Curso de Especialização em

Direito Tributário

(IBET)

SEMINÁRIO VII

IMPOSTO SOBRE A RENDA

PESSOA JURÍDICA

REINALDO PEREIRA DA SILVA

NOVEMBRO/2015

**QUESTÕES:**

1. **Pode-se depreender o conceito de renda diretamente da Constituição Federal?**

**R:** A Constituição Federal não define expressamente o conceito de renda,

Mas delimita a renda de forma a entendermos que renda e proventos de qualquer natureza devem representar ganhos ou riquezas de forma a atender o princípio da capacidade contributiva. Segundo os ensinamentos da Professora Fabiana Del Padre Tomé:

“a Constituição Federal é minuciosa ao disciplinar a competência tributária. Com acuidade lembra José Artur Lima Gonçalves, que "a Constituição toma o espectro total das possibilidades de criação dos tributos e o reparte em três compartimentos estanques e inconfundíveis, segundo o critério material e territorial, outorgando-os à União, Estados, Distrito Federal e Municípios". É, portanto, rígida e exaustiva a repartição constitucional de competência impositivas tributárias.

(...)

Disso decorre a necessidade de que o legislador infraconstitucional de cada ente político, ao exercer as competências que lhe foram outorgadas, observe com rigor os requisitos constitucionalmente estabelecidos. É que a Carta Magna, ao conferir ao legislador a aptidão para criar tributos, impõe que ele o faça dentro de certos limites, observando-se os requisitos por ela impostos. Com maior razão, o aplicador do direito (como é o caso da autoridade administrativa) também está adstrito aos limites da autorização constitucional, sendo-lhe vedado extrapolá-la.

(...)

No que pertine ao imposto sobre a renda, **a referência constitucional** já permite entrever que o elemento **"renda"** compõe o núcleo da exação, sendo imperativo que a base de cálculo a torne para fins de quantificação. Não bastasse isso, o **Código Tributário Nacional,** na qualidade de veículo introdutor de normas gerais de direito tributário, **traça** prescritivamente os **contornos delimitativos do conceito de renda.** Nos termos desse veículo normativo, o imposto sobre a renda configura gravame que atinge a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de **"renda",** assim **entendida** a palavra **como o produto do capital, do trabalho ou da conjugação de ambos** (art. 43 do CTN).

Na concepção da Professora Fabiana Del Padre Tomé, “**a renda nos termos da legislação brasileira, consiste no acréscimo patrimonial verificado em certo intervalo de tempo, independentemente de sua origem”.** Ainda sobre a **renda** o Professor José Artur Lima Gonçalves, leciona que no contexto do Sistema Constitucional Tributário brasileiro, “**corresponde ao saldo positivo resultante do confronto entre certas entradas e certas saídas, concretizadas ao longo de um dado período”.**

Os quesitos da Carta Maior para incidência do imposto estão contidos no artigo 153, §2º, inciso I, impondo que o Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza seja informado, nos termos da lei, pelos ditames da generalidade, universalidade e progressividade.

Segundo José Artur Lima Gonçalves, "a pópria Constituição fornecerá, portanto, ainda que de forma implícita, haurível de sua compreensão sistemática, o conteúdo do conceito de renda por ela - Constituição – pressuposto."

A Professora Angela Maria da Mota Pacheco, leciona: "Outra interpretação não é possível, pois se a Constituição dá ao legislador infraconstitucional a competência, necessariamente teria de indicar o objeto e os limites dessa competência.

(...)

Conclui-se, pois, que o conceito de renda está pressuposto na Constituição, mas não de forma explicita"

Assim, o conceito de Renda pode ser depreendido da Constituição Federal, já que a norma padrão de incidência dos tributos está contida no texto Constitucional.

**Caso isso não seja possível, poderia então a lei complementar fixar um conceito livre de renda ou atribuir ao legislador ordinário a sua fixação? (Vide anexo I).**

**R:** O art. 43, I, II, §§ 1º e 2º do CTN, define a renda, entretanto está delimitado pelo conceito de acréscimo patrimonial, contornado pelos princípios constitucionais da isonomia, da capacidade contributiva e do não confisco.

A Professora Angela Maria da Mota Pacheco, ensina:

"(...) Há de ser afastada qualquer interpretação que não integre o "acréscimo patrimonial" e considere apenas o momento em que o rendimento é auferido. (...)"

