

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

COGEAE – PUCSP

ÁGUEDA BERNADETE MARQUES GOUVÊA SOARES

**IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA
LIMITAÇÕES ÀS DEDUÇÕES E ÀS COMPENSAÇÕES**

SÃO PAULO – SP

MARÇO/2015

ÁGUEDA BERNADETE MARQUES GOUVÊA SOARES

IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA
LIMITAÇÕES ÀS DEDUÇÕES E ÀS COMPENSAÇÕES

Monografia apresentada para o Curso de Especialização em Direito Tributário, na área de Coordenação do Prof. Dr. Paulo de Barros Carvalho, à Coordenadoria Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão da Pontifícia Universidade Católica – COGEAE - PUCSP, para obtenção do certificado de especialização.

Orientador: Prof. Mestre: Charles William McNaughton

SÃO PAULO – SP

MARÇO/2015

ÁGUEDA BERNADETE MARQUES GOUVÊA SOARES

IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA
LIMITAÇÕES ÀS DEDUÇÕES E ÀS COMPENSAÇÕES

Monografia apresentada à Pontifícia
Universidade Católica de São Paulo –
COGEAE - PUCSP como requisito parcial
para aprovação no curso de Especialização
em Direito Tributário.

APROVADO EM ____/____/____

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Charles William McNaughton

Orientador

Avaliador nº 1

Avaliador nº 2

AGRADECIMENTOS

À querida Professora Mestra Thais Helena Morando que nos acompanhou durante três semestres, sempre nos incentivando e abrilhantando com seus profundos conhecimentos e experiências, essenciais para o nosso desenvolvimento.

Ao dedicado e exemplar Professor e Orientador Mestre Charles William McNaughton, que com sabedoria e generosidade conduziu-nos por caminhos de vastos conhecimentos proporcionando o nosso aprimoramento.

Aos queridos familiares, pela compreensão e paciência durante esse período de aprendizado em que, por diversas ocasiões, ficaram privados da nossa companhia.

Dedicatória

Ao meu esposo Roney Rodrigues Soares e meu filho querido Gustavo Gouvêa Soares que me apoiaram incondicionalmente.

Resumo: Este trabalho acadêmico tem como objetivo tratar do imposto sobre a renda da pessoa jurídica, especificamente, no que diz respeito às limitações impostas pelo legislador infraconstitucional, para se apurar a base de cálculo tributável desse imposto. Para melhor compreender as determinações da Lei Maior quando autoriza a tributação sobre a renda e proventos de qualquer natureza, faz-se necessário uma breve consideração ao sistema constitucional brasileiro; compreender alguns princípios constitucionais que são essenciais para a imposição de tal exação; entender os critérios material e quantitativo dispostos por sua regra matriz de incidência tributária; bem como adentrar aos conceitos de renda e despesas necessárias; culminando nas limitações às deduções e às compensações na apuração da base de cálculo do imposto sobre a renda, com referências aos entendimentos doutrinários e decisões sobre o tema.

Palavras-chaves: Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica, limitações.

Abstract: This academic work has been written with the aim for analyzing the corporate income tax. It focuses, specifically, on the limitations imposed by ordinary law, influencing the dutiable income tax calculation basis. In order to enlight the Constitution determinations, which authorizes any income or profit assessment, a brief consideration about Brazilian constitutional system is requerid; to understand some of its principles, that justify the tax claim imposition; to perceive the meaning of quantitative and material criteria disposed by its tributary incidence matrix rule; as well as apprehend income and expense concepts; culminating on limitation that affect corporate income tax, considering references to the doctrinaire understandings and decisions about the subject.

Keywords: Corporate income tax; limitations.

SUMÁRIO

Introdução	7
Capítulo I- Breves considerações sobre o sistema Constitucional Brasileiro no Direito Comparado	8
Capítulo II- Princípios que informam o imposto sobre a renda	11
1. Princípio da Legalidade dos Tributos	12
2. Princípio da Capacidade Contributiva	12
3. Princípio da Generalidade	14
4. Princípio da Universalidade	14
5, Princípio da Progressividade	15
Capítulo III- O critério material da regra matriz de incidência tributária do imposto sobre a renda da pessoa jurídica	17
Capítulo IV- O critério quantitativo da regra matriz de incidência tributária do imposto sobre a renda da pessoa jurídica	19
Capítulo V- O conceito de renda para a pessoa jurídica	22
Capítulo VI- O conceito de despesa necessária para fins de imposto sobre a renda da pessoa jurídica	26
Capítulo VII- Limitações às deduções e às compensações na apuração da base de cálculo do imposto sobre a renda da pessoa jurídica - Pareceres e Decisões	29
Conclusão	36
Referências Bibliográficas	37

Introdução

As limitações às deduções e às compensações relacionadas à apuração da base de cálculo do imposto sobre a renda da pessoa jurídica é tema recorrente, de grande importância e que desperta o interesse geral, quer seja pelas partes diretamente envolvidas, sujeitos ativo e passivo, representados pela União e contribuinte da exação, respectivamente; assim como por doutrinadores, estudiosos e julgadores e, até mesmo, por simples curiosos sobre o assunto.

Nesse sentido e, após estudarmos com afinco as obras de grandes doutrinadores, legislações vigentes, pareceres, comentários e decisões sobre a matéria, nos propomos com esse trabalho, a uma breve análise sobre as razões de direito definidas pela Lei Maior, que delinham e amparam as deduções e as compensações na tributação pelo imposto sobre a renda da pessoa jurídica; em cotejo com a legislação infraconstitucional no que concerne à validade quanto a tais limitações.

Para abordarmos esse tema usamos como metodologia a divisão em capítulos, tratando, primeiramente, da funcionalidade e necessidade do sistema constitucional pátrio e sua relação com os outros sistemas externos. Na sequência, cuidamos dos princípios constitucionais, sejam aqueles que informam o imposto sobre a renda, sejam aqueles comuns a qualquer exação. Dedicamos dois capítulos para tratar de sua regra matriz, especialmente sobre os critérios materiais e quantitativos. Primordial para compreendermos se existem razões para as limitações impostas pela legislação infraconstitucional é estudarmos e entendermos os conceitos de renda e de despesa necessárias para fins de imposto sobre a renda da pessoa jurídica; para os quais dedicamos, também, capítulos específicos. Finalmente, incursionamos na especificidade do tema tratando das limitações às deduções das despesas e à compensação de prejuízos fiscais que impactam na apuração da base de cálculo do imposto.

Esperamos, assim, ter alcançado nosso objetivo, com uma noção sobre esse tema sempre em pauta nos nossos tribunais. É importante destacar que, embora o trabalho não faça qualquer menção à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, tal contribuição tem relação reflexa com o imposto sobre a renda da pessoa jurídica, inclusive, nas decisões judiciais.

Capítulo I

Breves considerações sobre o sistema Constitucional Brasileiro no Direito Comparado

O sistema Constitucional Brasileiro, como é comum à criação um sistema, buscou se orientar em estudos e experiências de outros países e, assim, muito oportuna a lição do Mestre José Artur Lima Gonçalves¹ quando nos diz;

“No estudo do direito, é útil recorrer a sistemas alienígenas para acentuar as peculiaridades – traduzidas em determinações imperativas e irredutíveis da nossa Constituição – sistema de direito positivo brasileiro, encimado pela Constituição Federal”.

Lembra-nos o Mestre que é essencial recordar os ensinamentos de Geraldo Ataliba e Cleber Giardino que advertem pelo uso comum e constante de referências à legislação, à literatura e à jurisprudência de outros países, descrevendo² suas lições:

“(...) não é absolutamente incomum o desenvolvimento de discursos judiciais inteiramente informados pelos princípios, padrões, formulações técnicas e mesmo institutos jurídico-positivos italianos, franceses, alemães, e até mesmo espanhóis ou norte-americanos. Assim os pareceres, petições, razões de recurso ou decisões judiciais são quase integralmente engendrados, como se num desses países estivéssemos. É frequente, na nossa prática, a inovação da experiência estrangeira. Toda vez que isso se faz, incursiona-se no campo do direito comparado (...) Inúmeras das perplexidades que nos surpreendem, a nós brasileiros, na nossa legislação, jurisprudência, estudos, pareceres, etc. se explicam pelo emprego inconsciente ou implícito de técnicas de direito comparado, como forma de argumentação ou exposição. Como ela tem seus requisitos, peculiaridades, pressupostos e condições de validades, é imperioso

¹ Recurso ao Direito Comparado in *Imposto Sobre a Renda – Pressupostos Constitucionais*. 1ª ed. 2ª tiragem, 2002, p.19.

² *Ibidem* – apud. pp. 19 e 20.

meditar sobre estas, como condição de rigoroso aproveitamento do método e evitação de equívocos.”

Alertam os doutrinadores sobre os cuidados a serem tomados na aplicação do direito comparado, para que não se adotem como locais as soluções e os entendimentos peculiares aos sistemas estrangeiros.

