

# IRPJ NO AGRONEGÓCIO

*Jimir Doniak Jr.*



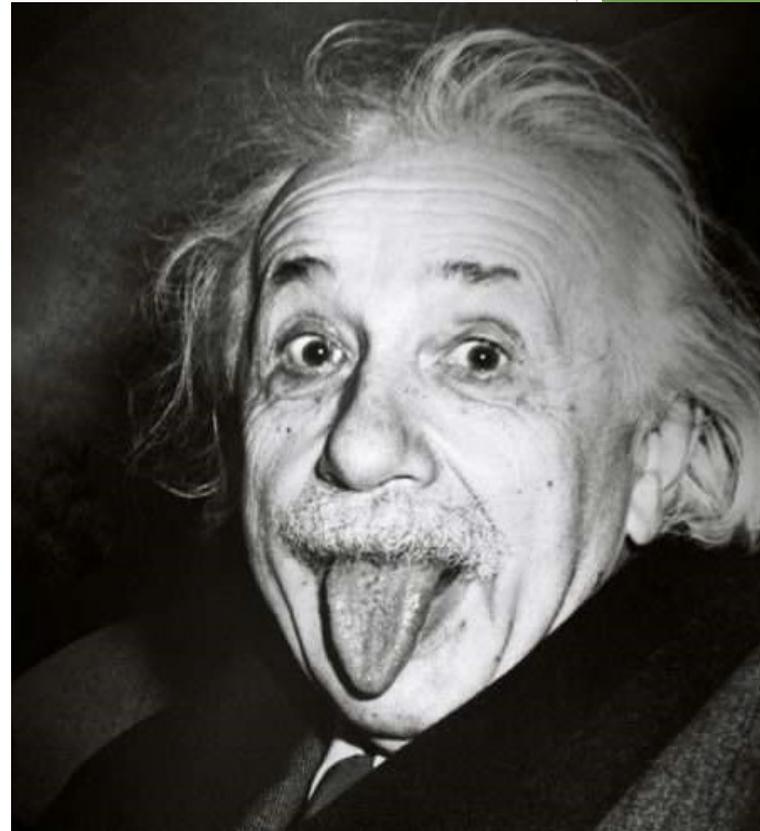
APET

# Roteiro

- ▶ Conceito de renda
- ▶ IRPJ em geral e seus regimes
- ▶ IRPJ e agronegócio:
  - ▶ Regra geral
  - ▶ Deduções e custos
  - ▶ Depreciação acelerada
  - ▶ Subvenção para investimento
  - ▶ Compensação de prejuízos
  - ▶ Lucro presumido
  - ▶ Ganho de capital
  - ▶ CSL



*“A coisa mais dura de entender no mundo é o imposto de renda.”*



# CONCEITO DE RENDA

## Constituição Federal

*Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:*

*(...)*

*III - renda e proventos de qualquer natureza;*

*(...)*

*§ 2º O imposto previsto no inciso III:*

*I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;*

*(...)*



# CONCEITO DE RENDA

## Código Tributário Nacional

*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.*

*(...)*

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



# CONCEITO DE RENDA

## Alguns precedentes do STF

RE 89.791-7, de 1978:

*“Na verdade, por mais variado que seja o conceito de renda, todos os economistas, financistas e juristas se unem em um ponto: renda é sempre um ganho ou acréscimo de patrimônio. (...) A renda se destaca da fonte sem empobrecê-la.” (Min. Cunha Peixoto).*



# CONCEITO DE RENDA

## Alguns precedentes do STF

RE 201.465-6, de 2002:

*“Vê-se, desde logo, que o conceito de LUCRO REAL TRIBUTÁVEL é puramente legal e decorrente exclusivamente da lei, (...).*

*Isso tudo demonstra que o conceito de LUCRO REAL TRIBUTÁVEL é um conceito decorrente da lei.*

*Não é um conceito ontológico, como se existisse, nos fatos, uma entidade concreta denominada de ‘LUCRO REAL’.*

*Não tem nada de material ou essencialista.” (Min. Nelson Jobim).*



# CONCEITO DE RENDA

## Conclusão

- Há, sim, sem dúvida, um conceito constitucional (uma noção, ideia ou tipo) de renda.
- Contudo, ele é bastante amplo e de contornos indefinidos.
- Há maior discricionariedade para o legislador ordinário.
- Isso não significa falta de proteção constitucional.