Extraindo-se que o conceito não é livre, e o legislador ordinário de igual forma está condicionado a obedecer as delimitações constitucionais e do CTN para fixá-la.

1. **A Lei Complementar nº 104/2001 acrescentou um parágrafo segundo ao artigo 43 do CTN, dispondo que na hipótese de receita ou rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto.**

**Indaga-se: o regime da tributação em bases universais abrangendo as controladas e coligadas no exterior nos moldes em que prescrito pela Lei 12.973/2014 está de acordo com o ordenamento jurídico? Considerar em sua resposta a manifestação do STF a respeito do tema. (Vide anexos II e III).**

**R:** Os Professores Paulo Ayres Barreto e Caio Augusto Takano, traduzem com primor a forma como a tributação sobre a renda é tratada pelo ordenamento jurídico pátrio, asseverando que:

"Insiste-se na busca de soluções dissonantes das melhores práticas internacionais, cunhadas após longo processo de aprendizado histórico."

Os referidos Professores lecionam no sentido de que:

"as modificações introduzidas pela Lei nº 12.973 de 13 de maio de 2014, longe de trazerem soluções satisfatórias à questão dos lucros auferidos no exterior, limitaram-se a cunhar regras de caráter meramente arrecadatório, que não se harmonizam com os padrões internacionalmente aceitos, nem permitem o adequado desenvolvimento da empresa nacional."

A Lei 12.973/2014, entrou em vigor na data de 01/01/2015 após longa disputa nos tribunais, e seguiu a linha adotada no julgamento da ADI 2.588 pelo STF, prevendo a tributação automática no país somente dos lucros auferidos no exterior por controladas ou por coligadas domiciliadas em paraísos fiscais, nos seguintes termos:

**TRIBUTÁRIO. INTERNACIONAL. IMPOSTO DE RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA. PARTICIPAÇÃO DE EMPRESA CONTROLADORA OU COLIGADA NACIONAL NOS LUCROS AUFERIDOS POR PESSOA JURÍDICA CONTROLADA OU COLIGADA SEDIADA NO EXTERIOR. LEGISLAÇÃO QUE CONSIDERA DISPONIBILIZADOS OS LUCROS NA DATA DO BALANÇO EM QUE TIVEREM SIDO APURADOS (“31 DE DEZEMBRO DE CADA ANO”). ALEGADA VIOLAÇÃO DO CONCEITO CONSTITUCIONAL DE RENDA (ART. 143, III DA CONSTITUIÇÃO). APLICAÇÃO DA NOVA METODOLOGIA DE APURAÇÃO DO TRIBUTO PARA A PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS APURADA EM 2001. VIOLAÇÃO DAS REGRAS DA IRRETROATIVIDADE E DA ANTERIORIDADE. MP 2.158-35/2001, ART. 74. LEI 5.720/1966, ART. 43, § 2º (LC 104/2000).**

1. Ao examinar a constitucionalidade do art. 43, § 2º do CTN e do art. 74 da MP 2.158/2001, o Plenário desta Suprema Corte se dividiu em quatro resultados:

1.1. Inconstitucionalidade incondicional, já que o dia 31 de dezembro de cada ano está dissociado de qualquer ato jurídico ou econômico necessário ao pagamento de participação nos lucros;

1.2. Constitucionalidade incondicional, seja em razão do caráter antielisivo (impedir “planejamento tributário”) ou antievasivo (impedir sonegação) da normatização, ou devido à submissão obrigatória das empresas nacionais investidoras ao Método de de Equivalência Patrimonial – MEP, previsto na Lei das Sociedades por Ações (Lei 6.404/1976, art. 248);

1.3. Inconstitucionalidade condicional, afastada a aplicabilidade dos textos impugnados apenas em relação às empresas coligadas, porquanto as empresas nacionais controladoras teriam plena disponibilidade jurídica e econômica dos lucros auferidos pela empresa estrangeira controlada;

1.4. Inconstitucionalidade condicional, afastada a aplicabilidade do texto impugnado para as empresas controladas ou coligadas sediadas em países de tributação normal, com o objetivo de preservar a função antievasiva da normatização.