Utilizando-se do recurso do direito comparado, José Artur Lima Gonçalves traça um paralelo em matéria tributária entre o sistema brasileiro e o sistema norte-americano e nos mostra que a Constituição dos Estados Unidos da América não trata com rigor de detalhes a questão da tributação, não subsidiando com exatidão de materialidades que possam compor a regra matriz de incidência, além de que, diferente do disposto na Constituição brasileira, não há naquela Constituição um tratamento rígido para a separação entre os Poderes e, brilhantemente, ele conclui³:

“Todas essas noções são importantes para demonstrar que os sistemas constitucionais brasileiro e norte-americano são estruturalmente distintos, não podendo ocorrer importação acrítica de remédios desenvolvidos em outros sistemas para aplicação automática no âmbito do nosso sistema constitucional.”

Na memorável obra Teoria Pura do Direito, Hans Kelsen ensina⁴ que:

“A norma fundamental de uma ordem jurídica é, simplesmente, a regra fundamental de acordo com a qual devem ser criadas tôdas as normas dessa ordem, a determinação do facto fundamental da criação jurídica.” sic

Nesse sentido, o ordenamento jurídico brasileiro é um sistema harmonizado e hierarquizado, tendo a Constituição da República Federativa do Brasil, ocupando o nível máximo e servindo como fundamento de validade para as normas inferiores.

³ Ibidem – p. 31

⁴ KELSEN, Hans – Teoria Pura do Direito – trad. de Fernando de Miranda – São Paulo, Livraria Acadêmica Saraiva “&” C.” – Editores, 1939.p. 61

Nas lições do Professor Hugo de Brito Machado, o ordenamento jurídico é um sistema e, em assim sendo, não pode albergar antinomias. Complementa seus dizeres⁵:

“A Constituição é o conjunto de regras de hierarquia mais elevada no sistema e, por isso mesmo, as palavras nela empregadas devem ser consideradas plenas de significado.”

Nos ensinamentos do grande Mestre Roque Antonio Carrazza⁶:

“A Constituição, em resumo, fixa diretrizes, implícitas e explícitas, a serem observadas por todos (administrados e administradores, pessoas físicas e jurídicas, nacionais e estrangeiros que aqui residam ou mantenham negócios, membros dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, etc.) sob pena de se tornarem sem efeito os atos praticados.”

Esta também a lição do ilustre Mestre Paulo de Barros Carvalho⁷:

“Examinando o sistema de baixo para cima, cada unidade normativa se encontra fundada, material e formalmente, em normas superiores. Invertendo-se o prisma de observação, verifica-se que das regras superiores derivam, material e formalmente regras de menores hierarquia. A Carta Magna exerce esse papel fundamental na dinâmica do sistema, pois nela estão traçadas as características dominantes das varias instituições que a legislação comum posteriormente desenvolverá (...).”

Como bem ensinou o memorável e ilustre Professor Geraldo Ataliba⁸, o Código Tributário Nacional encontra seu fundamento jurídico no § 1^a do art. 18 da Constituição Brasileira.

⁵ MACHADO, Hugo de Brito – *Curso de Direito Constitucional Tributário* – 2012, p. 23

⁶ CARRAZZA, Roque Antonio - *Curso de Direito Constitucional Tributário* – 2012, pp.37 e 38

⁷ CARVALHO, Paulo de Barros – *Direito Tributário – Linguagem e Método* - 2008, p. 214

⁸ SOUSA, Rubens Gomes; ATALIBA, Geraldo e CARVALHO, Paulo de Barros. *Comentários ao Código Tributário Nacional*, 2007. p.13

Capítulo II

Princípios que informam o Imposto sobre a Renda

Somente a partir da Constituição de 1.934 é que o imposto de renda passou a ser referido expressamente, como sendo de competência exclusiva da União. A Lei Maior prevê limitadores e, nesse sentido, é que atuam os princípios no direito tributário para proteger o contribuinte. Essa premissa também se dá na sistemática da tributação do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

Nas lições do Mestre Paulo de Barros Carvalho⁹:

“Os princípios de direito tributário, por seu turno, geralmente se expressam como “limites objetivos”, posto como sobre-regras que visam implementar os valores estipulados no ordenamento jurídico”.

Também em sua obra “Curso de Iniciação ao Direito Tributário”, ao falar sobre a importância e supremacia dos princípios no ordenamento jurídico, concluiu¹⁰:

“Assim como existe uma hierarquia sintática, podemos falar numa distribuição hierárquica dos valores jurídicos, dispostos também de maneira escalonada. Os princípios estariam ocupando posições privilegiadas nos patamares do ordenamento. E, mesmo que haja, em muitas circunstâncias, coincidência entre supremacia sintática e superioridade axiológica, a relação de correspondência não é necessária.”

Muitos são os princípios assentados na Constituição que norteiam o ordenamento jurídico, mas trataremos apenas de alguns, além daqueles que guardam relação direta com o imposto sobre a renda, nos termos do art. 153, § 2º, I, da Lei Máxima, o qual determina que *“o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade”.*

⁹ Item 1.3.6 Os limites objetivos no direito tributário. In Direito Tributário Linguagem e método, p. 281

¹⁰ Os princípios Constitucionais Tributários no Sistema Positivo Brasileiro – in *Curso de iniciação em Direito Tributário – Dialética*, 2004, p. 34.

1. Princípio da Legalidade dos Tributos

Constitui-se como uma viga mestra para todos os ramos do Direito e está explicitado na Constituição, em seu artigo 5º, II ao determinar que: “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

Em direito tributário, a legalidade se manifesta pela exigência de lei para criar ou majorar tributos, prevista no artigo 150, I ¹¹, da Lei Magna; sendo necessário, ainda, que a lei especifique o tipo tributário - em obediência ao *princípio da tipificação tributária* - e que contenha todos os elementos que atendam à chamada regra matriz de incidência tributária - assentado pela doutrina como “legalidade estrita”. A própria Constituição expressa exceções ao princípio da legalidade. Sendo assim, a obrigação tributária somente existirá para o mundo jurídico, se concebida por meio e, nos exatos termos da lei.

Nos ensinamentos do Professor Paulo de Barros Carvalho, o princípio da legalidade é limite objetivo que se presta a oferecer segurança jurídica aos cidadãos, assim como, a assegurar observância ao primado constitucional da tripartição dos poderes. Em seus dizeres¹²:

” Isso se aplica em sua plenitude à regra-matriz de incidência tributária: sua estrutura lógico-sintática há de ser saturada com as significações do direito positivo. Pela diretriz da estrita legalidade, não podem ser utilizados outros enunciados, senão aqueles introduzidos por lei.”

2. Princípio da Capacidade Contributiva

Trata-se de garantia constitucional expressa no art. 145, § 1º ¹³ da Constituição, determinando a aplicação, na medida do possível, da pessoalidade dos impostos assim como suas graduações para atender à capacidade econômica do contribuinte.

¹¹ “art. 150 - Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados e aos Municípios: I - Exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.”

¹² Item 1.3.6.1 Princípio da legalidade tributária - In Direito Tributário Linguagem e método,pg. 282

¹³ § 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para

O Professor Paulo de Barros Carvalho¹⁴ explica que, em linguagem técnico-jurídica, o princípio da capacidade contributiva significa a realização do *princípio da igualdade*, previsto no art. 5º, *caput*¹⁵ do Texto Supremo.

Dessa forma, os princípios se complementam e se completam e, como ensina o ilustre Celso Antonio Bandeira de Mello¹⁶, em sua obra clássica sobre o princípio da igualdade:

“por via do princípio da igualdade, o que a ordem jurídica pretende firmar é a impossibilidade de desequiparações fortuitas ou injustificadas”.

Para o Mestre Roque Antonio Carrazza, o princípio da capacidade contributiva entremeia os *princípios da igualdade tributária e da não-confiscatoriedade*¹⁷. Em relação ao Imposto sobre a Renda, ao afirmar que em obediência ao princípio da capacidade contributiva, o imposto deverá ser progressivo, assim escreve¹⁸ com referência ao inciso I, do § 2º do art. 153 da Constituição:

“Este inciso encerra uma norma cogente, isto é, de observância obrigatória. A lei poderá regular o modo pelo qual se dará a progressividade do IR. Mas não poderá anular esta exigência constitucional.”