# IRPJ EM GERAL E SEUS REGIMES

## Regimes de tributação da renda sobre a PJ

➤ Há três regimes:

- Lucro real: leva em consideração as receitas e despesas efetivamente apuradas, com as adições e exclusões previstas na legislação tributária.
- Lucro presumido: leva em consideração as receitas apuradas, sendo aplicadas margens de lucro, adicionando-se os ganhos de capital, rendimentos e ganhos líquidos em aplicações financeiras.
- Lucro arbitrado: semelhante ao lucro presumido, mas com margens de lucro superiores, e outras formas de cálculo na hipótese de a receita bruta não ser conhecida.



# IRPJ EM GERAL E SEUS REGIMES

## Lucro real

### ➤ Período de apuração:

- Trimestral, como regra
- Opção do período anual, com pagamento por estimativa mensal (aplicação de margens de lucro presumida) ou suspensão ou redução por meio de balanço/balancete mensal.
- Regime de competência
- Apuração:
  - Receita bruta
  - Receita líquida: receita bruta diminuída de vendas canceladas, descontos incondicionais e impostos incidentes
  - Lucro bruto: receita líquida diminuída dos custos
  - Lucro operacional: lucro bruto adicionado ou reduzido de outros resultados operacionais (como receitas e despesas financeiras e resultados de participações societárias), diminuído de cursos e despesas operacionais
  - Lucro líquido: lucro operacional adicionado ou reduzido dos resultados não operacionais (como ganho e perda de capital)
  - Lucro real: lucro líquido com os ajustes tributários, com adições, exclusões e compensações.



# IRPJ EM GERAL E SEUS REGIMES

## Lucro real

- Complexidade agigantada com as regras contábeis internacionais.
- Contabilidade passou a se amparar em:
  - Substância econômica sobre substância jurídica
  - Subjetivismo responsável (p. ex., valor justo e “impairment”)
  - Fundamentada mais em princípios do que em regras
  - Visão prospectiva



# IRPJ EM GERAL E SEUS REGIMES

## Lucro real

- Já apuração tributária:
  - Importância aos atos e fatos jurídicos
  - Busca-se objetividade. Importância da praticabilidade
  - Busca da segurança jurídica: Importância das regras
  - Foco retrospectivo: tributa-se a renda adquirida
  - Necessidade da realização, renda tem que estar disponível.
- Necessidade de neutralização de diversos regramentos contábeis
- Aumento de ajustes
- Rastreabilidade: as subcontas



# IRPJ EM GERAL E SEUS REGIMES

## Lucro Presumido

- Opção restrita a algumas empresas, entre as quais:
  - Receita bruta total no ano-calendário anterior igual ou inferior a R\$ 78 milhões (ou R\$ 6,5 milhões X nº de meses de atividade)
  - Não pode ser instituição financeira nem empresa de factoring
  - Sem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior (exportações não se consideram como tais)
  - Não usufruam de benefícios relativos à isenção ou redução do IR
- Opção definitiva para todo o ano.
- Pode optar por regime de competência ou de caixa.
- Período trimestral
- Margem de lucro padrão de 8% sobre receita bruta (venda de bens, prestação de serviços, operações de conta alheia e do objeto principal).
- Margens de lucro específicas de 1,6%, 16%, 32%.
- São acrescidos ganho de capital, rendimentos financeiros e demais receitas.



# IRPJ EM GERAL E SEUS REGIMES

## Lucro Arbitrado

- Regra excepcional.
- Cabível quando, entre outras hipóteses, o contribuinte não tiver escrituração ou esta revelar evidentes indícios de fraudes, vícios ou erros que o tornem imprestável para determinar o lucro real.
- Quando conhecida a receita bruta, serão as margens de lucro presumido, acrescidas de 20%.
- Quando não conhecida a receita bruta, aplicam-se outras bases como o lucro real do último período, o ativo circulante, o capital, o PL e outras.
- Período trimestral.