2. Orientada pelos pontos comuns às opiniões majoritárias, a composição do resultado reconhece:

2.1. A inaplicabilidade do art. 74 da MP 2.158-35 às empresas nacionais coligadas a pessoas jurídicas sediadas em países sem tributação favorecida, ou que não sejam “paraísos fiscais”;

2.2. A aplicabilidade do art. 74 da MP 2.158-35 às empresas nacionais controladoras de pessoas jurídicas sediadas em países de tributação favorecida, ou desprovidos de controles societários e fiscais adequados (“paraísos fiscais”, assim definidos em lei);

2.3. A inconstitucionalidade do art. 74 par. ún., da MP 2.158-35/2001, de modo que o texto impugnado não pode ser aplicado em relação aos lucros apurados até 31 de dezembro de 2001. Ação Direta de Inconstitucionalidade conhecida e julgada parcialmente procedente, para dar interpretação conforme ao art. 74 da MP 2.158-35/2001, bem como para declarar a inconstitucionalidade da clausula de retroatividade prevista no art. 74, par. ún., da MP 2.158/2001.

**(ADI 2588, Relator(a):  Min. ELLEN GRACIE, Relator(a) p/ Acórdão:  Min. JOAQUIM BARBOSA, Tribunal Pleno, julgado em 10/04/2013, DJe-027 DIVULG 07-02-2014 PUBLIC 10-02-2014 EMENT VOL-02719-01 PP-00001)**

Ocorrendo avanços importantes com a entrada em vigor da Lei 12.973/2014 quanto à possibilidade de se compensar prejuízos acumulados, de se tributar de forma consolidada a renda ativa e de se deduzir o imposto pago no exterior e os ajustes de preços de transferência.

1. **Quais as formas de apuração e de recolhimento do IRPJ determinados pelo legislador ordinário? Diferencie-as.**

**R:** As Pessoas Jurídicas, por opção ou por determinação legal, são tributadas por uma das seguintes formas:

- Simples;

- Lucro Presumido;

- Lucro Real.

**Simples Nacional - Microempresas e Empresas de Pequeno Porte:**

Nessa opção tributária, recolhe-se de forma única os seguintes tributos, além do IRPJ: COFINS, PIS/PASEP, IPI, CSLL, RAT, INSS e ISS (sendo que o ISS, apenas para empresas com atividades envolvendo prestação de serviços). Demais impostos como IOF e Impostos sobre as Importações devem ser processados e recolhidos em separado.

Até o ano de 2014, as micro e pequenas empresas que desempenhavam atividades específicas não podiam optar pelo Simples.

Contudo, no início do ano de 2015, passou-se a admitir diversas atividades, entre elas: advocacia, consultoria, odontologia. Entretanto, continua vedado às empresas que possuam em seus quadros, sócio que participe com mais de dez por cento em outro empreendimento que seja optante do Simples.

Atualmente, podem optar pelo recolhimento pelo Simples Nacional empresas que faturam até R$ 3,6 milhões por ano. As alíquotas variam entre 4% e 17,42%, de acordo com a atividade desempenhada.

**Lucro Real – divide-se em duas modalidades:**

**- Lucro Real Anual:**

No Lucro Real Anual  a empresa antecipa os tributos mensalmente, com base numa estimativa de lucro, com percentuais predeterminados de acordo com a faixa de valores, podendo variar entre 15 e 25%. Há a possibilidade de levantar balanços ou balancetes mensais, reduzindo ou suspendendo o recolhimento do IRPJ e da CSLL, caso seja demonstrado que o lucro real efetivo é menor que o estimado, ou que a pessoa jurídica opera com prejuízo fiscal.

No final do ano, a pessoa jurídica levanta o balanço anual e apura o lucro real do exercício, calculando em definitivo o IRPJ e a CSLL, descontando as antecipações realizadas mensalmente. Em alguns casos, eventualmente, as antecipações podem ser superiores aos tributos devidos, gerando crédito em favor do contribuinte.

**- Lucro Real Trimestral:**

No Lucro Real trimestral, o IRPJ e a CSLL são calculados com base no resultado apurado a cada trimestre civil. São quatro apurações definitivas durante o ano, isoladas e sem antecipações mensais. Por isso, a modalidade é indicada para empresas com lucros lineares e pode não ser a mais adequada para aquelas que têm atividades sazonais ou que alternam lucros e prejuízos durante o ano. O prejuízo fiscal de um trimestre só poderá deduzir até o limite de 30% do lucro real dos trimestres seguintes.

