) Balancete	2) Lucro Estimado
Jan.	100	20
Fev.	85	18
Mar.	60	16
Abr.	48	12
Mai.	68	15

Pergunta-se: Qual o valor a ser preenchido na guia DARF para recolhimento em Junho desse exercício (competência Maio)?

Exemplo 4

Note que os valores da coluna 1 da tabela anterior se referem ao que seria recolhido de IRPJ no mês sobre o lucro real acumulado até aquele mês. Na coluna 2 os valores referem-se ao que seria recolhido de IRPJ no lucro estimado somente daquele mês.

Para a resposta, vejamos qual o valor que a empresa recolheria, mês a mês:

Competência	Valor recolhido (melhor opção)	Total recolhido até o mês
Jan	20	20
Fev	18	38
Mar	16	54
Abr	--	54

Note que no mês de abril, não se fez qualquer recolhimento porque, até março, já haviam sido recolhidos “54” ao Fisco. Como o balancete de abril apurou que, até aquele mês, o montante a ser recolhido com base no lucro real seria de apenas “48”, foi feita a suspensão do recolhimento.

Já no mês de maio, vê-se que o recolhimento com base no lucro estimado seria de “15”. Entretanto, o balancete de suspensão/redução aponta um imposto a ser recolhido, até o mês, de “68”. Como o contribuinte já recolhera “54”, basta recolher outros “14” para atingir o total do imposto devido até o mês. Assim, no mês de junho (competência maio), o valor a ser recolhido será de “14”.

Lucro real vs. lucro presumido

Exemplo 5

- A Mecânica Velozes e Furiosos S.A. é uma empresa que se dedica à prestação de serviços de funilaria e mecânica. Tendo em vista os resultados esperados em 2019, a sociedade, naquele exercício, optou pela tributação segundo a sistemática do lucro presumido.
- Para o exercício de 2020, a sociedade irá ampliar os seus custos e despesas, sendo que, de acordo com suas projeções de resultados, espera ter uma receita mensal de R\$100.000,00 e despesas de R\$68.000,00.
- Considerando que todas estas receitas são tributáveis pelo imposto de renda, CSLL, PIS e COFINS e os custos e despesas referem-se exclusivamente à aquisição de material utilizado na prestação de serviços e ao pagamento de serviços de empresas terceirizadas para auxiliar na prestação dos serviços de funilaria e pintura (admita que em ambos os casos tais custos e despesas seriam considerados insumos para fins de PIS e COFINS), a sociedade indagou-lhe, para efeitos da tributação pelo Imposto de Renda, CSLL, PIS e COFINS considerados conjuntamente, se seria mais benéfica, no exercício de 2020, a opção pelo lucro real ou pelo lucro presumido.
- A resposta à indagação acima seria diversa se as despesas de R\$68.000,00 fossem compostas exclusivamente por despesas com o salário de empregados?

Prejuízos fiscais aprofundamento

Prejuízos fiscais e conceito de renda

- Compensação de prejuízos fiscais é uma faculdade do legislador, ou necessariamente tem que ser admitida?
 - Como se relaciona ao conceito de renda?
 - Problemas constitucionais?
- Compensação de prejuízos fiscais pode (ou deve) ser limitada?
 - Limitação temporal
 - Limitação de montante
- Carry forward e Carryback
- Limitação ao efeito anticíclico do imposto de renda

Posição de 2009 do STF

- **RE 344.994/PR**: reconhece que a compensação de prejuízos é benefício fiscal
 - “RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. DEDUÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. LIMITAÇÕES. ARTIGOS 42 E 58 DA LEI N. 8.981/95. CONSTITUCIONALIDADE. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO DISPOSTO NOS ARTIGOS 150, INCISO III, ALÍNEAS "A" E "B", E 5º, XXXVI, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. **1. O direito ao abatimento dos prejuízos fiscais acumulados em exercícios anteriores é expressivo de benefício fiscal em favor do contribuinte. Instrumento de política tributária que pode ser revista pelo Estado.** Ausência de direito adquirido 2. A Lei n. 8.981/95 não incide sobre fatos geradores ocorridos antes do início de sua vigência. Prejuízos ocorridos em exercícios anteriores não afetam fato gerador nenhum. Recurso extraordinário a que se nega provimento”.