# IRPJ EM GERAL E SEUS REGIMES

## Alíquotas

- Em qualquer caso: alíquota 15%, com adicional de 10%:

*Art. 623. A pessoa jurídica pagará o imposto sobre a renda à alíquota de quinze por cento sobre o lucro real, presumido ou arbitrado, apurado de conformidade com o disposto neste Regulamento (Lei nº 9.249, de 1995, art. 3º).*

*Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, à pessoa jurídica que explorar atividade rural de que trata a Lei nº 8.023, de 1990 (Lei nº 9.24, de 1995, art. 3º, § 3º).*

*Art. 624. A parcela do lucro real, presumido ou arbitrado que exceder o valor resultante da multiplicação de vinte mil reais pelo número de meses do período de apuração fica sujeita à incidência de adicional de imposto sobre a renda à alíquota de dez por cento ( Lei nº 9.249, de 1995, art. 3º, § 1º).*

(...)

*§ 2º O disposto neste artigo aplica-se, igualmente, à pessoa jurídica que explorar a atividade rural de que trata a Lei nº 8.023, de 1990 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 3º, § 3º).*



# IRPJ E AGRONEGÓCIO

## Regra geral

RIR/2018:

### *CAPÍTULO VI*

### *DISPOSIÇÕES ESPECIAIS SOBRE ATIVIDADES DAS PESSOAS JURÍDICAS*

*Art. 477. A pessoa jurídica que tenha por objeto a exploração da atividade rural pagará o imposto sobre a renda e o adicional de acordo com as normas aplicáveis às demais pessoas jurídicas (Lei nº 9.249, de 1995, art. 2º e 3º).*

IN RFB 1.700/2017:

*Art. 251. Observado o disposto no art. 26, considera-se receita bruta da atividade rural aquela decorrente da exploração das atividades relacionadas no art. 249.*

*Parágrafo único. O regime tributário estabelecido para a pessoa jurídica rural não permite a inclusão de receitas e despesas de outras atividades, as quais, se existentes, deverão ser segregadas nos termos do art. 254.*



# IRPJ E AGRONEGÓCIO

## Regra geral

IN RFB 1.700/2017:

*Art. 254. A pessoa jurídica rural que explorar outras atividades deverá segregar, contabilmente, as receitas, os custos e as despesas referentes à atividade rural das demais atividades e demonstrar, no Lalur de que trata o caput do art. 310, separadamente, o lucro ou prejuízo contábil, o lucro real ou prejuízo fiscal e o resultado ajustado positivo ou negativo dessas atividades.*

*§ 1º A pessoa jurídica rural deverá ratear proporcionalmente à percentagem que a receita líquida de cada atividade representar em relação à receita líquida total:*

*I - os custos e as despesas comuns a todas as atividades;*

*II - os custos e as despesas não dedutíveis, comuns a todas as atividades, a serem adicionados ao lucro líquido, na determinação do lucro real e do resultado ajustado;*

*III - os demais valores comuns a todas as atividades, que devam ser computados no lucro real e no resultado ajustado.*

*(...)*



# IRPJ E AGRONEGÓCIO

## Deduções e custos

Art. 309 do RIR 2018:

*Art. 309. Os estoques de produtos agrícolas, animais e extrativos poderão ser avaliados aos preços correntes de mercado, conforme as práticas usuais em cada tipo de atividade (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 14, § 4º).*

IN RFB 1.700/2017, obediência ao requisito de realização:

*Art. 262. O ganho e a perda decorrentes da atualização do valor dos estoques de produtos agrícolas, animais e extrativos destinados à venda, tanto em virtude do registro no estoque de crias nascidas no período de apuração, como pela avaliação do estoque a valor justo, obedecerão ao disposto nos arts. 97, 98, 102 e 103. (regras sobre AVJ)*



# IRPJ E AGRONEGÓCIO

## Depreciação acelerada

- ▶ MP 2.159-70/2001, art. 6º:

*Art. 6º Os bens do ativo permanente imobilizado, exceto a terra nua, adquiridos por pessoa jurídica que explore a atividade rural, para uso nessa atividade, poderão ser depreciados integralmente no próprio ano da aquisição.*

- ▶ RIR/2018, art. 325:

*Art. 325. Os bens do ativo não circulante imobilizado, exceto a terra nua, adquiridos por pessoa jurídica que explore a atividade rural, de que trata o art. 51, para uso nessa atividade, poderão ser depreciados integralmente no próprio ano de aquisição (Medida Provisória nº 2.159-70, de 2001, art. 6º).*



# IRPJ E AGRONEGÓCIO

## Depreciação acelerada



- ▶ Dois pontos principais de questionamento:
  1. Qual a abrangência da “pessoa jurídica que explore a atividade rural”?
  2. Quais bens poderiam ser objeto da depreciação integral no ano de aquisição?