**- Lucro presumido – a indicação é para as empresas com margem de lucro alta:**

No regime de Lucro Presumido, o IRPJ e a CSLL são apurados trimestralmente. As alíquotas incidem sobre as receitas com percentual de presunção variável, baseado em uma margem de lucro para cada atividade, conforme determinação da legislação tributária. Há alguns tipos de receita que são acrescidas integralmente ao resultado tributável, como os ganhos de capital e as receitas de aplicações financeiras. Para opção por esta modalidade, o limite é de até R$ quarenta e oito milhões da receita bruta total no ano anterior.

Esta modalidade pode ser vantajosa para empresas com margens de lucratividade superior à presumida e pode ser usada como instrumento de planejamento tributário. Porém, elas não podem aproveitar os créditos do PIS/Cofins, por estarem fora do sistema não cumulativo. Por isso, a análise do regime deve ser realizada considerando a repercussão no IRPJ, na CSLL, no PIS e na Cofins.

1. **A determinação do registro contábil de negócios segundo a primazia da substancia econômica sobre a forma jurídica, realizada segundo as regras do IFRS (Lei n. 11.638/2007) tem implicações relevantes na apuração do IRPJ?**

**R:** Após a entrada em vigor da Lei nº 11.638/2007, promoveu-se a mais substancial modificação na contabilidade do país, ocasionando a mudança mais relevante nas demonstrações financeiras das companhias nacionais, desde a entrada em vigor da Lei nº 6.404/1976.

Em setembro de 2010, a **CVM** divulgou a Instrução nº 485, requerendo que as demonstrações financeiras consolidadas de companhias abertas devessem ser apresentadas conforme o **IFRS** e as normas contábeis brasileiras emitidas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (os **CPCs**), o novo BR GAAP (a administração da companhia deve atestar que as demonstrações financeiras foram preparadas em conformidade com ambos os padrões), enquanto que nas demonstrações financeiras individuais, deveriam ser aplicados os **CPCs**, podendo outros órgãos reguladores determinar o uso do **IFRS**, como Banco Central e SUSEP.

De uma pequena retrospectiva do **IFRSs,** temos que são emitidos pelo International Accounting Standards Board (“**IASB**”). E constituem as primeiras normas internacionais contabeis, então conhecidas como **IASs**, tendo sido emitidas em 1973, mas a movimentação global para a adoção do **IFRS** iniciou somente depois do escândalo da Enron, em 2002, com a constatação de que uma norma baseada em princípios seria mais fiel à realidade econômica de transações do que normas baseadas em regras rígidas.

O início da adesão ao **IFRS** ocorreu em 2002, quando a União Europeia determinou que todas as 7.000 companhias abertas europeias deveriam aplicar o **IFRS** em suas demonstrações financeiras consolidadas a partir de 2005.

Objetivando o **IFRS**, criar demonstrações financeiras adequadas a substância econômica da sociedade, e permitir comparações entre empresas de diferentes países, prestigiando uma visão econômica dos fatos e não apenas de registros em função de sua natureza jurídica.

A sistemática das normas contábeis internacionais, pautada mais em princípios do que em regras, reforça a subjetividade. Os princípios são menos determinados do que as regras. Desse modo, possibilitam maior atenção à situação individual, mas dificultam a padronização de tratamento.

O **IFRS,** dá uma nova visão ao sistema contábil, onde não se deve mais entender as demonstrações financeiras como meros retratos do passado, elas devem dar uma visão prospectiva da atividade empresarial em relação ao seu futuro.

Com a Lei nº 12.973/14 determinou-se uma nova existência da tributação corporativa no país, na medida que a legislação societária, alterada pelas regras e padrões contábeis internacionais, inicialmente introduzidas pela Lei nº 11.638/2007, passa a ser o ponto de partida para a apuração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e da Contribuição ao Programa de Integração Social (Contribuição ao PIS).

Com a Lei 12.973/14, passou-se a influenciar sobremaneira a realidade tributária das empresas do país, inclusive o IRPJ, a partir do início da vigência da nova legislação.

**O advento da Lei n. 12.973/14, a qual extinguiu o RTT (Regime Tributário de Transição), implica a alteração da base de calculo do IRPJ, para que esta seja tomada a partir dos valores registrados contabilmente e consideradas as alterações em tais lançamentos determinadas pela Lei n. 11.638/2007?**

**R:** Sim, implica, dado que o Regime Tributário Transitório (**RTT**), congelou em 2007 as normas utilizadas no cálculo do imposto de renda e da contribuição social e de outros impostos, determinando que nenhuma das mudanças fosse aplicável fiscalmente.