Conforme os ensinamentos do Mestre José Luiz Bulhões Pedreira¹⁹ a capacidade contributiva pode ser entendida como a capacidade de sofrer, em benefício do Estado, a

conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

¹⁴ Obra citada - Item 1.3.8 Princípio da capacidade contributiva. p 305

¹⁵ “art. 5º *caput*: todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:”

¹⁶ MELLO, Celso Antonio Bandeira de. O conteúdo jurídico do princípio de igualdade, 2013 – p.18

¹⁷ CARRAZZA, Roque Antonio – *Imposto sobre a Renda – (perfil constitucional e temas específicos)*, 2009 pp.112 e 113

¹⁸ Idem. Item 8.4.2 – O IR e a capacidade contributiva – in *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 2012 p; 134

¹⁹ PEDREIRA, José Luiz Bulhões – *Imposto sobre a Renda – Pessoas Jurídicas – Volume I*, p.9...”Em termos econômicos, toda a renda da pessoa jurídica é renda dos sócios ou titulares, ou daqueles que, a qualquer outro título, têm direito de participar no seu lucro. Somente do ponto de vista jurídico, e enquanto o lucro não é distribuído, é que se pode falar de renda da pessoa jurídica distinta da dos sócios. “

perda de uma quantidade de renda. E complementa; a pessoa jurídica não tem capacidade contributiva diferente da dos seus sócios ou titulares, pois se assim não fosse, a pessoa jurídica poderia contribuir com a totalidade da renda.

3. Princípio da Generalidade

Esse princípio está diretamente relacionado aos contribuintes - critério pessoal - sujeito passivo da relação tributária, embora alguns defendam que o princípio da generalidade esteja ligado à renda e o da universalidade à pessoa.

Em relação a esse princípio, Hugo de Brito Machado²⁰ faz algumas considerações, pois entende que as palavras generalidade e universalidade podem ser entendidas com sentidos diversos, e, em certo sentido, podem ser consideradas sinônimas: “*o que é geral, em certo sentido, é universal*”. Informa que, todavia, têm-se entendido que a generalidade diz respeito às pessoas enquanto a universalidade se relaciona ao objeto da tributação, e conclui:

“Pelo princípio da generalidade, apontado como característica do imposto de renda, esse tributo deverá recair sobre todos, sem exceção e sem distinção, aplicando-se, o princípio da Isonomia”.

O Professor Roque Antonio Carrazza²¹ ensina que, em matéria de IR também poderá haver, sem prejuízo do critério da generalidade, incentivos e benefícios fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do país ou implementar o princípio da igualdade. Quanto às isenções, adverte que, somente são admitidas quando rendem homenagem aos princípios da igualdade e, por extensão, ao da capacidade contributiva.

4. Princípio da Universalidade

Quanto ao princípio da universalidade, concordam os Mestres Hugo de Brito Machado²² e Roque Antonio Carrazza²³ que, estando relacionado ao objeto da tributação, o imposto deverá recair sobre todos os rendimentos, seja qual for a

²⁰ MACHADO, Hugo de Brito. Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988, 2001. p. 126

²¹ Imposto sobre a Renda – Perfil Constitucional e temas específicos, 2009. p.69

²² Loc. cit.

²³ Loc. cit.

denominação a eles dada, sua origem, sua localização, condição jurídica ou a nacionalidade da fonte.

O Mestre Roque Antonio Carrazza²⁴ acrescenta, ainda, que o IR deverá alcançar todos os ganhos ou lucros, de quaisquer espécies ou gêneros obtidos pelo contribuinte em todo o território nacional e, respeitados os acordos para evitar a bitributação internacional – também no exterior.

Esta também a posição de Ricardo Mariz de Oliveira, *apud* Roque Antonio Carrazza²⁵, *verbis*:

“Universalidade diz respeito à totalidade dos elementos positivos ou negativos que compõem um determinado patrimônio, bem como a totalidade dos fatores que atuam para aumentar e diminuir esse patrimônio num dado período de tempo, fixado por lei.”.

É consenso entre os doutrinadores que a totalidade da renda a ser tributada, será a totalidade de riqueza nova, percebida em determinado período de tempo, fixado pela lei (periodicidade). É critério que diz respeito à base de cálculo do imposto de renda.

5. Princípio da Progressividade

Na definição jurídica do Mestre José Eduardo Soares de Melo, a progressividade é critério que exige a majoração das alíquotas à medida que a base de cálculo é elevada. Vincula-se ao *princípio da capacidade contributiva e da isonomia*, de modo que a carga tributária seja mais significativa para os contribuintes que revelem superior riqueza²⁶.

Hugo de Brito Machado, em sua obra *“Os princípios jurídicos na Constituição de 1988”* recorda que, o melhor exemplo de imposto progressivo no Brasil é o imposto de renda, pois, nele se busca atingir diretamente a capacidade contributiva levando-se em conta essa condição que é do sujeito da relação. Afirma, ainda que, no Brasil como

²⁴ Loc. cit.

²⁵ Ibidem p. 44

²⁶ MELO, José Eduardo Soares de. *Dicionário de direito tributário – material e processual*, 2012. p. 353

no estrangeiro, juristas e financistas acordam entre si sobre o conceito da progressividade e, nesse sentido, destacamos algumas de suas citações - *verbis* ²⁷:

“Regina Helena Costa ensina que *“um imposto é progressivo quando a alíquota se eleva à medida em que aumenta a quantidade gravada”*”.

Para Ricardo Lobo Torres, *“progressividade significa que o imposto deve ser cobrado por alíquotas maiores na medida em que se alargar a base de cálculo”*”.

Mizabel Derzi e Sacha Calmon Navarro Coelho ensinam: *“Por progressividade entende-se a majoração da alíquota à medida que cresce o valor da matéria tributável. Não é incompatível com o princípio da igualdade e da proporcionalidade. Ao contrário, é hoje aceita, e segundo relata Uckmar, da Alemanha à Áustria, da França à Itália, da Holanda à Suíça, à Noruega, à Espanha, aos Estados Unidos, ao Canadá, ao México, à Austrália, ao Japão, pode-se dizer que não existiu um estado onde no fim do século passado ou no princípio do presente, não existissem impostos com alíquotas progressivas”*”.

Na Argentina, preleciona Dino Jarach: *“Se denominam progressivos a los impuestos establecidos com una alícuota creciente del monto imponible y regresivos aquellos cuya alícuota es decreciente a medida que crece el monto imponible”*”.

Nos Estados Unidos, Gifis assevera em seu conhecido dicionário jurídico: *“Progressive Tax – a tax in which rate increases as the amount subject to tax increases”*”.

Com relação à pessoa jurídica, não há consenso entre os doutrinadores quanto à efetiva aplicação do princípio da progressividade revelando e fazendo cumprir a capacidade contributiva de cada empresa ou, até mesmo, de seguimentos de empresas.

²⁷ Obra citada. pp. 121 a 125.

Capítulo III

O critério material da regra matriz de incidência tributária do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica

Como orquestrado pelo Mestre Paulo de Barros Carvalho, a regra matriz de incidência tributária é um juízo hipotético condicional estruturado na forma de um antecedente e de um conseqüente, respectivamente chamados de descritor e prescritor, que permitem ao intérprete verificar se determinado evento ocorrido no mundo fenomenológico se subsume dentro de uma determinada previsão normativa. Do antecedente (hipótese de incidência tributária) da norma geral e abstrata, impreterivelmente deverão ser extraídos os critérios material, temporal e espacial; já do conseqüente normativo (prescritor), serão retirados os critérios pessoal e quantitativo. Em relação ao critério material, aqui tratado, o Mestre escreve²⁸:

“o critério material é o núcleo do conceito mencionado na hipótese normativa. Nele há referência a um comportamento de pessoas físicas ou jurídicas, condicionado por circunstâncias de espaço e de tempo, de tal sorte que o isolamento desse critério, para fins cognoscitivos, é claro, antessupõe a abstração das condições de lugar e de momento estipuladas para a realização do evento.”

Importante atentar para a lição de Ricardo Mariz de Oliveira ao afirmar que a lei não cria o fato, mas tão somente o prevê hipoteticamente e o indivíduo tem a liberdade para se inserir ou não na obrigação tributária prevista na lei²⁹:

“Um dos elementos fundamentais que caracterizam a obrigação tributária é exatamente a liberdade de o sujeito passivo praticar ou não o ato ou fato possível de tributação, aspecto este que, inclusive, explica e justifica o planejamento tributário legítimo. É claro que o indivíduo, incorrendo na situação definida como fato gerador, não mais pode se esquivar da obrigação tributária nascida da incidência falível da lei sobre o fato. Todavia, antes do fato, é sempre livre o

²⁸ CARVALHO, Paulo de Barros, *Direito Tributário, linguagem e método*, 2008 p.149.

²⁹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de e ANDREZANI, Luiz Carlos. *Imposto de Renda - Decreto-Lei nº 2.341/87 – Reformas Fundamentais – Cap.II – Círculos, incorporações e fusões.* p.42.

indivíduo para não adentrar em seus contornos. Se assim não fosse, a obrigação tributária se confundiria com o confisco, vedado constitucionalmente”

O termo *fato gerador*, apesar de usualmente utilizado na doutrina, adotado pelo Código Tributário Nacional e aceito pelos Tribunais, foi bastante criticado por grandes doutrinadores como Geraldo Ataliba, Alfredo Augusto Becker, José Souto Maior Borges, Almicar de Araújo Falcão, Paulo de Barros Carvalho, Roque Antonio Carrazza, dentre outros. O Mestre Geraldo Ataliba fez a seguinte diferenciação: “Preferimos designar o fato gerador *in abstracto* por “hipótese de incidência” e *in concreto* por “fato imponível”.³⁰

O imposto de renda tem seu critério material traçado constitucionalmente³¹ composto pelo verbo “*aufeir*” e seus complementos “*renda e proventos de qualquer natureza*”.