# IRPJ E AGRONEGÓCIO

## Depreciação acelerada

► Primeiro questionamento:

*Qual a abrangência da expressão “pessoa jurídica que explore a atividade rural”?*

*Uma agroindústria poderia usufruir desse tratamento?*

► Conceito de agroindústria da Lei nº 8.212/1991:

*“(…) produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros, (...)” (art. 22-A, “caput”).*



# IRPJ E AGRONEGÓCIO

## Depreciação acelerada

1. A regra não é restritiva: tem direito ao tratamento a PJ que explore a atividade rural e em relação aos bens adquiridos para uso nessa atividade.
2. Se a norma tivesse alcance restritivo, ela teria sido expressa (adoção de expressões como pequeno produtor rural, que explore exclusivamente a atividade rural, que tenha resultado da exploração de atividade rural).
3. Não há razões para supor que a norma não pretendesse beneficiar a atividade rural como um todo, mesmo se acompanhada, de área industrial.
4. Interpretação restritiva não privilegia a isonomia: a mesma atividade teria ou não o tratamento a depender da organização societária do contribuinte: se agroindústria, não faria jus ao tratamento, se dividida em PJs agrícola e industrial, aquela faria jus a ele.



# IRPJ E AGRONEGÓCIO

## Depreciação acelerada

### Conclusão:

*Sim, a agroindústria faz jus ao tratamento da depreciação integral no ano de aquisição, para os bens adquiridos para uso na atividade rural.*



# IRPJ E AGRONEGÓCIO

## Depreciação acelerada

▶ Segundo questionamento:

*Quais bens poderiam ser objeto de depreciação integral no ano de aquisição?*

▶ Duas subquestões:

- i. Aplicação a bens que contabilmente se submetem ao regime de exaustão*
- ii. Aplicação a bens que possuem certas características que os aproximam do regime de depreciação e outras que os aproximam do regime de exaustão (“zona cinzenta”), como é o exemplo do canavial.*



# IRPJ E AGRONEGÓCIO

## Depreciação acelerada

### Aplicação a bens que contabilmente se submetem à exaustão

1. Não é adotada redação mais técnica de que bens submetidos ao tratamento de depreciação poderão sê-lo no ano de aquisição:

Redação é

*Art. 6º Os bens do ativo permanente immobilizado, exceto a terra nua, adquiridos por pessoa jurídica que explore a atividade rural, para uso nessa atividade, poderão ser depreciados integralmente no próprio ano da aquisição.*

Redação poderia ser:

*Art. 6º Os bens do ativo permanente immobilizado, submetidos à depreciação, adquiridos por pessoa jurídica que explore a atividade rural, para uso nessa atividade, poderão ser depreciados integralmente no próprio ano da aquisição.*



# IRPJ E AGRONEGÓCIO

## Depreciação acelerada

### Aplicação a bens que contabilmente se submetem à exaustão

1. Não é adotada redação mais técnica de que bens submetidos ao tratamento de depreciação poderão ser depreciados na aquisição.
2. Por que excetuar a terra nua, que não se submete à depreciação? Impressão que a norma autoriza o regime de depreciação integral para todos os demais bens ativo imobilizado.

*Art. 6º Os bens do ativo permanente imobilizado, exceto a terra nua, adquiridos por pessoa jurídica que explore a atividade rural, para uso nessa atividade, poderão ser depreciados integralmente no próprio ano da aquisição.*



# IRPJ E AGRONEGÓCIO

## Depreciação acelerada

### Aplicação a bens que contabilmente se submetem à exaustão

1. Não é adotada redação mais técnica de que bens submetidos ao tratamento de depreciação poderão ser depreciados na aquisição.
2. Por que excetuar a terra nua, que não se submete à depreciação? Impressão que a norma autoriza o regime de depreciação integral para todos os demais bens ativo imobilizado.
3. Interpretação teleológica e racional.

Objetivo da norma é favorecer investimentos na atividade rural pela diminuição de seus custos, pouco importa se bens são submetidos à depreciação ou exaustão.

Para os fins da norma, não há nada nos ativos submetidos à depreciação que os diferencie daqueles submetidos à exaustão.