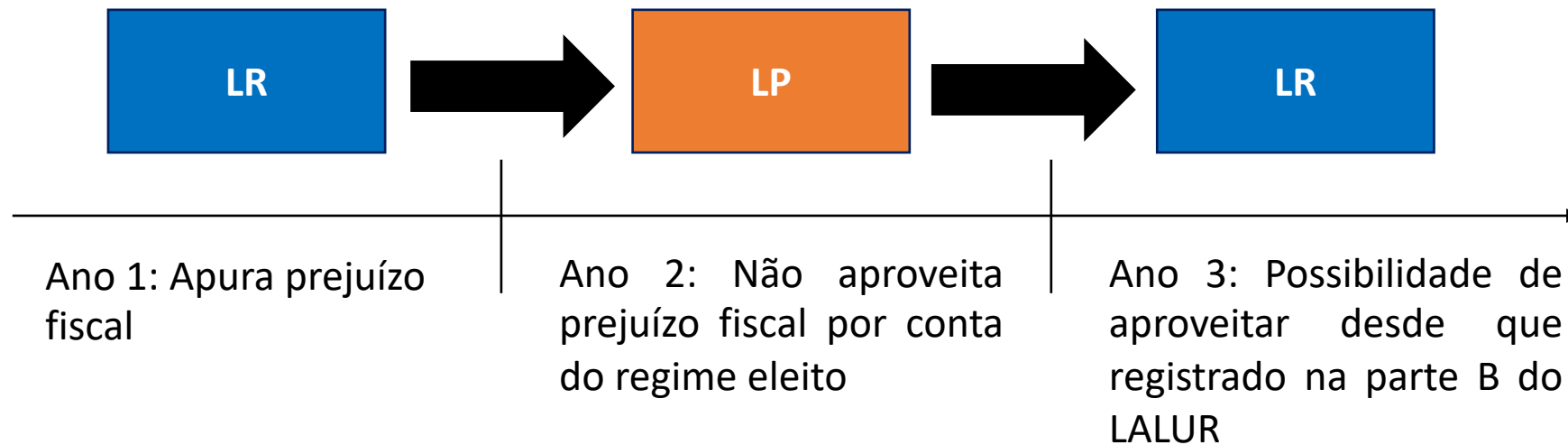
STF

- Ag.Reg. no RE nº 591.340
 - Em setembro de 2013, Ministro Marco Aurélio negou seguimento ao recurso apresentado, afirmando que o tema já havia sido analisado sob o rito de repercussão geral
 - O contribuinte sustentou a necessidade de sequência do RE 591.340, em que pese o decidido RE nº 344.994/PR, pois, no precedente mencionado, não foram analisados aspectos constitucionais importantes, como a [violação ao princípio da capacidade contributiva, da vedação ao confisco e da isonomia](#)
 - Em maio de 2014, o Ministro reconsiderou a decisão proferida e autorizou o julgamento do RE 591.340 para que sejam analisados os princípios constitucionais que não foram objeto de avaliação no RE344.994

Prejuízos fiscais e compensação com tributos federais

- Aplicação da “trava” gera acúmulo de prejuízos fiscais
- Em épocas de crise:
 - Programas de parcelamento
 - Possibilidade de utilização de prejuízo fiscal para pagamento dos tributos
 - Cálculo do valor a ser usado
- Forma de retomar o efeito anticíclico do imposto de renda

Prejuízo fiscal e mudança de regime



Aproveitamento do prejuízo fiscal
acumulado em operações de
“M&A”

Problema que se busca evitar

- Mercado de empresas com prejuízo fiscal acumulado, que são adquiridas por empresas lucrativas para que estas possam se aproveitar da dedução de tais prejuízos
 - É um problema?
 - Por que?
 - Vender prejuízo fiscal acumulado deveria ser visto da mesma maneira que vender crédito de ICMS acumulado?

