



A IMPORTÂNCIA DO CONTADOR NA ANÁLISE DOS INCENTIVOS FISCAIS

Caique Faleiros Souza Borges
Hully Laoane Ferreira da Silva
Marina Yamashita Balduino
Sergio Badoco Costa¹

Orientadora: Prof.^a Ana Cristina Ghedini Carvalho

Resumo: O contador é peça fundamental para a boa gestão de uma empresa e seu consequente sucesso econômico. Nesse contexto, o objetivo deste trabalho é analisar como o contador pode auxiliar a empresa na adoção de medidas que possam diminuir a incidência de tributos, especificamente no tocante à adoção de incentivos fiscais no âmbito federal. A proposta é analisar a legislação tributária, além de evidenciar a importância do profissional contador, bem como mostrar as formas de tributação previstas na legislação. Para tanto, os procedimentos metodológicos empregados serão desenvolvidos por meio de pesquisa explicativa, descritiva e bibliográfica.

Palavras-chaves: Incentivo fiscal. Contabilidade tributária. Direito Tributário. Impostos.

Introdução

Em um cenário macroeconômico, pode-se afirmar que um governo bem estruturado tem ao seu redor empresas igualmente estruturadas. A atividade governamental se inter-relaciona com a atividade empresarial e ambas influenciam a contabilidade e a tomada de decisão do contador, por isso a importância de conhecer a origem da sua profissão, os demais processos que a regulamentaram e também as características que a pessoa que pretende exercer essa função necessita ter.

O complexo sistema tributário presente no país precisa ser estudado a fundo de forma que auxilie a interpretar as leis de maneira que não ocorra litígio em sua interpretação. Mostrar o básico dos princípios constitucionais e também os tipos de contribuições sócias, imposto sobre renda, impostos sobre produção e circulação de mercadorias, conceituando os tipos de tributos, como impostos e taxas.

¹ Alunos regularmente matriculados no 7º semestre do Curso de Ciências Contábeis – noturno – do *Uni-Facef Centro Universitário de Franca*.



Conforme fica mais claro o funcionamento das leis, torna-se importante entender algumas formas mais conhecidas de tributação relacionadas ao, o imposto de renda da pessoa jurídica e à contribuição social sobre o lucro líquido. Nesse sentido, o estudo abrangerá a apuração pelo lucro real, que é uma forma de tributação relevante que, principalmente, coloca à disposição das empresas contribuintes alguns incentivos fiscais que podem gerar economia de tributos, como o Programa de Alimentação do Trabalhador(PAT), doações e patrocínio a projetos culturais e artísticos e relacionados à atividade desportiva.

Nesse contexto, o trabalho tem por objetivo geral analisar quais são os efeitos na apuração do IRPJ e da CSLL decorrentes da utilização de alguns incentivos fiscais.

A presente pesquisa, ainda em andamento, tem natureza explicativa, descritiva e bibliográfica, no intuito de se analisar a importância do contador diante de todo este cenário, com vistas a direcionar o empreendedor para o melhor caminho, sem que ele não deixe de cumprir com suas obrigações perante a lei.

1 O contador no Brasil

O contador, hoje em dia, tem uma importante função para que qualquer empresa ou pessoa tenha uma administração positiva de seus bens e recursos financeiros. Porém nem sempre foi assim, de acordo com Sá (2008) no Brasil há relatos de contadores na Pré-História, o Homo sapiens registrava nas paredes de sua moradia o seu balanço patrimonial, por meio de pinturas para qualificar e sinais repetitivos para quantificar itens similares, estas também encontradas em outros países como França, Espanha, Criméia, Creta etc.

A contabilidade foi sendo desenvolvida conforme o homem primitivo consegue desenvolver habilidade de pensar, o registro contábil pode ser considerado as primeiras manifestações de inteligência, passando de apenas do emocional pictórico (arte) para a evidência organizada, as contas.

Difícil evidenciar a vida do profissional da época, os homens de maior conhecimento escrituravam livros, para mostrar os movimentos de entrada e saída



dos metais preciosos, e ainda dos bens de posse da casa da moeda, os portugueses contabilizavam todas as viagens, os custos e bens que possuíam.

O primeiro responsável pela contabilidade da casa real, nomeado em 1549 segundo Sá (2008), foi Gaspar Lamego, este e outros de sua época exerceram sua função no Brasil.