# IRPJ E AGRONEGÓCIO

## Depreciação acelerada

### Aplicação a bens que contabilmente se submetem à exaustão

1. Não é adotada redação mais técnica de que bens submetidos ao tratamento de depreciação poderão ser depreciados na aquisição.
2. Por que excetuar a terra nua, que não se submete à depreciação? Impressão que a norma autoriza o regime de depreciação integral para todos os demais bens ativo imobilizado.
3. Interpretação teleológica e racional.
4. Isonomia com produtor rural PF: os investimentos são considerados despesas no mês do pagamento (Lei 8.023/1990).

Para produtor rural PF: *“Os investimentos são considerados despesas no mês do efetivo pagamento.”*



# IRPJ E AGRONEGÓCIO

## Depreciação acelerada

### Aplicação a bens que contabilmente se submetem à exaustão

1. Não é adotada redação mais técnica de que bens submetidos ao tratamento de depreciação poderão ser depreciados na aquisição.
2. Por que excetuar a terra nua, que não se submete à depreciação? Impressão que a norma autoriza o regime de depreciação integral para todos os demais bens ativo imobilizado.
3. Interpretação teleológica e racional.
4. Isonomia com produtor rural PF: os investimentos são considerados despesas no mês do pagamento (Lei 8.023/1990).
5. Mesmo trabalhos técnicos muitas vezes não são precisos em relação aos vocábulos depreciação, amortização e exaustão.

CPC 01 utiliza a expressão “depreciação, amortização e exaustão”.

CPC 27, sobre ativo imobilizado, menciona apenas depreciação.

CPC 29, sobre ativo biológico e produto agrícola, também só usa o vocábulo “depreciação”



APET

# IRPJ E AGRONEGÓCIO

## Depreciação acelerada



APET

# IRPJ E AGRONEGÓCIO

## Depreciação acelerada

Aplicação a bens que contabilmente se submetem à exaustão

1. Não é adotada redação mais técnica de que bens submetidos ao tratamento de depreciação poderão ser depreciados na aquisição.
2. Por que excetuar a terra nua, que não se submete à depreciação? Impressão que a norma autoriza o regime de depreciação integral para todos os demais bens ativo imobilizado.
3. Interpretação teleológica e racional.
4. Isonomia com produtor rural PF: os investimentos são considerados despesas no mês do pagamento (Lei 8.023/1990).
5. Mesmo trabalhos técnicos muitas vezes não são precisos em relação aos vocábulos depreciação, amortização e exaustão.



# IRPJ E AGRONEGÓCIO

## Depreciação acelerada

### Conclusão:

*É sustentável e a meu ver correto o entendimento no sentido de o tratamento tributário do art. 6º da Medida Provisória 2.159-70/2001 alcançar também bens do imobilizado que se submetem contabilmente à exaustão.*



APET

# IRPJ E AGRONEGÓCIO

## Depreciação acelerada

Aplicação a bens em “zona cinzenta”. Caso do canavial.

Depreciação



Exaustão



# IRPJ E AGRONEGÓCIO

## Depreciação acelerada

► Parecer Normativo CST n. 18/79:

*“2. (...) Em termos de florestas ou mesmo de vegetais de menor porte, somente se pode falar em depreciações em caso de empreendimento próprio da empresa e do qual serão extraídos apenas os frutos. Nesta hipótese, o custo de aquisição ou formação é depreciado em tantos anos quantos forem os de produção de frutos. (...)*

*(...)*

*5. Colocado o assunto nestes termos, não é difícil concluir-se que o custo de formação de florestas ou de plantações de certas espécies vegetais que não se extinguem com o primeiro corte, voltando, depois deste, a produzir novos troncos ou ramos, permitindo um segundo, ou até, um terceiro corte, deve ser objetivo de "quotas de exaustão, (...)*



# IRPJ E AGRONEGÓCIO

## Depreciação acelerada

- ▶ Critério de diferença é ligado ao tipo de bem e a razão pela qual seu valor diminui:

*Depreciação: o bem se desgasta ou perde a utilidade por decorrência do uso/ação da natureza/obsolescência e, por isso, seu valor diminui.*

*Exaustão: o bem se exaure, se esgota por decorrência de sua exploração e, por isso, seu valor diminui.*

- ▶ Logo:

*Na depreciação o aproveitamento econômico do bem não necessariamente compromete sua existência.*

*Na exaustão o resultado econômico apenas se verifica com o sacrifício do próprio bem (planta, no caso), que se exaure, esgota/desaparece.*



# IRPJ E AGRONEGÓCIO

## Depreciação acelerada

### Cinco pontos:

1. Canavial não se esgota, não se exaure, não desaparece.

O vegetal cana-de-açúcar continua a existir.