Compra de empresa com prejuízo

- Regra que limita a utilização de prejuízo fiscal em empresa adquirida:
 - A pessoa jurídica não poderá compensar seus próprios prejuízos fiscais se entre a data da apuração e da compensação houver ocorrido, cumulativamente, modificação de seu controle societário e do ramo de atividade (art. 513 RIR)

Empresa com prejuízo



Cia. X –
Sapatos



Cia. X –
Sapatos



Cia. X –
Sapato



Cia. X –
Alimentos

Prejuízo 1

Prejuízo 2

Lucro 3

Lucro 4

Mudança de controle

Mudança de ramo

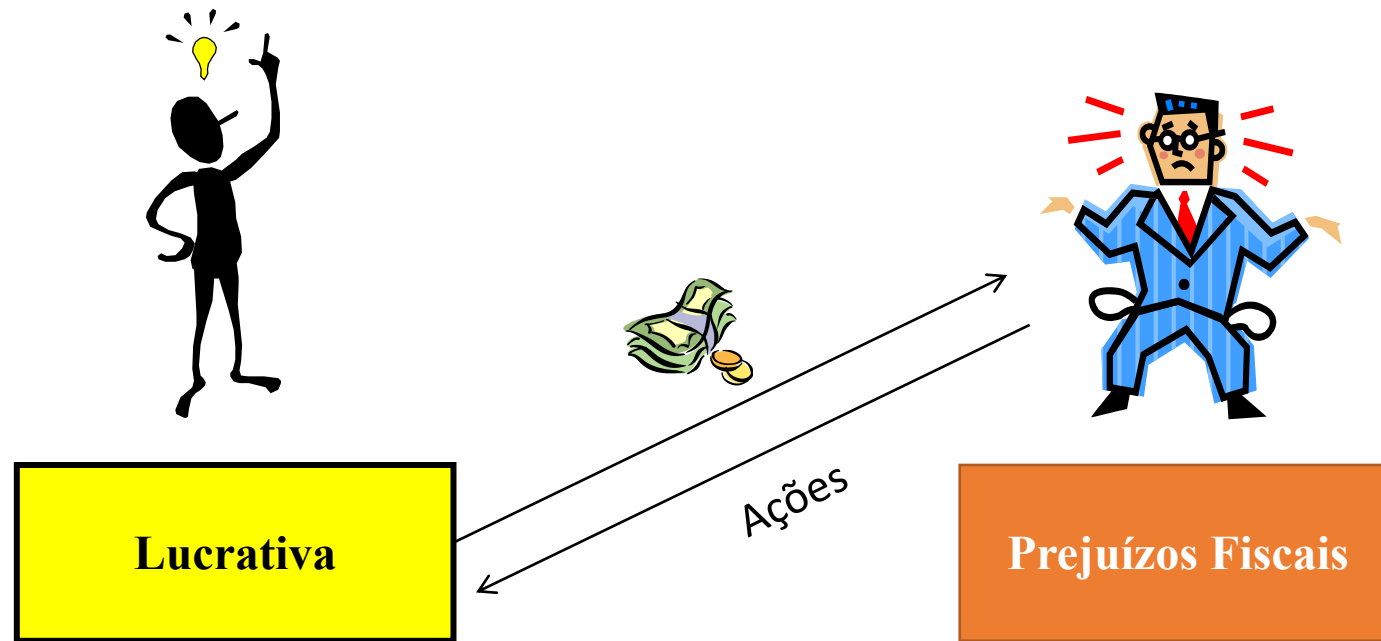
Transferência do Prejuízo Fiscal Acumulado

- Qual é a operação necessária?
 - Aquisição
 - Incorporação: de quem?