2 A ética em sociedade

Por toda existência humana, esta acostumado a viver em sociedade, quando duas ou mais pessoas juntam sua capacidade de produção e conseguem assegurar sua sobrevivência. Viver em uma sociedade e sempre buscar o melhor do relacionamento, o entendimento das pessoas que ali convivem, pode ser em casa no trânsito ou escola, todos formam um tipo de sociedade temos como nos compreender para que possa fluir de maneira prática:

A ética, como expressão única do pensamento correto, conduz a ideia da universalidade moral, ou ainda a forma ideal universal do comportamento humano, expressa em princípios válidos para todo pensamento normal e sadio (Martins 1997, p. 24).

Mas para cada sociedade um jeito de pensar e também de compreender o que é ético para eles, algo que uma sociedade pode achar imoral para outro é a coisa mais normal, conforme sua conduta. Você busca viver com pessoas que tende a agir da mesma forma ou mesmo o que pensam ser o certo a se fazer, não faça para o outro o que não quer que façam para você.

2.1 Código de ética profissional

Considerado que uma empresa é também uma sociedade, é necessário aplicar a ética profissional, no exercício da atividade empresarial, objetivando a consciência do profissional que atua em qualquer área. Um código de ética discorre sobre o todo e as particularidades de cada profissão, e as respectivas



responsabilidades que aparecem no exercício da profissão. Para Martins (1997), é praticamente impossível um código de ética abranger todos os problemas que podem ocorrer no dia a dia, porém ele pode indicar o que é mais correto de se fazer, agir e pensar.

3 Sistema Tributário Nacional

O Sistema Tributário Nacional (STN) está regulamentado nos artigos 145 a 162 da Constituição Federal (CF) de 1988 e tem como objetivo tratar sobre as regras gerais de tributação, sobretudo a respeito da instituição, arrecadação e fiscalização dos tributos existentes.

Dessa forma, a expressão STN serve para designar o conjunto de todos os tributos cobrados no País, sem distinguir os da competência Federal, Estadual ou Municipal, e, bem assim, todas as regras jurídicas com relações entre si que disciplinam a arrecadação desses tributos.

Nos dizeres de Rosa Jr (2000, p. 225) pode-se entender que “Sistema Tributário Nacional é o conjunto de tributos vigentes em um país em determinada época, sem se distinguir entre o de competência federal, estadual e municipal, e das regras jurídicas que os disciplinam”.

Ademais, conforme entendimento de Vasconcelos(2001), como sistema tributário deve-se entender um conjunto ordenado e lógico de normas relativas à matéria tributária. Os conceitos e institutos que o compõem jamais devem ser considerados de forma estática, mesmo porque estes devem ser aplicados em um conjunto dinâmico composto mormente pela realidade social, pelo sistema econômico e pelo critério de justiça.

Dessa forma o contribuinte "de direito", normalmente representado pelo varejista, tem a responsabilidade legal de recolher o tributo cujo ônus financeiro é repassado por este para o "contribuinte de fato", que é representado pelo adquirente-consumidor. Sendo assim, basicamente entende-se que o STN é um conjunto de normas e princípios constitucionais que regulamenta as relações jurídicas tributárias, bem como demais normas relacionadas à tributação.



4. Princípios constitucionais básicos

Como mencionado anteriormente, há na Constituição Federal limites ao poder de tributar e à repartição do *quantum* arrecadado. Esses parâmetros são chamados, pela doutrina, de princípios constitucionais tributários e garantem proteção ao contribuinte contra um possível excesso na tributação feita pelo Estado.

Os princípios do Direito Tributário são normas (constitucionais) que limitam, regulam a prática de competência tributária, fazendo com que alguns valores tenham melhor efetividade no ordenamento jurídico.

Para melhor elucidação, serão apresentados alguns desses princípios quais sejam: princípio da anterioridade da lei; da capacidade contributiva; da irretroatividade; da não cumulatividade; vedação ao confisco; legalidade; e isonomia.

4.1 Princípio da anterioridade da lei

Este princípio, previsto no artigo 150, III, b e c da CF, visa proibir a cobrança de tributos no mesmo exercício em que foi publicada a lei que os instituiu ou aumentou, assim, exige que a lei tributária não gere seus efeitos de forma imediata, assim como nos ensina Bartine (2012).

A regra geral, para as contribuições sociais previstas no artigo 195 da Constituição Federal, é a de que a lei só poderá ser aplicada após noventa dias da sua publicação (anterioridade nonagesinal). Para os demais tributos, a lei que institui ou enseja algum aumento, poderá ser aplicada apenas no primeiro dia do exercício seguinte ao do que foi publicada observando-se, ainda, um período mínimo de 90 (noventa dias).