O imposto sobre a renda da pessoa jurídica - IRPJ, conforme assentado pela doutrina, só poderá incidir sobre o lucro, ou melhor dizendo, sobre a variação patrimonial positiva – acréscimo de valor - efetivamente realizada pela empresa em determinado período de tempo estipulado na lei. É senso comum que as simples atualizações monetárias de ativos, chamadas de lucros nominais ou inflacionários, expressamente autorizadas pela legislação tributária, não se afiguram como bases tributáveis pelo imposto de renda.

O Professor Roque Antonio Carrazza sumariza entendimento³²:

“Em suma, o IR caracteriza-se por: (a) seu aspecto material ser o acréscimo de patrimônio (a disponibilidade de riqueza nova) do contribuinte; e (b) seu aspecto temporal exigir um termo inicial e um termo final.”

A legislação do imposto sobre a renda da pessoa jurídica impõe sistemáticas de apuração levando-se em consideração critérios variáveis, ora no interesse de classes de contribuintes, ora no interesse da Federação, mas que, em nada poderão alterar a essência do que se dispôs a Lei Maior que é a tributação da renda nova.

³⁰ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência Tributária*. Malheiros Editores, 2002, p. 55

³¹ Art. 153 Compete à União instituir imposto sobre...III- renda e proventos de qualquer natureza.

³² CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a Renda – (perfil constitucional e temas específicos)*, 2009, p. 52.

Capítulo IV

O critério quantitativo da regra matriz de incidência tributária do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica

Seguindo uma sequência lógica da regra matriz de incidência tributária, o critério quantitativo - componente do prescritor ou consequente dessa estrutura - dará a mensuração exata de grandeza do aspecto material, o qual constitui o núcleo da hipótese de incidência e parte integrante do antecedente dessa mesma norma geral e abstrata. Noutros dizeres, os critérios quantitativo e material se interrelacionam para permitir ao intérprete da lei diferenciar o tipo tributário exigido.

O critério quantitativo será formado pela base de cálculo e alíquota, que quantificarão o montante a ser suportado pelo contribuinte em prol da manutenção do Estado. O Mestre Geraldo Ataliba foi enfático ao escrever que a base de cálculo fornecerá critérios para o *quantum* tributário, visto que³³:

“A perspectiva dimensional da hipótese de incidência se costuma designar por base de cálculo, base tributável ou base imponible. A base imponible é insita à hipótese de incidência. É atributo essencial que, por isso, não deixa de existir em nenhum caso. Todo tributo tem base de cálculo, por exigência constitucional”.

O ilustre Professor Paulo de Barros Carvalho ao tratar da correlação do binômio “hipótese de incidência base de cálculo” no consequente tributário, assim escreveu³⁴:

“Eis a base de cálculo, na sua função comparativa, confirmando, infirmando ou afirmando o verdadeiro critério material da hipótese tributária. Confirmando sempre que houver total sintonia entre o padrão da medida e o núcleo do fato dimensionado; infirmando quando houver manifesta incompatibilidade entre a grandeza eleita e o acontecimento que o legislador declara como a medula da previsão fática; e afirmando, na eventualidade, ser obscura a formulação legal.”

³³ Obra citada, p. 108.

³⁴ CARVALHO, Paulo de Barros, *Direito Tributário, linguagem e método*, 2008 pp.546 e 547.

A base de cálculo do imposto sobre a renda da pessoa jurídica – IRPJ está prevista no art. 44³⁵ do Código Tributário Nacional e expressa três formas para a sua apuração, quais sejam, lucro real, presumido ou arbitrado, formas estas repetidas na redação do art. 219 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR (Decreto nº 3.000 de 26/03/99).

Desde 01-01-99, a opção exercida por uma das formas de tributação não poderá ser alterada no decorrer do ano ou no ato da entrega da declaração, exceto se incorrer em situação de obrigatoriedade, por ter auferido lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior, a partir do trimestre da ocorrência do fato (Art. 2º- ADI SRF nº 5, de 31-10-01). Há que se considerar, também, a sistemática de apuração pelo SIMPLES NACIONAL, introduzida pela LC 123/06 e alterações posteriores.

Leandro Paulsen³⁶ traz a seguinte lição de Alberto Xavier para diferenciar a apuração da base de cálculo do IRPJ nessas modalidades:

“Nos institutos do lucro presumido e do lucro arbitrado, em matéria de imposto de renda, o que, na verdade, sucede é a adoção, por lei, de uma base de cálculo substitutiva da base de cálculo primária, que é o lucro real. A base de cálculo substitutiva já não é, em rigor o lucro mas, uma realidade diferente – um certo percentual do faturamento.(...) No lucro presumido, a própria lei prevê duas bases de cálculo alternativas, em que a substituição de uma por outra depende apenas da vontade do contribuinte; no lucro arbitrado a lei prevê uma base de cálculo principal ou de primeiro grau e outra subsidiária, ou de segundo grau, que se substitui à primeira não por opção do contribuinte ou do Fisco, mas, por impossibilidade objetiva de aplicação da primeira.”

Nesse contexto, a regra geral de apuração do IRPJ é pelo lucro real, uma vez que a apuração pelos lucros presumido e arbitrado ocorrem por meio de bases substitutivas e

³⁵ Art. 44 A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.

³⁶ XAVIER, Alberto. Do lançamento, Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário, 1998, p. 128 in PAULSEN, Leandro e MELO, José Eduardo Soares de. *Impostos Federais, Estaduais e Municipais*, Item 3.8, Parte I, 2012, p. 83.

mais simplificadas, além de que, a apuração em bases arbitradas é aplicada de modo excepcional, como sansão, quando o contribuinte não cumprir as exigências legais que permitam ao Fisco apurar corretamente o imposto real ou presumido.

A apuração da base de cálculo pelo lucro real é rigorosa e complexa e, para se chegar ao efetivo lucro da pessoa jurídica há de se considerar as suas receitas e as deduções previstas legalmente. Assim, todos os custos e despesas necessários à geração da receita deverão ser considerados para aferição da base de cálculo do IRPJ.

O Professor Roque Antonio Carrazza³⁷, com muita propriedade ensina:

“Sistematicamente interpretada, a Constituição Federal sinaliza que a base de cálculo possível do IRPJ é o lucro (receitas menos custos e despesas) obtido durante o exercício financeiro (ou período de apuração menor, desde que previsto em lei). Tal lucro vem revelado pela Contabilidade da empresa. “

Os registros contábeis da pessoa jurídica, realizados corretamente nos ditames da lei, constituirão norma jurídica individual e concreta e deverão refletir a real capacidade contributiva da empresa, isto é, o seu lucro. Há que se atentar quanto à confusão que se faz entre o lucro líquido ou contábil e o lucro real, base para o cálculo do IRPJ. Conforme legislações aplicáveis, obtido o lucro líquido, serão feitas as adições, exclusões e compensações permitidas para, enfim, se apurar o lucro real.

Como bem leciona o Professor Paulo de Barros Carvalho³⁸ *a base de cálculo para cumprir a sua função objetiva requer a presença de outro fator: a alíquota.*

A alíquota, para o imposto de renda tem a função de fazer cumprir o critério da progressividade e, por via correlata, o princípio da capacidade contributiva, previstos constitucionalmente, contudo, no IRPJ, doutrinadores e especialistas questionam sua efetiva aplicação visto que, na forma como foram concebidas e, quando proporcionalmente comparadas, verifica-se que as grandes empresas suportam carga tributária equivalente às empresas que possuem ganhos menores.

³⁷ CARRAZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a Renda (perfil constitucional e temas específicos)*. 2009, p.99.

³⁸ Obra citada. p. 548 item 3,1,7- Alíquota: elemento imprescindível à determinação do débito tributário.

Capítulo V

O conceito de Renda para a Pessoa Jurídica

A Constituição Federal não conceitua expressamente renda e proventos de qualquer natureza, contudo, tal empreitada não fica à mercê do legislador infraconstitucional, conforme ensina o Mestre José Artur Lima Gonçalves, impõe-se deduzir um conceito de renda pressuposto pela Constituição. Para tanto, o Mestre identifica no texto constitucional alguns conceitos que influem no conceito de renda, como “faturamento”, “patrimônio”, “capital”, “lucro”, “ganho”, “resultado”, etc.³⁹.