Com a adoção pela legislação societária brasileira das regras e padrões contábeis internacionais por meio do advento da Lei nº 11.638/07 buscava-se restaurar a independência da contabilidade nacional e ao estabelecer critérios e métodos pautados na primazia da essência sobre a forma, melhorar a qualidade das demonstrações contábeis das sociedades brasileiras para os investidores.

O **RTT**, iniciou-se como uma sistemática temporária, estabelecida na segurança jurídica, mas tornou-se um regime que durou por mais de cinco anos, de questionável neutralidade, em que a segurança jurídica foi substituída por divergências entre as empresas contribuintes e o fisco.

O princípio norteador deste novo capítulo das regras de tributação corporativa brasileiras é o de que a contabilidade no dito “padrão **IFRS**” e a legislação societária com as alterações promovidas pela Lei nº 11.638/07 passam a ser o ponto de partida para a apuração dos tributos federais, não sendo mais relevante qual seria o tratamento dado pela contabilidade anterior (ou seja, as regras vigentes em 31 de dezembro de 2007).

Tomando-se por base a contabilidade atual no padrão **IFRS**, o contribuinte deverá realizar os ajustes determinados pela Lei nº 12.973/14 para encontrar a base de cálculo do IRPJ, da CSLL, da Contribuição ao PIS e da COFINS

1. **Existe diferença entre a contagem do prazo decadencial para o lançamento de um valor de imposto de renda apurado pelo lucro real anual?**

**R:** O Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza, tem previsão na Constituição Federal no inciso III, do art. 153, conferindo competência à União Federal para sua efetiva instituição, bem como são fixados os princípios norteadores da modalidade tributária, e no § 2º, encontram-se estabelecidos os critérios: generalidade, universalidade e progressividade dessa tributação.

Por sua vez, os artigos 43, 45 do Código Tributário Nacional prescrevem as normas gerais em relação ao imposto de renda. Nas leis federais 7.713/98 e 9.250/95, estão fixadas as regras e no Decreto 3000/99 encontra-se a regulamentação da tributação, fiscalização, arrecadação e administração do IRPF e IRPJ.

Com a entrada em vigor do Decreto-lei nº 1.967/82, promovendo a desvinculação do prazo para o pagamento e não existindo mais exame prévio do lançamento pela autoridade administrativa, conclui-se que a natureza jurídica do lançamento relativo ao **imposto de renda,** enquadra-se como **lançamento por homologação.**

Tal modalidade tem previsão na Lei 5.172/66 (CTN), vejamos:

Art. 150 - O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente homologa."

Nessa mesma linha a lição do Professor Paulo de Barros Carvalho:

"O IPI, o ICMS, o IR (atualmente, nos três regimes, jurídica, física e fonte) são tributos cujo lançamento são feitos por homologação, tudo, reitero, consoante a classificação do Código.) (g.n) (in. Curso de direito tributário / Paulo de Barros Carvalho. - 13 ed ver e atual. - São Paulo : Saraiva. 2002 - p. 423).

O prazo para homologação do lançamento relacionado ao Imposto de Renda está fixado em 05 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador, de acordo com o art. 150, do CTN:

"§ 4º - Se a lei não fixar prazo para homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador, expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação."

Definido supra que o lançamento do Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza se dá pela homologação, insta conceituar a **decadência** no magistério do Professor Paulo de Barros Carvalho:

“Tomemos o direito positivo como instrumento de ação social, concebido para ordenar as condutas intersubjetivas, orientando-as para os valores que a sociedade quer ver realizadas. Claro está que organização dessa índole não pode compadecer-se com a indeterminação, com a incerteza, com a permanência de conflitos irresolvíveis, com o perdurar no tempo, sem definição jurídica adequada, de questões que envolvam controvérsias entre sujeitos de direito. (...)

Enquanto sistema, a ordem jurídica aparece como forma de superar conflitos de interesse, estabelecendo, coercitivamente, a direção que a conduta há de seguir, em nome do bem-estar social. (...)