Há, no entanto, alguns tributos que constituem exceção ao princípio da anterioridade e não devem esperar o prazo de 90 dias da edição da lei para sua cobrança. São empréstimos compulsórios, Importação de produtos estrangeiros, exportação de produtos nacionais ou nacionalizados, produtos industrializados,



operações de crédito, câmbio e seguro, na iminência ou no caso de Guerra externa, propriedade de veículos automotores, propriedade predial e territorial urbana, renda e proventos de qualquer natureza.

4.2 Princípio da capacidade contributiva

Esse princípio encontra sua base no artigo 150, parágrafo 1º da CF o qual, em linhas gerais, preconiza que quanto maior a disponibilidade do contribuinte, maior será a incidência tributária recaída sobre ele.

Com a aplicação deste princípio haverá tratamento justo, se o legislador considerar as diferenças dos cidadãos, tratando de forma desigual os desiguais impondo o recolhimento de impostos considerando a capacidade contributiva de cada cidadão em separado. O tributo é justo desde que adequado à capacidade econômica da pessoa que deve suportá-lo. Não basta que o imposto seja legal, mister se faz que o mesmo seja legítimo.

Assim, pode-se entender que quem possui mais riquezas tem, conseqüentemente, maior capacidade de pagar tributos.

4.3 Princípio da irretroatividade da lei

O princípio da irretroatividade está previsto no artigo XXXX tem sua base no artigo 150, III, A da CF. De acordo com esse postulado, quando uma nova lei é descrita ela não poderá ser aplicada retroativamente, ou seja, a lei não poderá alcançar fatos geradores que já ocorreram.

Assim Bartine (2012), afirma que é proibida a cobrança de fatogerador ocorrido antes da lei que instituir o tributo ou majorá-lo. Este princípio está atrelado ao princípio da segurança jurídica, conforme a Lei de Introdução as Normas do Direito Brasileiro, no art. 6º, “a Lei entra em vigor terá efeito imediato e geral, respeitados o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada”. Também, o art. 150, III, A, da CF diz, “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: III



– cobrar tributos: a) em relação a fatos geradores ocorridos antes de início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentados”.

Em suma, entende-se que a lei só retroagirá a favor do contribuinte como no caso, por exemplo, da redução de percentual de penalidade de multa.

4.4 Princípio da não cumulatividade

No nosso ordenamento jurídico, pode-se retirar o conceito de não-cumulatividade mediante a interpretação das regras previstas nos artigos 153, IV, § 3º, II, e 155, II, § 2º, I, ambas da Constituição Federal.

Conforme se depreende da leitura dos dispositivos constitucionais acima mencionados e da análise bibliográfica, os conceitos de cumulatividade e não-cumulatividade pressupõem a existência de fatos geradores que componham uma cadeia econômica, formada por várias operações. Isso porque a não-cumulatividade visa a evitar o efeito “cascata” da tributação, compensando-se o valor referente ao tributo recolhido nas operações anteriores com o valor a ser recolhido na operação ora considerada. Tem por escopo, indubitavelmente, desonerar o contribuinte da repercussão econômica que um sistema de tributação cumulativo acarretaria no preço final do produto.

4.5 Princípio da vedação ao confisco

Conforme o artigo 150, IV da CF é proibido “utilizar tributo com efeito de confisco”. Deste modo, o Estado está limitado a instituir cobrança de tributos. Em caso de eventual confisco, o contribuinte tem a faculdade de invocar o judiciário.

O princípio determina que a imposição de um determinado tributo não pode ter por consequência o desaparecimento total de um determinado bem. Em outras palavras, o valor de uma exação deve ser razoável e observar a capacidade contributiva do sujeito passivo. Caio Bartine (2012) em seu livro Direito Tributário cita como exemplos de condutas vedadas o tributo sobre patrimônio que acarreta a



inutilização de uma propriedade e o imposto sobre a renda que impossibilite o sujeito passivo de auferi-la.

4.6 Princípio da legalidade

Diz respeito às modificações dos tributos. É vedado aos entes tributantes exigir ou aumentar tributo sem lei que assim estabeleça.

Assim, tal princípio garante ao contribuinte a existência de uma lei para criar e cobrar o tributo, pois não será imputada uma obrigação tributária ao contribuinte, sem antes observar as disposições legais quanto a criação e cobrança de um tributo.