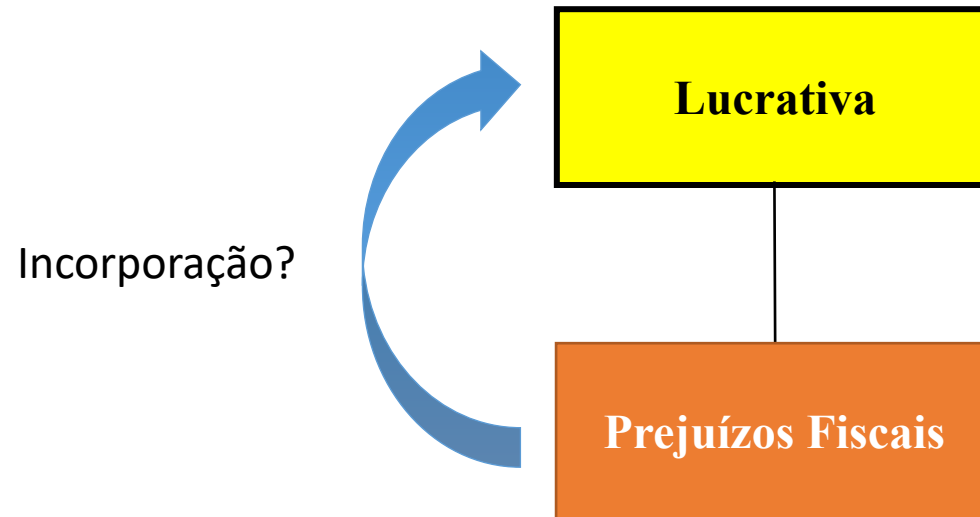
Limitação

- Incorporação da empresa com prejuízo
 - Sucessora por incorporação, fusão ou cisão não pode aproveitar o prejuízo acumulado da sucedida (art. 514 RIR)

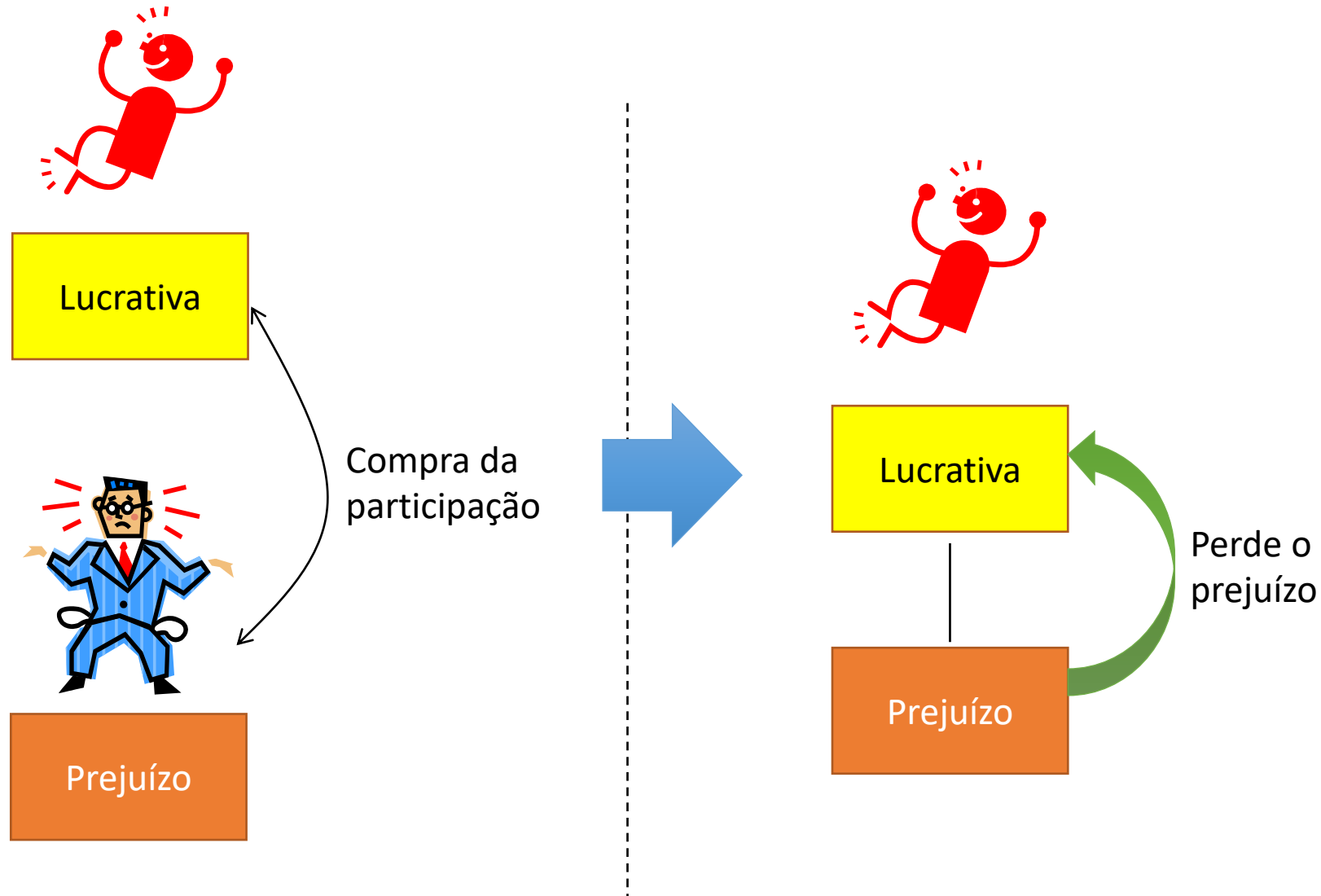
Prejuízos Fiscais – Operações Societárias