Dessa maneira, sempre o que o fluxo do tempo ameaçar, de algum jeito, a obtenção daquele almejado equilíbrio, que se reflete no princípio da firmeza ou da certeza jurídica, prevê o sistema a ocorrência de fatos extintivos, que têm a virtude de definir, drasticamente, a situação pendente, determinando direitos e deveres subjetivos correlatos.”

 Nesse sentido o entendimento do STJ:

**"TRIBUTÁRIO - PRESCRIÇÃO - REPETIÇÃO DE INDÉBITO - TERMO INICIAL - IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE.** A retenção do tributo na fonte pagadora é inconfundível com a extinção do crédito tributário. O crédito tributário não surge com o fato gerador. Ele é constituído com o lançamento (Art. 142 do CTN). Em se tratando de Imposto de Renda, o lançamento deve ocorrer após as informações do sujeito passivo, na declaração de ajuste (Lei nº 8.383/91, artigo 15) ou pela informação da fonte que promoveu a retenção; Qualquer das hipóteses leva ao exame dos artigos 147 e 150, § 4º. Não havendo homologação expressa, ela ocorreria tacitamente, decorridos 05 (cinco) anos do fato gerador e só aí há a extinção do crédito. Recurso parcialmente provido"

**(Recurso Especial 250306/DF - Primeira Turma - Rel. Min. Garcia Vieira - Julgado em 06/06/2000 - DJU de 01/08/2000).**

Nesse contexto, oportuno trazer a colação a jurisprudência do STJ, acerca do prazo decadencial:

**TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. TRIBUTOS SUJEITOS AO REGIME DO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.**
Nos tributos sujeitos ao regime do lançamento por homologação, a decadência do direito de constituir o crédito tributário se rege pelo art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, isto é, o prazo para esse efeito será de 5 anos a contar da ocorrência do fato gerador; a incidência da regra supõe, evidentemente, hipótese típica de lançamento por homologação, a que pagamento do tributo não for antecipado, já não será caso de lançamento por homologação hipótese em que a constituição do crédito tributário deverá observar o disposto no art. 173, I, do CTN. Recurso Especial não conhecido. **(RESP. nº 169.246/SP, AC. 2ª TURMA. DECISÃO DE 04/06/1998. RELATOR: MIN. ARI PARGENDLER. PUBL. DJ 29.06.1998, P. 153)(21).**

A grande controvérsia surge em relação a parte final disposta no § 4º, do art. 150, que faz menção a ocorrência de fraude, dolo ou simulação. A jurisprudência do STJ (RE 189.421-SP) tem firmado entendimento que fixa a inteligência do art. 150, § 4º c.c inc. I, do art. 173, ou seja, o prazo começaria a fluir a partir do 1º dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado.

Para alguns autores, dentre eles Paulo de Barros Carvalho, em relação a lacuna existente no caso de dolo, fraude ou simulação leciona que o prazo decadencial deverá seguir a regra do § 4º, art. 150 c.c inc. I, do art. 173 (CTN).

Embora a doutrina e a jurisprudência exprimirem que a decadência extingue o direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário pelo lançamento, o Código Tributário Nacional, no art. 156, inciso V, introduziu a decadência, junto com a prescrição, entre as hipóteses de extinção do crédito tributário.

Importante relacionar ainda o posicionamento dominante do **CARF** em matéria decadencial e prescritiva:

**- SÚMULAS DECADÊNCIA/PRESCRIÇÃO DO CARF:**

**Súmula CARF nº 10 (VINCULANTE)**: O prazo decadencial para constituição do crédito tributário relativo ao lucro inflacionário diferido é contado do período de apuração de sua efetiva realização ou do período em que, em face da legislação, deveria ter sido realizado, ainda que em percentuais mínimos.

**Súmula CARF nº 11**: Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal.

**Súmula CARF nº 38 (VINCULANTE)**: O fato gerador do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, relativo à omissão de rendimentos apurada a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, ocorre no dia 31 de dezembro do ano-calendário.

**Súmula CARF nº 72:** Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN.

**Súmula CARF nº 78:** A fixação do termo inicial da contagem do prazo decadencial, na hipótese de lançamento sobre lucros disponibilizados no exterior, deve levar em consideração a data em que se considera ocorrida a disponibilização, e não a data do auferimento dos lucros pela empresa sediada no exterior.