Como alerta Bartine (2012), existem, no entanto, seis exceções, que são: II, IE, IOF, ICMS e CIDE.

4.7 Princípio da isonomia ou da igualdade

Consoante o que nos ensina Caio Bartine (2012), é vedado tratamento diferenciado a qualquer contribuinte que esteja em situação de igualdade tendo em vista que todos são iguais perante o ordenamento jurídico.

Essa vedação está descrita no artigo 150, II da CF.

Esse princípio também conhecido como princípio da igualdade tributária prescreve que não poderá haver instituição e cobrança de tributos de forma desigual entre contribuintes que se encontram em condições de igualdade jurídica. É corolário do princípio constitucional de igualdade jurídica, encontrado no art. 5º, caput, da Constituição Federal. O princípio da isonomia, do mesmo modo, é encontrado na Carta Magna, em seu art. 150, II, in verbis.

5 Competência tributária



Superada a fase preliminar em que foi tratado sobre os princípios constitucionais tributários, importante discorrer sobre a competência tributária, outro pilar no qual está fundamentado o sistema tributário constitucional.

A Constituição Federal outorga competência tributária à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, pessoas jurídicas de direito público interno, também denominados de entes tributantes. Dessa forma, a Constituição federal, ao atribuir a competência, já delimita quais tributos poderão ser instituídos por cada um.

Pode-se dizer que competência tributária é, pois, uma aptidão abstrata para criar tributo, conferida de forma exclusiva aos entes federativos: União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

A Constituição Federal, além de prever os entes detentores da competência tributária, fixou expressamente em regra matriz a competência para cada determinada espécie de tributo.

De acordo com a Constituição Federal (artigo 24, I), será detentor de tal competência quem detiver, de igual modo, o poder legislativo.

6 Conceito de tributo

A definição de tributo está expressa no artigo 3º do Código Tributário Nacional: “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Assim, pode-se dizer que constitui o tributo em uma prestação pecuniária expressa em moeda e compulsória, por decorrer da soberania do Estado, podendo ou não implicar em uma contraprestação imediata relacionada diretamente ao valor pago.

Os incentivos fiscais, por exemplo, tema central desse artigo, decorrem justamente da natureza extrafiscal, afinal tem como intuito maior proteger ou garantir



algumas situações sociais, políticas ou econômicas a depender do contexto nacional.

7 Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido e suas formas de tributação

Os contribuintes do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), basicamente são as pessoas jurídicas de direito privado domiciliadas no país, sejam quais forem seus fins, nacionalidades ou participantes no capital; a filial, sucursal, agência ou representações no país das pessoas jurídicas com sede no exterior; os comitentes domiciliados no exterior, quanto aos resultados das operações realizadas por seus mandatários ou comissários no país; as sociedades em conta de participação (por equiparação) e as empresas individuais (SANTOS 2009, p.31).

Qualquer empresa pode optar pela apuração do IRPJ e da CSLL pelo lucro real, e independente do seu porte ou ramo de atividade, porem em alguns casos este regime de tributação é obrigatório.

É primordial que a pessoa jurídica tributada com a base do lucro mantenha a escrituração comercial regular (contabilidade), sem esquecer também do LALUR, livro de apuração do lucro real, que é dividido em duas partes: uma é destinada aos lançamentos de ajustes do lucro líquido do exercício e a transcrição da demonstração do lucro real e a outra parte é destinada ao controle dos valores que influenciam a determinação do lucro real de exercícios futuros e não constem da escrituração comercial. (Young 2008 p.15).

Quem escolher a base de lucro real anual terá que recolher o imposto de renda e a contribuição social sobre o lucro calculado por estimativa, com a possibilidade de levantar balanços ou balancetes mensais, podendo compensar integralmente os prejuízos com os lucros acumulados dentro do mesmo ano calendário. O que torna está uma vantagem para as empresas.

O lucro real é um conceito fiscal e não um conceito econômico. No conceito econômico, o lucro é o resultado positivo da soma algébrica de receita bruta (de vendas ou serviços) (-) devolução e impostos (-) custos (-) despesas



operacionais (+) receitas não operacionais (-) despesas não operacionais. Conforme determina o art. 247 do RIR, é o lucro líquido (contábil) do período-base ajustado pelas adições, exclusões ou compensação prescritas ou autorizadas pela legislação do IR.