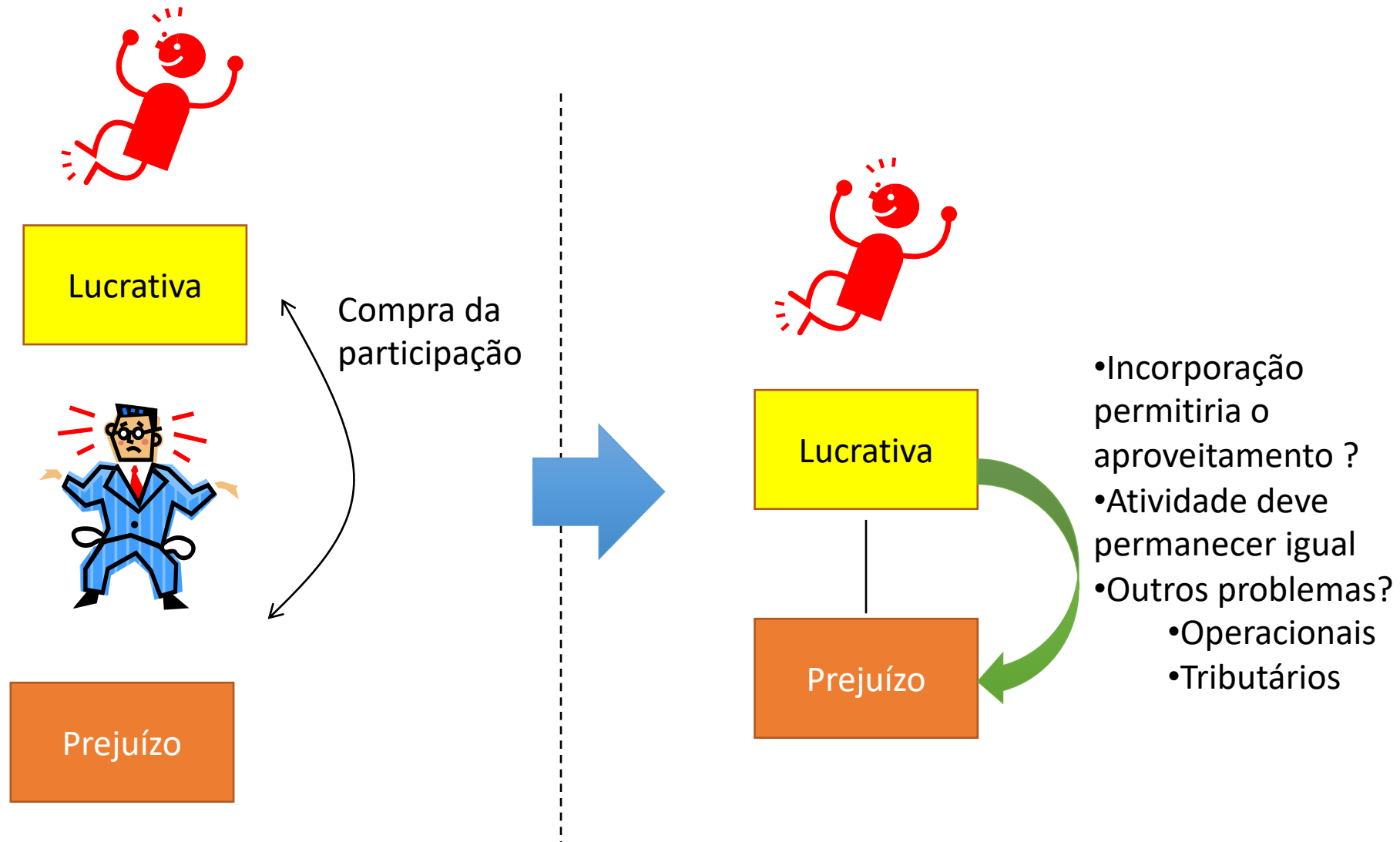
Prejuízos Fiscais – Operações Societárias