Reforma do canavial é decisão econômica.



# IRPJ E AGRONEGÓCIO

## Depreciação acelerada

### Cinco pontos:

1. Canavial não se esgota, não se exaure, não desaparece.
2. Na exaustão, o valor econômico é diminuído porque são retirados elementos do próprio bem. Na depreciação o bem continua a existir, apenas com valor menor.

Exemplo de exaustão: minério retirado da mina.

A cana-de-açúcar, mesmo com caule cortado, continua a existir (soqueira) e caule volta a crescer, mas a cada ano com teor de sacarose menor.



# IRPJ E AGRONEGÓCIO

## Depreciação acelerada

### Cinco pontos:

1. Canavial não se esgota, não se exaure, não desaparece.
2. Na exaustão, o valor econômico é diminuído porque são retirados elementos do próprio bem. Na depreciação o bem continua a existir, apenas com valor menor.
3. Recalibração do prazo de término do valor econômico se dá por razões distintas.

Na exaustão, ou pela descoberta de maiores riquezas (a mina tem mais minérios do que o esperado) ou redução na atividade econômica (menor extração de uma floresta em regime extrativista).

Na depreciação, ou porque o bem foi bem conservado, viabilizando seu maior período de rendimento (máquina com prazo de vida útil aumentado) ou porque há decisão pela continuidade de sua exploração, a despeito da perda de rendimento econômico.



# IRPJ E AGRONEGÓCIO

## Depreciação acelerada

### Cinco pontos:

1. Canavial não se esgota, não se exaure, não desaparece.
2. Na exaustão, o valor econômico é diminuído porque são retirados elementos do próprio bem. Na depreciação o bem continua a existir, apenas com valor menor.
3. Recalibração do prazo de término do valor econômico se dá por razões distintas.
4. Cálculo do valor da quota de exaustão é inaplicável ao canavial.

Art. 337 do RIR/2018 determina verificar percentual de árvores extraídas em relação à quantidade de árvores e aplicar esse percentual ao custo dos recursos florestais extraídos.

Se 100% do canavial é cortado em um ano, então, 100% do custo deveria ser reconhecido como despesa, o que não faz sentido.



# IRPJ E AGRONEGÓCIO

## Depreciação acelerada

### Cinco pontos:

1. Canavial não se esgota, não se exaure, não desaparece.
2. Na exaustão, o valor econômico é diminuído porque são retirados elementos do próprio bem. Na depreciação o bem continua a existir, apenas com valor menor.
3. Recalibração do prazo de término do valor econômico se dá por razões distintas.
4. Cálculo do valor da quota de exaustão é inaplicável ao canavial.
5. Normas são expressas quanto aos bens que se submetem à exaustão:

Recursos minerais ou

Recurso florestais



APET

# IRPJ E AGRONEGÓCIO

## Depreciação acelerada

### Cinco pontos:

1. Canavial não se esgota, não se exaure, não desaparece.
2. Na exaustão, o valor econômico é diminuído porque são retirados elementos do próprio bem. Na depreciação o bem continua a existir, apenas com valor menor.
3. Recalibração do prazo de término do valor econômico se dá por razões distintas.
4. Cálculo do valor da quota de exaustão é inaplicável ao canavial.
5. Normas são expressas quanto aos bens que se submetem à exaustão.



# IRPJ E AGRONEGÓCIO

## Depreciação acelerada

Aplicação a bens em “zona cinzenta”. Caso do canavial.