No lucro real anual, embora o fato gerador do imposto e da contribuição ocorra apenas 31 de dezembro de cada ano, a legislação atribui ao contribuinte à obrigação de calcular o IRPJ e da CSLL mensalmente, através da estimativa.

Em relação ao balanço anual (31 de dezembro), são determinados o imposto e a contribuição efetivamente devidos, os quais devem ser confrontados com os valores devidos por estimativa. Os saldos apurados se positivo, devem ser pagos em quota única, até o último dia útil do mês de março do ano subsequente, acrescidos de juros calculados com base na taxa Selic, acumulada mensalmente, a partir de 1º de fevereiro até o último dia do mês anterior ao pagamento, e de 1% no mês do pagamento.

Se negativos, devem ser compensados com o imposto e a contribuição devidos a partir do mês de janeiro do ano calendário subsequente ao do encerramento do período de apuração (pagos a partir de fevereiro, se a empresa permanecer na estimativa), acrescidos de juros equivalentes à taxa Selic, acumulados mensalmente, calculados a partir do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o mês anterior ao da compensação, e de 1% relativamente ao mês em que estiverem sendo compensados, assegurada a pessoa jurídica a alternativa de requerer a restituição do montante pago maior.

As alíquotas da CSLL são: 8% até 30.04.1999, a partir de 01.05.1999, a alíquota foi majorada para 12% e a partir de 01.02.2000 a alíquota é de 9%. Para as entidades financeiras e equiparadas alíquota é de 15%. Já as alíquota do imposto de renda a empresa paga alíquota de 15% sobre o lucro real. A parcela do lucro real que exceder ao valor resultante da multiplicação de R\$20000,00 pelo número de meses do respectivo período de apuração, sujeita-se a incidência de adicional de



imposto a alíquota de 10% que será pago juntamente com o imposto de renda apurado pela aplicação da alíquota geral de 15%.

8 Incentivos Fiscais

Os Incentivos Fiscais podem ser entendidos como uma forma de intervenção do Estado na economia para alcançar objetivos que invariavelmente tem caráter social ou econômico. São valores devidos a título de impostos, por pessoas jurídicas e físicas, que o governo deixa de arrecadar para que sejam destinados a outras atividades voltadas a valorização sociocultural na sociedade afetada pela atividade empresarial.

Com base constitucional, que exclui total ou parcialmente o crédito tributário de quem é detentor o poder central em prol do desenvolvimento de região ou setor de atividade do contribuinte.

Inserido no contexto do Planejamento Tributário, os Incentivos Fiscais vêm a diminuir os encargos tributários e conseqüentemente os custos, de forma legal, redirecionando parte dos valores que deveriam recolher ao Fisco para outros fins sociais de interesse do Estado, investindo em programas de desenvolvimento social.

Por conseguinte a elisão fiscal induzida pela legislação engloba a utilização dos incentivos fiscais, uma vez que o próprio texto legal permite aos seus destinatários alguns benefícios. Esses incentivos correspondem a uma renúncia fiscal dos órgãos públicos federais, estaduais e municipais, para a aplicação em projetos sociais, culturais, desportivos, programas voltados para área tecnológica, desenvolvimento de determinadas regiões, dentre outros (FARIAS, 2011, p. 9).

A Prática de Incentivos procura fortalecer a economia ou alguns de seus setores estratégicos, reduzir desigualdades regionais promovendo o equilíbrio entre as unidades da federação e permitindo o acesso à parcela cada vez maior da população à saúde, educação, alimentação e cultura entre outros fatores que possam influir no desenvolvimento social e econômico.



As empresas têm se preocupado mais com as questões sociais da sociedade, assim estão investindo no desenvolvimento social para melhorar a qualidade de vida das pessoas que vivem a sua volta e também de seus funcionários, investindo, como por exemplo, em Atividades Esportivas, Cultura, entre outros projetos. Essa estratégia empresarial tende a deixar o funcionário mais motivado e engajado nas atividades empresarial.

Nos últimos anos, de maneira mais constante, as empresas brasileiras também têm mostrado sua preocupação com as questões sociais de nosso País. Cresce em importância a empresa detentora de uma política social mais transparente, preocupada não só com o lucro e com o seu crescimento - que são fundamentais -, mas também com o bem-estar da comunidade em geral (Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul - CRC/RS, 2007, p. 3).