Incorporação DA empresa com prejuízo



Incorporação NA empresa com prejuízo



Acórdão Nº 101-94.127 28/02/2003

Simulação na incorporação

- “IRPJ – SIMULAÇÃO NA INCORPORAÇÃO – Para que se possa materializar, é indispensável que o ato praticado não pudesse ser realizado, fosse por vedação legal ou por qualquer outra razão. Se não existia impedimento para a realização da incorporação tal como realizada e o ato praticado não é de natureza diversa daquela que de fato apresenta, não há como qualificar-se a operação de simulada. Os objetivos visados com a prática do ato não interferem na qualificação do ato praticado. Portanto, se o ato praticado era lícito, as eventuais consequências contrárias ao fisco devem ser qualificadas como casos de elisão fiscal e não de “evasão ilícita”. (...)” (Acórdão nº 101-94.127; 28/02/2003)

Acórdão Nº 107-07.596 14/04/2004

Incorporação às avessas

- IRPJ – INCORPORAÇÃO ÀS AVESSAS – GLOSA DE PREJUÍZOS – IMPROCEDÊNCIA – A denominada “incorporação às avessas”, não proibida pelo ordenamento, realizada entre empresas operativas e que sempre estiveram sob controle comum, não pode ser tipificada como operação simulada ou abusiva, mormente quando, a par da inegável intenção de não perda de prejuízos fiscais acumulados, teve por escopo a busca de melhor eficiência das operações entre ambas praticadas.” (Acórdão nº 107-07.596; 14/04/2004)

Acórdão nº 1202-001.060 6/11/13

- INCORPORAÇÃO REVERSA. INOPONIBILIDADE AO FISCO. GLOSA DE PREJUÍZOS FISCAIS.
 - As operações estruturadas entre partes relacionadas, visando um objetivo único, predeterminado à realização de todo o conjunto, indicam também uma causa jurídica única e devem ser examinadas em conjunto.
 - Para se aferir o limite às operações de planejamento tributário, é preciso indagar se existe motivo para a realização do ato ou negócio jurídico, se o motivo é extra tributário e se o motivo seria suficiente para a realização do negócio nos moldes que foi feito.
 - Na incorporação reversa, se a mudança no ramo de atividade da empresa evidencia que o objeto social predominante após a incorporação é o da empresa incorporada e não o da incorporadora, devem ser afastadas as razões negociais alegadas como suporte à incorporação da controladora pela controlada.
 - Inexiste propósito comercial apto a justificar a incorporação de uma controladora superavitária por uma controlada deficitária, quando o único efeito prático verificado com a incorporação reversa foi o aproveitamento imediato do prejuízo fiscal acumulado, o qual deve ser glosado.

Acórdão nº 1202-001.060 6/11/13

- **MULTA QUALIFICADA. SIMULAÇÃO.**
 - A sucessão dos atos, a proximidade temporal entre eles e, especialmente, o retorno ao status quo ante revelam a falta de intenção real de incorporar, de fato, a empresa superavitária, evidenciando que o conjunto de operações realizadas foi articulado, dolosamente, entre pessoas jurídicas do mesmo grupo econômico com o único propósito de reduzir a tributação sobre os lucros do grupo.

REsp 946.707/RS

- STJ decidiu que a incorporação reversa era simulada
 - Houve, na realidade, incorporação da filha pela mãe
- Confirmou entendimento do TRF e, com base na impossibilidade de refazer a análise fática, esquivou-se da revisão dos argumentos usados para considerar a operação como simulada

Aproveitamento do prejuízo fiscal
acumulado na “extinção”

Liquidação

- Aplica-se a trava de 30% para a compensação dos prejuízos acumulados com os lucros do exercício se a empresa for extinta (incorporada, liquidada etc.)?