Conclusão:

*O canavial submete-se à depreciação e não à exaustão, podendo ser aplicado a ele o art. 6º da MP 2.159-70/2001.*



APET

# Subvenções para investimento

- ▶ Figura oriunda do direito financeiro.
- ▶ Colaboração, ajuda, auxílio do Estado, ou (a) destinado a cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas, ou (b) para estimular investimentos.
- ▶ Decreto-Lei n. 1.598/1977:

*As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações não serão computadas na determinação do lucro real, desde que: (...)*



# Subvenções para investimento

- ▶ Progressiva restrição ao conceito de subvenção para investimento por parte da Receita Federal e do CC/CARF.
- ▶ Autuações relevantes e disputas entre contribuintes e Administração Fiscal.
- ▶ Frente a esse cenário, dois acontecimentos:
  - Lei Complementar n. 160/2017
  - Posição do STJ



# Subvenções para investimento

- ▶ Lei Complementar n. 160/2017:
- ▶ Proposta para resolver a chamada “guerra fiscal”.
- ▶ Novo § 4º do art. 30 da Lei n. 12.973/2013:

*Art. 30. As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público não serão computadas na determinação do lucro real, desde que seja registrada em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que somente poderá ser utilizada para:*

(...)

*§ 4º Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto previsto no inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo.*

- ▶ Ficção jurídica: o que não é subvenção para investimento, é considerado (é tratado juridicamente) como se o fosse.



# Subvenções para investimento

- ▶ Quais os requisitos e condições?
- ▶ Não pode ser a concessão de incentivo/benefício como estímulo à implantação ou expansão de empreendimento econômico.
- ▶ Se fosse isso, o incentivo/benefício seria subvenção para investimento, não seria o caso de considerá-lo tal.
- ▶ Requisitos e condições são as demais exigências, basicamente, o destino para conta de reservas de lucros no PL, não distribuível.



# Subvenções para investimento

- ▶ O que deve-ser “considerado” subvenção para investimento?

Os incentivos e benefícios relativos ao ICMS.

- ▶ Incentivo é o estímulo para se fazer algo. O objetivo de provocar o comportamento em certo sentido.
- ▶ Já o benefício não envolve isso. Trata-se somente de um tratamento mais favorecido do que o geral.
- ▶ Alguns casos podem gerar dúvida se são benefício ou não.
- ▶ Quando se trata de ICMS: benefício fiscal é aquele que necessita ser concedido via CONFAZ, por força da CF/88 e da LC 24/1975.



# Subvenções para investimento

- ▶ Posição do STJ (Emb. Div. no Ag. Int. no REsp 1.517.492):
  - É inaceitável a União retirar, por via oblíqua, o incentivo fiscal que Estados concedem no exercício de sua competência tributária.
  - Isso esvaziaria ou reduziria o incentivo fiscal legitimamente outorgado pelo Estado, instrumento de política fiscal.
  - Violação ao princípio federativo.



# Subvenções para investimento

- ▶ Outros julgamentos ocorreram, como o REsp 1.605.245:
  - Tornou-se irrelevante a discussão a respeito do enquadramento do incentivo/benefício fiscal como subvenção para custeio ou para investimento.
  - Também são irrelevantes as alterações da LC 160/2017



# Subvenções para investimento

- ▶ Consequência do entendimento do STJ:
  - Outro ponto de vista: não importa o destino dado aos recursos, se para investimento, se registrado em conta do PL não distribuível, importa a origem, se derivado de benefício estadual.
  - Logo, não haveria a exigência de destino, de não compor o resultado distribuível aos sócios. Relevante vantagem, pois o benefício/incentivo fiscal estadual pode compor o resultado distribuído aos sócios.
- ▶ Atenção/preocupação: decisão do STJ é baseada em argumento constitucional, ou seja, tema pode vir a ser analisado pelo STF.



# Subvenções para investimento

- ▶ Contra-argumentos.
- ▶ Necessidade da entrada do benefício. Não abrangeria casos em que deixa de ocorrer despesa potencial.
- ▶ Posição do TRF da 4a Região.
- ▶ De outro lado: Recente Solução de Consulta COSIT n. 55/2021.
- ▶ Inconsistência no argumento: as regras sempre mencionaram isenções, melhor exemplo de um benefício que envolve deixar de ter despesa.



# Subvenções para investimento

- ▶ Tratamento benéfico seria somente para os benefícios retidos pelo contribuinte, não para os repassados para elo seguinte.
- ▶ Interpretação sem base no texto legal.
- ▶ Complexidade e inexatidão consideráveis.
- ▶ Intenção de aplicação do art. 166 do CTN a caso para o qual não se destina.
- ▶ Interpretação histórica, envolvendo a razão de veto pelo então Presidente Michel Temer, também indica que essa exegese é equivocada.