Esse também o entendimento do Mestre Humberto Ávila⁴⁰ ao afirmar:

“Sendo assim, renda não pode ser nem patrimônio, nem capital, nem lucro, nem faturamento. (...) Daí resulta que a expressão “renda e proventos de qualquer natureza” só pode significar o resultado positivo entre receitas e despesas de acordo com a capacidade contributiva. Não se faz possível, no entanto, medir o que foi acrescentado ao patrimônio sem que exista um período de tempo que sirva de parâmetro, ao fim do qual possa ser averiguado o saldo dos elementos positivos e negativos...”

E complementa, afirmando que, o Código Tributário Nacional, autorizado pelo art. 146, III⁴¹ da Constituição, delimita os elementos da hipótese constitucional de incidência do imposto sobre a renda ao determinar, em seu artigo 43⁴², que tal incidirá sobre a *aquisição da disponibilidade econômica* (percepção em dinheiro ou em outros

³⁹ Obra citada. p. 174

⁴⁰ ÁVILA, Humberto. *Conceito de Renda e Compensação de Prejuízos Fiscais*, 2011. pp. 33-35

⁴¹ CF Art. 146. Cabe à Lei Complementar... III- Estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: ...

⁴² CTN 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. § 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001) § 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)*

valores) *ou jurídica* (direito incondicional de perceber e dispor sobre a renda, sem tê-la recebido, ainda) *da renda ou proventos de qualquer natureza*.

Fato é que o conceito de renda foi amplamente debatido e, assim, Doutrina e Julgadores se posicionaram ao longo dos tempos.

Das lições do Mestre José Luiz Bulhões Pedreira⁴³ extraímos quatro conceitos básicos de renda, sendo três econômicos⁴⁴ e um financeiro; destacando-se o financeiro, utilizado como conceito tributário de renda. Em sentido econômico, renda significa resultado da atividade econômica, com diversas modalidades de atos econômicos e, portanto, Economia é conceito próprio dos sistemas abertos. Já em relação ao sentido financeiro, entende que, pertence ao plano em que o Direito distribui entre as pessoas poder sobre os recursos, a moeda e o resultado da atividade econômica e, assim, o imposto incide sobre renda pessoal – de pessoas ou de sujeitos de direitos.

De acordo com o ilustre Rubens Gomes de Sousa⁴⁵ (relator da comissão que projetou a reforma tributária promulgada pela Emenda Constitucional nº 18 de 1965, fundamento do Código Tributário Nacional vigente), o imposto de renda ao ser instituído no Brasil, tomou como referência a lei francesa baseada no projeto CAILLAUX de 1913 e influências de estudiosos como GASTON JEZÉ, EDGAR ALLES e MARCEL LECERCLÉ, com o objetivo de elaborar um conceito jurídico, especificamente fiscal de renda, que possibilitasse lhe emprestar a segurança precisa para o seu emprego como base de tributação, em razão das divergências doutrinárias quanto ao seu conceito econômico.

Afirma o Mestre que, esse conceito jurídico chamado posteriormente de “clássico” e tradicionalmente adotado pela lei brasileira (Decreto-Lei nº 5.844 de 23 de setembro de 1.943, que dispunha sobre a cobrança e fiscalização do imposto de renda),

⁴³ PEDREIRA, José Luiz Bulhões – *Imposto sobre a Renda – Pessoas Jurídicas – Volume I*, 1979, p.167

⁴⁴ *Ibidem*, p. 169..”...os três conceitos econômicos básicos de renda - real, produzida e repartida entre os indivíduos – representam o resultado, respectivamente, dos atos de consumo, produção e repartição.”

⁴⁵ SOUSA, Rubens Gomes de – *Pareceres – 3 Imposto de Renda - Parecer 3.7 – IMPOSTO DE RENDA – Tratamento tributário dos títulos de renda fixa, item 2/3 Conceito de “renda”* – ed. Póstuma, 1976, p. 275.

definiu a renda como a riqueza nova ou, melhor dizendo, o acréscimo patrimonial que reúna simultaneamente três requisitos, que assim os descreve:⁴⁶

“(a) provir de fonte já integrada no patrimônio do titular (capital), ou diretamente referível a ele (trabalho), ou, ainda, da combinação de ambos; (b) ser suscetível de utilização pelo titular (consumo, poupança ou reinvestimento) sem destruição ou redução da fonte produtora: este requisito implica na periodicidade do rendimento, isto é, na sua capacidade, pelo menos potencial, de reproduzir-se a intervalos de tempo, pois do contrário sua utilização envolveria uma parcela do próprio capital; (c) resultar de uma renda, doações, heranças e legados, tidos como acréscimos patrimoniais com a natureza de “capital” e não de “rendimento”

Renda não se confunde, juridicamente, com rendimento, visto que, a primeira vincula-se a acréscimo patrimonial, e o segundo, refere-se a qualquer ganho isoladamente considerado.

O Professor Roque Antonio Carrazza, ao tratar do imposto sobre a renda⁴⁷, ressalta que a noção de *renda tributável* não é constitucional, visto que existem abatimentos e deduções que só podem ser efetuados quando permitidos pela legislação ordinária, e acrescenta:

“Anote-se que “patrimônio”, na esteira do art. 91 do CC, é a universalidade jurídica (universitas iuris) de direitos e obrigações da pessoa, com valor econômico. Pois bem, o imposto sobre a renda não nasce in concreto do fato “possuir patrimônio”, mas da circunstância de haver em favor do contribuinte, dentro do período de apuração, acréscimo patrimonial, isto é, mais direitos que obrigações. (...) Em suma, renda tributável é sempre renda líquida ou lucro, isto é, o resultado positivo, apurado num determinado espaço de tempo, de uma série de deduções e abatimentos feitos sobre os rendimentos brutos.”

⁴⁶ Ibidem. Loc. cit.

⁴⁷ *Imposto sobre a Renda (perfil constitucional e temas específicos)*. 2009, pp 41 e 42

Também nossos Julgadores se posicionaram no sentido de aplicar o conceito constitucional de renda para efeito da tributação pelo imposto de renda e, assim, o Plenário do Supremo Tribunal Federal julgou inconstitucional o artigo 38, da Lei nº 4.506/64⁴⁸ (dispõe sobre o imposto que recai sobre as rendas e proventos de qualquer natureza) por ofender o princípio constitucional de renda e, nos termos do voto do Ministro Carlos Mário da Silva Velloso: “*não é possível a afirmativa no sentido de que possa existir renda ou provento sem que haja acréscimo patrimonial, acréscimo patrimonial que ocorre mediante acréscimo ou auferimento de algo, a título oneroso*”⁴⁹.

Ressalte-se que, na tributação da renda da pessoa jurídica, apenas o lucro real anual está adstrito ao conteúdo jurídico do conceito de renda; sendo que os demais tipos (real trimestral, presumido e arbitrado) dizem respeito às presunções ou ficções utilizadas como técnicas de imposição tributária.

Superado o dilema sobre o conceito constitucional de renda, que, para a pessoa jurídica, se traduz em “Lucro”; se inicia a discussão para se aferir a receita a ser tributada. O termo receita é considerado por muitos como indevidamente adotado pelo legislador infraconstitucional e que, com *renda* não se confunde, pois, *receita* significa “coisas recebidas” sem considerar as saídas, as despesas. Nesse sentido, a Medida Provisória nº 627, de 11 de novembro de 2013, convertida na Lei 12.973 de 2014, dentre as significativas alterações na legislação tributária, introduziu novo conceito de receita bruta e, assim, os dispositivos que tratam da base de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, previstos nas Leis nº 9.249/95, 9.430/96, 9.718/98, 10.637/02 e 10.833/03, deverão observar o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/77⁵⁰.

⁴⁸ “Art. 38. Além do imposto de que trata o artigo anterior, será cobrado o imposto de 7% (sete por cento) sobre os lucros distribuídos, sob qualquer título ou forma, exceto os atribuídos ao titular da empresa individual e aos sócios das entidades referidas na letra b do § 1º do artigo 18 da Lei nº 4.154, de 28 de novembro de 1962. (Revogado pelo Decreto-Lei nº 62, de 1966)”

⁴⁹ “EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. RENDA - CONCEITO. Lei n. 4.506, de 30.XI.64, art. 38, C.F./46, art. 15, IV; CF/67, art. 22, IV; EC 1/69, art. 21, IV. CTN, art. 43. I. - Rendas e proventos de qualquer natureza: o conceito implica reconhecer a existência de receita, lucro, proveito, ganho, acréscimo patrimonial que ocorrem mediante o ingresso ou o auferimento de algo, a título oneroso. C.F., 1946, art. 15, IV; CF/67, art. 22, IV; EC 1/69, art. 21, IV. CTN, art. 43. II. - Inconstitucionalidade do art. 38 da Lei 4.506/64, que institui adicional de 7% de imposto de renda sobre lucros distribuídos. III. - R.E. conhecido e provido.(RE 117887, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, TRIBUNAL PLENO, julgado em 11/02/1993, DJ 23-04-1993 PP-06923 EMENT VOL-01700-05 PP-00786 RTJ VOL-00150-02 PP-00578)

⁵⁰ “Art. 12. A receita bruta compreende: (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) II - o preço da

Capítulo VI

O conceito de Despesa necessária para fins de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica

Essencial para a apuração do imposto sobre a renda determinar sobre qual base incidirá ou, como exposto pelo Professor Roque Antonio Carrazza, qual será a *renda tributável*⁵¹ determinada pela legislação ordinária em razão dos abatimentos e deduções permitidos.