“Trava” de 30%

- Lei 8.981/95
- Art. 42. A partir de 1º de janeiro de 1995, para efeito de determinar o lucro real, o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas ou autorizadas pela legislação do Imposto de Renda, poderá ser reduzido em, no máximo, trinta por cento.
 - Parágrafo único. A parcela dos prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, não compensada em razão do disposto no caput deste artigo poderá ser utilizada nos anos-calendário subsequentes.
- Lei 9.065/95
 - 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

“Trava” de 30% e Encerramento de Atividades - CARF

- Duas posições possíveis
- 1ª posição: A lei não fez previsão de excepcionalidade da aplicação da trava no caso de extinção da PJ e, por este motivo, ela deve ser observada
- 2ª posição: A lei deve ser interpretada levando em consideração que o IRPJ e a CSLL são tributos periódicos, de tal forma que a aplicação da trava só encontra sentido para as empresas que continuam existindo. A compensação de prejuízos fiscais não é um benefício fiscal, mas um elemento formador dos referidos tributos.

“Trava” de 30% e Encerramento de Atividades - CARF

- **1º Momento:** Afastamento da Trava nos casos de extinção da PJ
 - **Acórdão nº 01-04.258** “Compensação Prejuízo e Base Negativa — No caso de incorporação, uma vez que vedada a transferência de saldos negativos, não há impedimento legal para estabelecer limitação, diante do encerramento da empresa incorporada.” (1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, Sessão de 02/12/2002)
 - Foi o primeiro acórdão da Câmara Superior a reconhecer a inaplicabilidade da trava na extinção da PJ
 - **No mesmo sentido:** Acórdão nº 01-05.100, Sessão de 19/10/2004; Acórdão nº108-06.682, Sessão de 20/09/2001; Acórdão nº108-06.683, Sessão de 20/09/2001; Acórdão nº107-09.243, Sessão de 05/12/2007

Posição de 2009 do STF

- **RE 344.994/PR**: reconhece que a compensação de prejuízos é benefício fiscal
 - “RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. DEDUÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. LIMITAÇÕES. ARTIGOS 42 E 58 DA LEI N. 8.981/95. CONSTITUCIONALIDADE. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO DISPOSTO NOS ARTIGOS 150, INCISO III, ALÍNEAS "A" E "B", E 5º, XXXVI, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. 1. O direito ao abatimento dos prejuízos fiscais acumulados em exercícios anteriores é expressivo de benefício fiscal em favor do contribuinte. Instrumento de política tributária que pode ser revista pelo Estado. Ausência de direito adquirido 2. A Lei n. 8.981/95 não incide sobre fatos geradores ocorridos antes do início de sua vigência. Prejuízos ocorridos em exercícios anteriores não afetam fato gerador nenhum. Recurso extraordinário a que se nega provimento”.

“Trava” de 30% e Encerramento de Atividades - CARF

- 2º Momento: Aplicação da Trava pela Câmara Superior
- Caso Bunge
 - Acórdão nº 9101-00.401 “COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS IRPJ, DECLARAÇÃO FINAL. LIMITAÇÃO DE 30% NA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS. O prejuízo fiscal apurado poderá ser compensado com o lucro real, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro real. Não há previsão legal que permita a compensação de prejuízos fiscais acima deste limite, ainda que seja no encerramento das atividades da empresa” (1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, Sessão de 02/10/2009)
- Caso decidido pelo voto de qualidade

“Trava” de 30% e Encerramento de Atividades - CARF

- **Posição atual:** Entendimento ainda não foi completamente consolidado
 - Câmara Superior manteve o entendimento no sentido de aplicar a trava nos casos de extinção (ver adiante)
 - As câmaras baixas, entretanto, ainda não pacificaram totalmente o seu entendimento, visto que ainda podem ser encontradas decisões favoráveis ao contribuinte. No entanto, a maior parte das decisões segue o entendimento da Câmara Superior (ver adiante)