**Súmula CARF nº 91:** Ao pedido de restituição pleiteado administrativamente antes de 9 de junho de 2005, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, aplica-se o prazo prescricional de 10 (dez) anos, contado do fato gerador.

**Súmula CARF nº 99:** Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4°, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

**Súmula CARF nº 101**:Na hipótese de aplicação do art. 173, inciso I, do CTN, o termo inicial do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

**Súmula CARF nº 104**: Lançamento de multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimento de estimativa de IRPJ ou de CSLL submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I, do CTN.

**Súmula CARF nº 106**: Caracterizada a ocorrência de apropriação indébita de contribuições previdenciárias descontadas de segurados empregados e/ou contribuintes individuais, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN.

Melhor seria a lei complementar disciplinar o instituto da decadência e, também, da prescrição, com uma definição mais precisa dos termos inicial e final desses prazos extintivos, para que não surtissem dúvidas a respeito, eis que a doutrina e a jurisprudência ainda não a interpretaram definitivamente.

**E como se da a contagem decadencial para lançamento de valores de IRRF?**

**R:** O lançamento do **IRRF**, também se dá por homologação, ocorrendo a contagem decadencial igualmente no prazo de cinco anos, sendo regido pelo art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

1. **Que significa a expressão preços de “transferências” e qual sua função? O que é principio “arm´s lenght’ aplicado pelo fisco no Brasil? Foi positivado no Brasil pela Lei 9.430/96 e alterações posteriores? Comente sobre a possibilidade de aplicação coercitiva deste conceito. (Vide anexo IV).**

**R:** Com a expansão do comércio internacional, as empresas em condições de atuarem nesse segmento ampliaram as suas fronteiras para diversas partes do mundo.

O comércio internacional movimenta a economia atual de uma forma nunca vista antes, sendo comum nos dias atuais a abertura de filiais, subsidiárias e parcerias estratégicas em diversos países, com o propósito de incrementar as vendas, e aproveitar a demanda do mercado global por produtos e serviços.

As variações da carga tributária entre as diversas jurisdições, determinadas pela diferença de alíquotas, ou pelas diferentes composições dos sistemas tributários existentes encorajam as empresas multinacionais a inserirem suas receitas e despesas entre as suas subsidiárias distribuídas em diversos países, propiciando deduções que reduzem a carga tributária global, visando a obtenção lícita ou ilícita de vantagens e reduções tributárias.

A constatação, portanto, de que os preços praticados entre partes vinculadas nem sempre se pautam em condições normais de mercado, gerou uma necessidade de se regular essa prática a fim de que a riqueza produzida em determinado Estado não fosse distorcida por mecanismos que permitissem jogar com a artificialidade dos preços entre as empresas do grupo.

Exatamente para evitar distorções nas transações comerciais, envolvendo diferentes empresas, filiais e países, houve a necessidade de regular esse gigantesco mercado, para evitar ou diminuir a artificialidade dos preços entre os atores envolvidos, o que acarreta distorções na dinâmica tributária do país.

Com a Lei 9.430/1996, iniciou-se o controle fiscal dos preços de transferência.

Após a 2ª Guerra Mundial, a Organização Européia de Cooperação Econômica (OECE) foi criada para administrar o auxílio americano e canadense para a reconstrução da Europa.

No ano de 1961, a OECE tornou-se a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE).

No ano de 1976, foi elaborado um compromisso político abrangente entre diversos países ricos para promover o investimento entre os países membros da OCDE.

As diretrizes descrevem padrões voluntários, recomendações para uma conduta empresarial responsável em uma ampla gama de questões sociais e ambientais, tais como direitos humanos, divulgação de informações, trabalho e meio ambiente. O Brasil aderiu às diretrizes em 1997, o que foi reafirmado em junho de 2000 ao final do processo de revisão do documento.

A forma recomendada pela **OCDE** para coibir os abusos praticados, desde o relatório de 1995, é tratar cada empresa integrante do grupo multinacional como uma entidade separada, aplicando-se o princípio “*arm’s length**”* ou preços sem interferência.

No Brasil esse princípio foi recepcionado pelo artigo 18 da Lei 9.430/1996.

Esse princípio, sinaliza no sentido de que os preços praticados nessas operações devem ser os de concorrência ou de mercado, sem superfaturamento nem subfaturamento, isto é, iguais àqueles praticados por empresas independentes, ou, metaforicamente, por pessoas situadas a distância do braço.