Nesse sentido, primordial avaliarmos o conceito de despesas necessárias para fins de dedução na apuração do imposto sobre a renda da pessoa jurídica – IRPJ, visto que, despesa, renda (lucro) e prejuízo estão plenamente vinculados. Se as despesas superam as receitas, haverá um prejuízo; já na situação inversa, dará origem ao lucro. As despesas diminuem o valor do patrimônio líquido da empresa e, em contraposição, as receitas aumentam o seu valor.

Importante lembrar que as despesas não se confundem com os custos, pois os *custos* estão relacionados aos gastos destinados à produção de um bem ou serviço (p.ex. matéria-prima, salários e encargos da produção); já as *despesas*, dizem respeito aos gastos destinados à produção da receita (p. ex. salários da administração, propaganda diretamente relacionada com a atividade da empresa) e, portanto, não possuem relação direta com o produto final. Para efeito de tributação pelo imposto de renda, as despesas incorridas pela pessoa jurídica são classificadas como dedutíveis ou indedutíveis para se chegar à base do imposto e, assim, as despesas dedutíveis são aquelas necessárias à manutenção da atividade da empresa, ou seja, da respectiva fonte produtora dessa receita.

Na visão da contabilidade, todas as despesas são necessárias para a empresa, contudo, o art. 299 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99 delimita as despesas operacionais dedutíveis na apuração do IRPJ, pelo Lucro Real, quais sejam:

prestação de serviços em geral; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) ”

⁵¹ Obra citada. p. 41

“Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

As despesas operacionais constituem-se das despesas pagas ou incorridas para vender produtos (bens ou serviços) e administrar a empresa, sendo que, dentro do conceito da Lei nº 6.404/76 abrange, também, as despesas líquidas para financiar suas operações e os resultados líquidos das atividades acessórias da empresa. Podem ser agrupadas como: de Vendas, Administrativas, Encargos Financeiros Líquidos e, Outras Receitas e Despesas Operacionais.

De acordo com o especialista em imposto de renda Hiromi Higuchi⁵², a inclusão dos custos e despesas recuperados na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, das pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real, não significa que estão sendo tributados, mas servem apenas para anular a diminuição de lucro contábil em período anterior, quando foram contabilizados.

Na Solução de Consulta nº 74 Cosit, de 28 de março de 2014, itens 8 e 9 da fundamentação, os auditores fiscais da Receita Federal do Brasil, assim se manifestaram quanto às despesas necessárias:

“ 8. Veja-se que o parecer em questão, ao referir que “o gasto é necessário quando essencial”, evidencia uma condição bastante restritiva para a dedutibilidade de despesas. Ou seja, para ser considerada necessária não basta que uma despesa tenha relação

⁵² HIGUCHI, Hiromi. *Imposto de Renda das Empresas – Interpretação e prática*, 2014. p. 74.

com a atividade do contribuinte, deve ela ser essencial. Por outro lado, não excluiu atividades acessórias, alcançando “qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades”.

9. Nesse contexto, respondendo, ao primeiro questionamento apresentado pela consulente, tem-se que despesas que, embora não vinculadas diretamente com sua atividade-fim, definida pelo seu objeto social, são essenciais e usuais ou normais na realização das atividades e negócios da empresa, se enquadram no conceito de despesas operacionais dedutíveis expresso pelo art. 299 do RIR/1999. Assim, gastos com a escrituração contábil, por exemplo, são considerados dedutíveis, eis que atendem aos requisitos da essencialidade e da usualidade/normalidade.”

Para a doutrina, assim como a receita, também a despesa busca seu conceito na Constituição Federal, e dessa forma, como descreveu o Mestre Humberto Ávila⁵³:

“De fato, o princípio da capacidade contributiva em sentido objetivo exige que as despesas necessárias à manutenção da fonte produtora sejam dedutíveis da base de cálculo do imposto sobre a renda”.

Por essa ótica, não cabe ao legislador infraconstitucional buscar maneiras de burlar aquilo que a lei Maior determinou. Nesse sentido, destacamos a posição de José Artur Lima Gonçalves⁵⁴:

“Não só a dedutibilidade das despesas em efetivo é constitucionalmente assegurada. Toda perda (que não se caracteriza como consumo da própria renda) deve ser irrestrita e ilimitadamente considerada, qualquer que seja a sua natureza (obsolescência, desgaste, depreciação decorrente de inflação interna ou desvalorização cambial, etc.). Nada há no subsistema constitucional tributário que possa servir de fundamento de validade para a expedição de ato legal em sentido contrário, não importa em que intensidade.”

⁵³ Obra citada, p. 58

⁵⁴ Obra citada, p. 215

Capítulo VII

Limitações às Deduções e às Compensações na Apuração da Base de Cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - Pareceres e Decisões

A base de cálculo do imposto sobre a renda da pessoa jurídica - entendida como o “*lucro da PJ*”, será apurada levando-se em consideração as expressas determinações legais e, nesse sentido, se iniciam as discussões em torno das limitações impostas pelo legislador infraconstitucional, quando feitas sem observância das diretrizes constitucionais.

Quando falamos em limitações, relacionadas às deduções ou às compensações, necessário explicar sobre a transição do lucro líquido para o lucro real, visto que, sobre este (real) é que será calculado o imposto sobre a renda. De acordo com o art. 247 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR, Decreto nº 3.000/99, o lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto.

Dessa forma, temos as limitações às deduções das despesas que implicam em adições que serão feitas ao lucro líquido para se “chegar” ao lucro real; assim como as limitações às compensações que interferem diretamente na base do imposto, como acontece com a compensação dos prejuízos fiscais de períodos de apuração anteriores em que, o lucro real apurado para cada período (lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões prescritas ou autorizadas) poderá ser *reduzido* pela compensação, em, *no máximo*, 30%, conforme disposto no art. 510 do RIR/99.

Nesse contexto, as limitações atuam de duas formas; num primeiro momento, para se chegar àquela que seria considerada a possível base de cálculo do imposto e, na sequência, tolhendo o contribuinte de compensar a integralidade dos seus prejuízos, fazendo incidir o imposto sobre o seu patrimônio.

A própria expressão do art. 299 do RIR/99, ao segregar as despesas operacionais consideradas dedutíveis da base do imposto sobre a renda se constitui em flagrante limitador à apuração da base efetiva desse imposto, desbordando dos pressupostos conceitos constitucionais de renda e despesa necessária.

Como limitador e também destoante da efetiva apuração da renda tributável, podemos citar a proibição quanto à dedução integral da base do IRPJ, das perdas em operações de *Swap*, exceto quando comprovada sua realização com objetivo de *hedge*, em que poderão ser deduzidas na integralidade das perdas. Muito embora a legislação permita a dedução integral quando a operação de *swap* seja realizada com a intenção de a empresa se prevenir contra riscos decorrentes de oscilações de preços ou taxas (*hedge*), ainda assim, é comum a glosa pelo fisco, com a lavratura de auto de infração⁵⁵, alegando e, por vezes, não comprovando que houve a falta de intenção nessa operação ou, simplesmente, ignorando as provas apresentadas pelo contribuinte.

Podemos mencionar, também, a limitação relacionada aos valores das provisões para créditos de liquidação duvidosa (PDD), valores estes que, enquanto provisionados, não se encontram jurídica e economicamente disponíveis e, portanto, impedir que tais importâncias sejam desconsideradas na apuração da base de cálculo do IRPJ, como queria o art. 43 da Lei nº 8.981/95, tema ora regulado pelos artigos 9º a 14 da Lei 9.430/96, significa tributar aquilo que não é acréscimo patrimonial, como explica o Mestre Paulo de Barros Carvalho⁵⁶ que, assim, descreve:

“(...) gerando descompasso entre a regra-matriz e o resultado do cumprimento dos deveres instrumentais ou formais. Tributar-se-ia, sim, o patrimônio do contribuinte, procedimento que afronta a competência esboçada no plano constitucional e desenvolvida na mensagem do art. 43 do Código Tributário Nacional.”

⁵⁵ Decisão em Recurso Voluntário **Processo nº 15983.720048/2013-11 APLICAÇÃO FINANCEIRA “SWAP” PARA FINS DE HEDGE. DEDUÇÃO DE PERDAS.** Os lançamentos fiscais aqui controvertidos partem da equivocada premissa de que as perdas em operações de *Swap* para *Hedge* também só seriam dedutíveis até o limite dos ganhos auferidos nessas operações, numa leitura em tiras da legislação de regência que faz tabula rasa do citado inciso V do art. 77 da Lei n. 8.981/95, razão pela qual é absolutamente insustentável o lançamento em destaque.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro as mesmas normas de apuração estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, votando pelas conclusões o Presidente Marcos Aurélio Pereira Valadão, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Fez declaração de voto a Conselheira Edeli Pereira Bessa. *(assinado digitalmente)*

MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO Presidente. *(assinado digitalmente)*

BENEDICTO CELSO BENÍCIO JÚNIOR Relator.