“Trava” de 30% e Encerramento de Atividades - CARF

- **Posição atual:** Decisões da Câmara Superior
 - Caso Metropolitana
 - **Acórdão nº 9101-001.337** “INCORPORAÇÃO LIMITAÇÃO DE 30% NA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS APLICÁVEL. Os prejuízos fiscais não são elementos inerentes da base de cálculo do imposto de renda, constituindo-se, ao contrário, como benesse tributária, a qual deve ser gozada, pelo contribuinte, nos estritos limites da lei. À míngua de qualquer previsão legal, não há como se afastar a aplicação da trava de 30% na compensação de prejuízos fiscais da empresa a ser incorporada” (1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, Sessão de 26/04/2012).

“Trava” de 30% e Encerramento de Atividades - CARF

- **Posição atual:** Decisões da Câmara Superior
 - Caso Banco Alvorada
 - **Acórdão nº 9101-001.760** “COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS IRPJ, DECLARAÇÃO FINAL. LIMITAÇÃO DE 30% NA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS. O prejuízo fiscal apurado poderá ser compensado com o lucro real, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro real. Não há previsão legal que permita a compensação de prejuízos fiscais acima deste limite, ainda que seja no encerramento das atividades da empresa. A mesma limitação se aplica à compensação de bases negativas da CSLL” (1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, Sessão de 16/10/2013).

“Trava” de 30% e Encerramento de Atividades - CARF

- **Posição atual:** Decisões da Câmara Superior
 - Caso Santander
 - [Acórdão nº 9101002.152, 8/12/15](#)
 - ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA
IRPJ Ano-
calendário: 2006 COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL.
DECLARAÇÃO FINAL. LIMITAÇÃO DE 30%.
 - O prejuízo fiscal apurado poderá ser compensado com o lucro real, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro real. Não há previsão legal que permita a compensação de prejuízos fiscais acima deste limite, ainda que seja no encerramento das atividades da empresa.

“Trava” de 30% e Encerramento de Atividades - CARF

- **Posição atual:** Decisões das Câmaras baixas
 - Favorável ao contribuinte
 - **Acórdãos nº 1103001.057 e 1103-001.058 (Banco do Brasil)**
“PESSOA JURÍDICA EXTINTA POR INCORPORAÇÃO. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS SEM A TRAVA DE 30%. A pessoa jurídica incorporada pode compensar no balanço de encerramento de atividades o prejuízo fiscal acumulado sem observância da “trava” de 30%” (3ª Turma, da 1ª Câmara, da 1ª Seção do CARF, Sessão de 07/05/2014)

“Trava” de 30% e Encerramento de Atividades - CARF

- **Posição atual:** Decisões das Câmaras Baixas
 - Desfavorável ao contribuinte
 - **Acórdão nº 1202-001.105** “COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS E BASE DE CÁLCULO NEGATIVA. IRPJ. LIMITAÇÃO DE 30% DO LUCRO AJUSTADO. DECLARAÇÃO FINAL. EXTINÇÃO POR INCORPORAÇÃO. O prejuízo fiscal de pessoa jurídica extinta, por incorporação, somente poderá ser compensado com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro. Inexiste, para a hipótese, previsão legal que permita a compensação de prejuízos fiscais acima desse limite” (2ª Turma, da 2ª Câmara, da 1ª Seção do CARF, Sessão de 13/02/2014)

STF

- **Ag.Reg. no RE nº 591.340**
 - Em setembro de 2013, Ministro Marco Aurélio negou seguimento ao recurso apresentado, afirmando que o tema já havia sido analisado sob o rito de repercussão geral
 - O contribuinte sustentou a necessidade de sequência do RE 591.340, em que pese o decidido RE nº 344.994/PR, pois, no precedente mencionado, não foram analisados aspectos constitucionais importantes, como a **violação ao princípio da capacidade contributiva, da vedação ao confisco e da isonomia**
 - Em maio de 2014, o Ministro reconsiderou a decisão proferida e autorizou o julgamento do RE 591.340 para que sejam analisados os princípios constitucionais que não foram objeto de avaliação no RE 344.994
 - Ambos os RE questionam a aplicação da trava de forma geral e não sob a perspectiva do encerramento das atividades da PJ