O Decreto nº. 355/1991, que promulga a convenção para evitar a bitributação entre o Brasil e Governo do Reino dos Países Baixos, traduz, em seu artigo 9º, o disposto no artigo de mesmo número da Convenção Modelo proposta pela **OCDE**, acerca das empresas associadas quando:

a) uma empresa de um Estado Contratante participa direta ou indiretamente da direção, controle ou capital de uma empresa de outro Estado Contratante, ou

b) as mesmas pessoas participam direta ou indiretamente da direção, controle ou capital de uma empresa de um Estado Contratante e de uma empresa do outro Estado Contratante, e, em ambos os casos, as duas empresas estão ligadas, nas suas relações comerciais ou financeiras, por condições, aceitas ou impostas que difiram das que se estabeleceriam entre empresas independentes, os lucros que, na ausência dessas condições, teriam sido obtidos por uma dessas empresas, mas que não o foram devido a tais condições, podem ser incluídos nos lucros dessa empresa, e como tais tributados".

Assim, apesar das leis brasileiras que dispõem sobre preços de transferência não tratarem expressamente do “**arm's length**”, verifica-se que o mesmo está incluído, de forma implícita, nos tratados para evitar a bitributação dos quais o Brasil é signatário e, até mesmo nos artigos 18 a 24 da Lei nº. 9.430/96, que tratam das referidas regras sobre preços de transferência.

1. **A legislação do imposto de renda prescreve que a compensação dos prejuízos fiscais apurados são limitados a denominada trava de 30%. Por outro lado, regula ainda a forma com que o direito à compensação subsiste, especialmente em face de eventos de cisão, incorporação ou fusão de sociedades. Indaga-se: é cabível a denominada “incorporação reversa” ou “incorporação às avessas”, isto é, a operação em que figura como incorporadora a sociedade detentora de prejuízos fiscais, realizadas justamente para que estes não se percam? Dito de outra forma, essa espécie de planejamento é licita? (Vide anexos V e IV).**

**R:** A chamada “**incorporação às avessas**”, é admitida no ordenamento jurídico pátrio, contudo, é necessário se ater ao caso concreto, não se admitindo artifícios, triangulações entre empresas e/ou simulações com o intuito de reduzir ou sonegar tributos.

A recente decisão a seguir do **CARF**, demonstra uma situação favorável ao contribuinte, autorizando a “**incorporação às avessas**”:

**INCORPORAÇÃO DE EMPRESA LUCRATIVA POR PARTE DE EMPRESA DEFICITÁRIA. APROVEITAMENTO DE PREJUÍZOS FISCAIS E DE BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS DA CSLL**.

Restando demonstrado, pelas provas constantes dos autos, que a incorporação às avessas, em que a empresa lucrativa é incorporada por uma empresa deficitária, foi orientada por propósitos exclusivamente de economia tributária, a ser obtida por meio do aproveitamento dos seus prejuízos fiscais e bases negativas acumuladas desta última, e tendo ainda a operação de sucessão ocorrido em curto lapso de tempo após a aquisição da referida empresa deficitária, a qual também restou demonstrada ter sido orientada precisamente por aquele específico propósito, afigura-se correta a glosa da compensação dos referidos prejuízos e bases negativas na apuração dos tributos devidos. SIMULAÇÃO POR VÍCIO DE CAUSA. MULTA QUALIFICADA. INAPLICABILIDADE. Na simulação por vício de causa, inexiste o falseamento ou a manipulação de aspectos relevantes dos negócios jurídicos. As partes deixam às claras as formas jurídicas empregadas. É incabível a qualificação da multa aplicada porque não se concretizam condutas como a sonegação ou a fraude penais. JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFICIO. É legítima a incidência de juros de mora, à taxa Selic, sobre o valor da multa de ofício proporcional, não paga no seu vencimento. TRIBUTAÇÃO REFLEXA OU DECORRENTE Aplica-se à CSLL, no que couber, o disposto em relação ao IRPJ exigido de ofício com base na mesma matéria fática e elementos de prova.

**(CARF, Ac. 1102­001.239 , julg. 25/11/2014.)**

Enquanto que a recente decisão a seguir do **CARF**, demonstra uma situação desfavorável ao contribuinte, desautorizando a “**incorporação às avessas**”, na amortização de tributos usando ágio.