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 15983.720048/2013-11:

⁵⁶ In Direito Tributário, linguagem e método, 2008, pp. 603 e 604

Há que se fazer consideração, ainda, à impossibilidade de utilização dos prejuízos de controladas e coligadas no exterior, os quais ficam limitados ao montante de lucros tributáveis no Brasil. Esta determinação confronta o preceito constitucional da capacidade contributiva do contribuinte. A Medida Provisória nº 2.158-35, de 24.08.2001, determinou em seu artigo 74 que os lucros auferidos por pessoas jurídicas controladas e coligadas com sede no exterior serão considerados disponibilizados, mesmo sem ter ocorrido sua efetiva distribuição às pessoas jurídicas brasileiras. Em relação ao art.74 foi ajuizada a ADI 2588 pela Confederação Nacional da Indústria (CNI), questionando sua constitucionalidade e, sobretudo, a incidência dos dois tributos na data do balanço no qual tiverem sido apurados, sustentando que a incidência deveria ocorrer apenas no momento em que há a efetiva distribuição dos resultados.

O ex-ministro Joaquim Benedito Barbosa Gomes, presidente do Supremo Tribunal Federal à época do julgamento e último a se manifestar sobre a ação, apresentou seu voto-vista sobre a matéria julgando a ADI 2588/DF parcialmente procedente, para dar interpretação conforme art. 74 da MP 2.158-35/2001, bem como, para declarar a inconstitucionalidade da cláusula de retroatividade prevista no art. 74, parágrafo único, da referida Medida Provisória, conforme teor do ACÓRDÃO da ADI 2588/DF, de 10/04/2013:

“Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os ministros do Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, sob a presidência do ministro Joaquim Barbosa, na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas, por maioria de votos em, julgar parcialmente procedente a ação para, com eficácia erga omnes e efeito vinculante, conferir interpretação conforme, no sentido de que o art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 não se aplica às empresas “coligadas” localizadas em países sem tributação favorecida (não “paraísos fiscais”), e que o referido dispositivo se aplica às empresas “controladas” localizadas em países de tributação favorecida ou desprovidos de controles societários e fiscais / adequados (“paraísos fiscais”, assim definidos em lei). O Tribunal deliberou pela não aplicabilidade retroativa do parágrafo único do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001.”

Destaque-se que, embora o Governo tenha editado a Medida Provisória nº 627, de 12.11.2013, após o julgamento da ADI 2588, com novas regras e inclusão de benefícios econômicos, tal discussão não ficou definitivamente superada.

Também podemos acrescentar a essa lista, a proibição quanto à dedutibilidade dos juros nas operações de subcapitalização introduzida pela MP 472/09, convertida na Lei nº 12.249/2010, para a apuração do lucro tributável; lembrando que as regras de preços de transferências já estabelecem limites à dedução dos juros, assim como os requisitos necessários para a dedução de despesas.

Como bem sintetizado pelo Mestre Charles William McNaughton, em estudo sobre o assunto⁵⁷:

“... o modelo de subcapitalização adotado pela legislação brasileira estabelece percentuais que tomam como parâmetro a proporção de endividamento da pessoa jurídica. (...) Esses patamares servem de pressuposto para a inferência presuntiva de que determinados dispêndios como juros são objeto de operações artificiais, envolvendo despesas não necessárias, e impassíveis, portanto, de dedutibilidade, para fins de base de cálculo do IRPJ.”

O Mestre Roberto Quiroga Mosquera em conjunto com Rodrigo de Madureira Pará Diniz⁵⁸ também expressaram entendimentos contrários às limitações impostas pelas regras de subcapitalização, como segue:

“Alternativamente, os coeficientes fixos estabelecidos pela Lei nº 12.249/2010 poderiam, à luz do princípio da isonomia, diferenciarem-se em razão das atividades desenvolvidas pelos contribuintes e que, inegavelmente, justificam níveis de endividamento diversos. (...) Deste modo, as regras de subcapitalização brasileiras dispostas na Lei nº 12.249/2010 deixarão de representar evidentes violações aos princípios constitucionais da livre iniciativa, da isonomia, da

⁵⁷ In “VII Congresso Nacional de Estudos Tributários. 8,9, e 10 de dezembro de 2010. Hotel Renaissance em São Paulo”. *Sobre as normas de subcapitalização e seus impactos fiscais – item 5 Crítica ao modelo adotado pela legislação brasileira*. Noesis, 2010, pp. 232 e 233.

⁵⁸ In *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. 15ª vol. *As regras de subcapitalização no Direito Brasileiro. Questões controversas*. Dialética, 2011, p. 408

igualdade e da não discriminação, que justificam, atualmente, questionamentos quanto à constitucionalidade e à legalidade das aludidas regras.”

Ressaltamos, por fim, sem qualquer pretensão de esgotar o tema, a limitação imposta pela Lei nº 8.981/95 quanto à trava de 30% na compensação de prejuízos fiscais, assunto de relevante interesse e extrema importância para as empresas, aguardando novo julgamento pelo Supremo Tribunal Federal – STF, por meio do Recurso Especial RE nº 591.340/RG. Em relação a essa limitação, a pessoa jurídica, por expressa autorização legal, poderá reduzir o Lucro Real apurado no período base, por meio da compensação de prejuízos fiscais, apurados em períodos-base anteriores trimestrais ou anuais e, desde que, devidamente registrados no Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR. Contudo, a compensação fica limitada a 30% do lucro líquido, limitação esta que não se aplica no caso de declaração final de empresa incorporada.

Noutros dizeres, para fins de apuração do lucro real, depois de efetuadas as adições e exclusões do lucro líquido, poderão ser compensados os prejuízos fiscais de períodos anteriores, observado o limite de 30% e demais disposições legais. De acordo com a Lei nº 8.981/95 não há prazo de decadência para a compensação dos prejuízos fiscais, em contrapartida à determinação da Lei anterior - Lei nº 8.541/92 – que estipulava o prazo de quatro anos-calendário para tal compensação. Destaque-se que há entendimentos contrários, admitindo a aplicação do Decreto 20.910/32 que dispõe sobre as normas de prescrição e decadência de direitos e ações contrárias às Fazendas Públicas, aplicando-se, portanto, o prazo decadencial de cinco anos.

Para Hiromi Higuchi⁵⁹, a apuração do lucro real trimestral, introduzida pela Lei nº 9.430/96, ao contrário do que propagado na ocasião pela imprensa, traz muitas desvantagens, como a limitação na compensação dos prejuízos fiscais e a possibilidade de se cometer mais infrações fiscais:

“No lucro real trimestral, o lucro do trimestre anterior não pode ser compensado como prejuízo fiscal de trimestres seguintes, ainda que dentro do mesmo ano-calendário. O prejuízo fiscal de um trimestre só poderá reduzir até o limite de 30% do lucro real dos trimestres

⁵⁹ HIGUCHI, Hiromi. *Imposto de Renda das Empresas – Interpretação e prática*, 2014. p. 34.

seguintes. (...) No lucro real anual, a empresa poderá compensar integralmente os prejuízos com os lucros apurados dentro do mesmo ano calendário. Assim, o lucro de janeiro poderá ser compensado com o prejuízo de fevereiro ou dezembro e o lucro de março poderá ser compensado com o prejuízo de qualquer mês.”

O fisco defende que a permissão para a compensação de prejuízos passados é simples benefício fiscal e, portanto, cabe a limitação. Em relação a essa consideração, destacamos o ensinamento de Humberto Ávila:

“O direito ao abatimento de prejuízos fiscais acumulados em exercícios anteriores não pode ser qualificado como mero instrumento de política tributária expressivo de benefício fiscal em favor do contribuinte e, como tal, ser manipulado pelo Poder Legislativo, tanto para ser amplamente concedido quanto para ser totalmente suprimido. Ao contrário, ele é uma imposição constitucional decorrente das regras de competência para a instituição do imposto sobre a renda e da contribuição sobre o lucro, dos princípios da igualdade, da capacidade contributiva e da proibição de confisco.”

Em julgamento do Recurso Extraordinário RE 591.340, ocorrido em novembro de 2008, o STF, reconheceu a repercussão geral relacionada à discussão sobre a constitucionalidade da limitação de 30% à compensação de prejuízos fiscais apurados no imposto sobre a renda de anos anteriores. Em setembro de 2013, o Relator Ministro Marco Aurélio Greco, em decisão monocrática, negou seguimento ao RE sob o fundamento de que a matéria já teria sido julgada no RE 344.994/PR. Contudo, em dezembro de 2013, após agravo Regimental da empresa, o Ministro Marco Aurélio Greco reconsiderou sua decisão para reconhecer que esta discussão tributária ainda não estaria pacificada pelo STF, alegando que a Corte não apreciou a violação a certos princípios constitucionais tributários, uma vez que o RE 344.994/PR enfrentou somente a ofensa aos princípios da anterioridade e da irretroatividade.