# IRPJ E AGRONEGÓCIO

## Compensação de prejuízos

Como regra, PJs estão limitadas a reduzir a base de cálculo em 30% com prejuízos fiscais de anos anteriores:

*Art. 580. O prejuízo fiscal poderá ser compensado com o lucro líquido ajustado pelas adições e pelas exclusões previstas neste Regulamento, observado o limite máximo, para compensação, de trinta por cento do referido lucro líquido ajustado (Lei nº 9.065, de 1995, art. 15, caput).*

Para as PJs que exploram atividade rural, esse limite não se põe:

*Art. 583. O prejuízo apurado pela pessoa jurídica na exploração de atividade rural poderá ser compensado com o resultado positivo obtido na mesma atividade em períodos de apuração posteriores, desconsiderado o limite previsto no caput do art. 580 (Lei nº 8.023, de 1990, art. 14).*



# IRPJ E AGRONEGÓCIO

## Compensação de prejuízos

Compensação do prejuízo fiscal advindo da atividade rural com lucro de outras atividades sem limite é admitido no mesmo período, mas não para período subsequente (art. 263, §§ 2º e 4º, da IN-RFB 1.700/2017):

*§ 2º O prejuízo fiscal da atividade rural determinado no período de apuração poderá ser compensado com o lucro real das demais atividades, apurado no mesmo período, sem limite.*

*(...)*

*§ 4º Aplicam-se as disposições previstas para as demais pessoas jurídicas à compensação dos prejuízos fiscais e das bases de cálculo negativas da CSLL decorrentes das demais atividades, e os da atividade rural com lucro real e resultado ajustado positivo de outra atividade, determinados em período subsequente.*



# IRPJ E AGRONEGÓCIO

## Lucro presumido

Não há margem de lucro própria para exploração de atividade rural.

Logo, é aplicada a margem de lucro geral de 8%.

Assim:

Para cada \$100 de receita, presume-se 8% de lucro

Ou seja, \$8 de lucro presumido

Sobre ele são aplicadas as alíquotas de 15% e 10% de adicional, aproximando, 25%

Logo: 25% de \$8 = \$2

Se margem de lucro for inferior à presumida, é preferível adotar lucro real.

Se contribuinte exercer outra atividade, sobre as receitas dessa outra atividade será aplicável a margem de lucro presumido apropriada.



# IRPJ E AGRONEGÓCIO

## Lucro presumido

Regra especial, contida na IN-RFB nº 1.700/2017, para o caso de uso do benefício da depreciação acelerada com migração posterior para o lucro presumido:

*Art. 266. A pessoa jurídica rural que tiver usufruído o benefício fiscal da depreciação acelerada incentivada e vier, posteriormente, a ser tributada pelo lucro presumido e pelo resultado presumido, caso aliene o bem depreciado com o incentivo durante a permanência nesse regime, deverá adicionar à base de cálculo para determinação do lucro presumido e do resultado presumido o saldo remanescente da depreciação não realizada.*



# IRPJ E AGRONEGÓCIO

## Ganho de capital

Cálculo do ganho de capital no regime de lucro presumido:

*Art. 596. Para fins de apuração de ganho de capital, considera-se custo de aquisição e valor da venda do imóvel rural o valor da terra nua constante do Documento de Informação e Apuração do ITR, observado o disposto no art. 14 da Lei nº 9.393, de 1996, nos anos da ocorrência de sua aquisição e de sua alienação, respectivamente (Lei nº 9.393, de 1996, art. 19, caput).*

*Parágrafo único. Na apuração de ganho de capital correspondente a imóvel rural adquirido anteriormente a 1º de janeiro de 1997, será considerado como custo de aquisição o valor constante da escritura pública, observado o disposto no parágrafo único do art. 146 (Lei nº 9.393, de 1996, art. 19, parágrafo único).*

Dificuldade: quando a alienação ocorre antes da entrega do DIAT.

E ganho de capital no regime de lucro real?



# IRPJ E AGRONEGÓCIO

## CSL

Sem limitação para compensação da base negativa de CSL.

Pode ser feita a depreciação integral de bens do ativo não circulante imobilizado na base de cálculo da CSL.

Se adotado o regime de lucro presumido, a margem de lucro presumida é de 12%.



# OBRIGADO !!!

[jdoniak@advocacialunardelli.com.br](mailto:jdoniak@advocacialunardelli.com.br)



APET