Assim o RE 591.340 RG aguarda pauta do Supremo Tribunal Federal para ser julgado por outro viés, com análise da constitucionalidade do limite de 30% sobre a

compensação de prejuízos fiscais à luz de princípios constitucionais tributários não apreciados, tais como o da capacidade contributiva e da tipicidade (conceito de renda e lucro).

No âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), a questão da limitação de 30% na compensação de prejuízos fiscais foi objeto da Súmula 3 editada pelo Conselho de Contribuintes:

“Súmula 1ª CC nº 3: Para a determinação da base de cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas e da Contribuição Social sobre o Lucro, a partir do ano-calendário de 1995, o lucro líquido ajustado poderá ser reduzido em, no máximo, trinta por cento, tanto em razão da compensação de prejuízo, como em razão da compensação da base de cálculo negativa”.

As limitações impostas para a aferição da base de cálculo do imposto sobre a renda da pessoa jurídica - IRPJ precisam ser entendidas e tratadas nos termos da Lei Maior e, nesse sentido, devem ser os Pareceres e Decisões objetivando inibir práticas contrárias.

Conclusão

As limitações às deduções e às compensações que afetam a apuração da base de cálculo do imposto sobre a renda da pessoa jurídica devem ser analisadas sistematicamente, tendo como ponto de partida e prumo as bases constitucionais.

Verificamos que a Constituição Brasileira estabeleceu rígidas diretrizes para a cobrança de todas as exações e, em relação ao imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, embora não tenha definido expressamente os conceitos de renda e despesa necessárias, determinou as condições em que o mesmo deve ser exigido; partindo-se da premissa de acatamento dos princípios gerais nela encartados, e, em especial, daqueles explicitados como sendo os informadores do próprio imposto.

Nesse diapasão, as limitações impostas pelo legislador infraconstitucional não se sustentam quando não observam as prescrições da Lei Maior. Em relação às despesas, a Constituição determina que quando necessárias à manutenção da fonte de produção sejam deduzidas da respectiva base de cálculo do imposto sobre a renda. Quanto à limitação da compensação, como a dos prejuízos fiscais, ataca frontalmente o conceito de renda. A limitação sem observância dos critérios constitucionais fere a capacidade contributiva e impede a averiguação do elemento material da exação, qual seja, auferir renda. Com isso, a despesa necessária e a compensação não efetivadas acabam por integrar a renda tributável e, conseqüentemente, a base de cálculo deixa de corresponder fielmente à renda nova, tendo-se assim, um grande risco de se tributar o patrimônio do contribuinte, o que pode causar a depreciação ou, até mesmo, o desaparecimento da empresa.

Verifica-se que o tema ora abordado permite a incursão em campo amplo de debates, onde encontramos fartas e ricas posições favoráveis ao contribuinte, mas, também, muitas que partem em defesa do fisco e da legalidade das leis infraconstitucionais. Contudo, também acreditamos que as deduções e as compensações não podem ser tratadas como se fossem simples benefícios fiscais que podem sofrer limitações à mercê do legislador ordinário; bem como, que as decisões judiciais devem dar a exata dimensão dos ditames da Carta Magna fazendo valer os direitos do contribuinte, com vistas a garantir a segurança jurídica ante a criação e a aplicação da legislação tributária.

Referências Bibliográficas

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 19ª ed. São Paulo. Ed. Saraiva, 2013.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6ª ed., 3ª. tiragem. São Paulo, Malheiros Editores, 2002.

ÁVILA, Humberto. *Conceito de renda e compensação de prejuízos fiscais*. São Paulo, Malheiros Editores, 2011.

BARRETO, Paulo Ayres. *O Imposto sobre a Renda: Pessoa Física, Pessoa Jurídica e Regime de Fonte In: Curso de Iniciação em Direito Tributário – coordenação de BARRETO, Aires F. e BOTTALLO, Eduardo Domingos*, São Paulo, Dialética, 2004.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 28ª ed., rev., ampl. e atualiz. até a Emenda Constitucional n. 68/2011, 2ª tiragem. São Paulo, Malheiros Editores, 2012.

_____, Roque Antonio. *Imposto sobre a Renda – perfil constitucional e temas específicos*. 3ª ed., rev., ampl. e atualizada. São Paulo, Malheiros Editores, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, linguagem e método*. São Paulo. Ed. Noesis, 2008.

_____, Paulo de Barros. *Os princípios Constitucionais no sistema positivo Brasileiro. In: Curso de Iniciação em Direito Tributário – coordenação de BARRETO, Aires F. e BOTTALLO, Eduardo Domingos*, São Paulo, Dialética, 2004.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 10ª ed. rev. e atualizada. Rio de Janeiro. Ed. Forense, 2009.

DINIZ, Maria Helena. *Compêndio de Introdução à Ciência do Direito*. 11ª Ed. Atualizada. São Paulo, Saraiva, 1999

GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto sobre a Renda – Pressupostos Constitucionais*. 1ª ed. 2ª tiragem. São Paulo, Malheiros Editores, 2002.

HIGUCHI, Hiromi. *Imposto de Renda das Empresas. Interpretação e prática, atualizado até 10-01-2014*, 39ª edição. São Paulo, IR Publicações Ltda., 2014.

KELSEN, Hans – *Teoria Pura do Direito – trad. de Fernando de Miranda* – São Paulo, Livraria Acadêmica Saraiva “&” C.” – Editores, 1939.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Os Princípios Jurídicos na Constituição de 1988*. São Paulo, Dialética, 2001.

_____, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 10ª ed. Revisada e atualizada. Rio de Janeiro, Ed. Forense, 2009

_____, Hugo de Brito. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo, Malheiros Editores, 2012.

McNAUGHTON, Charles William. *Sobre as Normas de Subcapitalização e seus impactos Fiscais in VII Congresso Nacional de Estudos Tributários IBET*. São Paulo, Noesis, 2010.

MELO, José Eduardo Soares de. *Dicionário de direito tributário. material e processual*. São Paulo, Ed. Saraiva, 2012.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3ª ed. 22ª tiragem. São Paulo, Malheiros Editores, 2013.

MOSQUERA, Roberto Quiroga e DINIZ, Rodrigo de Madureira Pará. *As regras de Subcapitalização no Direito Brasileiro. Questões Controversas in Grandes Questões Atuais do Direito Tributário. 15ª volume*. São Paulo. Dialética, 2011

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de e ANDREZANI, Luiz Carlos. *Imposto de Renda – Decreto-Lei nº 2.341/87 – Reformas Fundamentais*. São Paulo. IOB Informações Objetivas. 1987.

PAULSEN, Leandro e MELO, José Eduardo Soares de. *Impostos federais, Estaduais e Municipais. 7º ed. Ver. E atualizada*. Porto Alegre. Livraria do Advogado Editora, 2012.

PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Imposto sobre a Renda - Pessoas Jurídicas – Vol. I*. Rio de Janeiro. ADCOAS JUSTEC- Ed. 1979.

_____, José Luiz Bulhões. *Imposto sobre a Renda - Pessoas Jurídicas - Vol. II*. Rio de Janeiro. ADCOAS JUSTEC- Ed. 1979.

SOUSA, Rubens Gomes de. *Pareceres - 1 Imposto de renda*. Ed. Póstuma. Coordenação: IBET – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. São Paulo. Ed. Resenha Tributária, 1975.

_____, Rubens Gomes de. *Pareceres - 2 Imposto de renda*. Ed. Póstuma. Coordenação: IBET – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. São Paulo. Ed. Resenha Tributária, 1975.

_____, Rubens Gomes de. *Pareceres - 3 Imposto de renda*. Ed. Póstuma. Coordenação: IBET – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. São Paulo. Ed. Resenha Tributária, 1975.

_____, Rubens Gomes de; ATALIBA, Geraldo e CARVALHO, Paulo de Barros. *Comentários ao Código Tributário Nacional, Parte Geral. 2ª ed. 40 anos do Código Tributário Nacional*. São Paulo. Ed. Quartier Latin, 2007.

VALERO, Luiz Martins; TAKATA, Marcos Shigueo; GALAFASSI, César Augusto; LIMA, Marcos Vinicius Neder de; OLIVEIRA, Fabio Rodrigues de; PEREIRA, Vanessa Miranda de Mello e ONO, Juliana M.O. *Regulamento do Imposto*

de Renda 1999 Anotado e Comentado – 17ª Ed. Atualizada até 31 de julho de 2014 – Vol. II. São Paulo. FISCOSOFT. 2014.

<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=235582>.

Acesso em 05.01.2015

<http://www4.planalto.gov.br/legislacao>. Último acesso em fev/2015