Além da redução do valor a pagar de impostos, alguns Incentivos Fiscais, podem ser vistos como uma ferramenta de Marketing, uma vez que a empresa vincula sua marca às atividades sociais que são empregadas na sociedade. Esse fenômeno é chamado de Marketing Cultural, ferramenta estratégica que as empresas empregam, para atingir determinado público e seus associados.

Um fator que estimulou a prática do Marketing cultural foi à criação de uma lei de incentivo fiscal em 1986 (Lei Sarney), pela qual o Governo Federal concedia isenção fiscal, total ou parcial, para as empresas que destinarem verbas ao patrocínio de projetos culturais. Por isso, muitas vezes, os termos "marketing cultural" e "incentivo fiscal à cultura" são usados associados, erradamente compreendidos como uma simbiose necessária (OLIVEIRA, Eliane, 2003).

Pela legislação vigente no Brasil os tributos que os mecanismos de incentivos fiscais atingem, nos três níveis de governo, são:

- 1 - Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), recolhido para a União;
- 2 - Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), recolhido para o governo estadual;
- 3 - Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) e Imposto Sobre Serviços (ISS), recolhidos para o Município.



Neste estudo vamos discorrer sobre alguns dos incentivos fiscais que alteram o total a recolher do IRPJ, no regime de apuração pelo Lucro Real.

Esses incentivos são valores dispendidos em forma de doações e patrocínios, ligados à:

- Atividades Culturais ou Artísticas;
- Atividades Desportivas;
- Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT).

8.1 Doações e Patrocínios

De acordo com o Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), nos casos de doação, é vedado o beneficiário cuja atividade vise fins lucrativos, ou seja, não pode receber o benefício de doações ou patrocínios empresas que almejam fins lucrativos. Dessa forma só poderão ser efetuadas doações quando a pessoa física ou jurídica que irá receber o benefício não tenha como finalidade lucrativa. Quanto aos casos de patrocínio, onde a marca do patrocinador é vinculada à prática de quem recebe a verba, o patrocinado poderá ter fins lucrativos, não podendo receber, o patrocinador, vantagem financeira ou material do patrocinado.

Considera-se doação à transferência gratuita, em caráter definitivo, à pessoa física ou pessoa jurídica de natureza cultural, sem fins lucrativos, de numerário, bens ou serviços para a realização de projetos culturais, vedado o uso de publicidade paga para divulgação deste ato.

A transferência gratuita, em caráter definitivo, a pessoa física ou jurídica de natureza cultural com ou sem fins lucrativos, de numerário para a realização de projetos culturais, com finalidade promocional e institucional de publicidade (Decreto 3.000/99 art. 477 e art. 478, inciso I).

A doação ou patrocínio são vedados nos casos em que a pessoa ou instituição sejam ligados ao agente patrocinador ou doador, conforme Lei nº 8.313/99, art. 27.



8.2 Incentivos a Atividades Culturais ou Artísticas

O primeiro mecanismo de incentivo fiscal cultural do Brasil foi implantado pela Lei nº 7.505 de 02 de julho de 1986 (Lei Sarney), substituída posteriormente pela Lei nº 8.313 de 23 de dezembro de 1991 (Lei Rouanet), que instituiu o Programa Nacional de Apoio à Cultura (Pronac) e trouxe maior rigor e controle sobre a inclusão no projeto, seu conteúdo e seus beneficiários.

§ 1º Os incentivos criados por esta Lei somente serão concedidos a projetos culturais cuja exibição, utilização e circulação dos bens culturais deles resultantes sejam abertas, sem distinção, a qualquer pessoa, se gratuitas, e a público pagante, se cobrado ingresso.

§ 2º É vedada a concessão de incentivo a obras, produtos, eventos ou outros decorrentes, destinados ou circunscritos a coleções particulares ou circuitos privados que estabeleçam limitações de acesso (Lei nº 8.313/1991, art. 2º).

Conforme designado no art. 1º da Lei nº 8.313/91, o Pronac surgiu com a finalidade de integrar e dar a oportunidade para que todos tenham acesso às fontes da cultura e produção artística brasileira, difundindo e protegendo as manifestações culturais brasileiras, assim como, expondo seus idealizadores e incluindo outras ações culturais internacionais praticadas no Brasil, ainda que priorizando os aspectos da cultura brasileira.

Para tanto a União possibilita que sejam aplicadas parcelas do Imposto sobre a Renda, como doações e patrocínios, para apoio direto a projetos culturais, como também por contribuições ao Fundo Nacional da Cultura (FNC). Esses projetos devem estar devidamente enquadrados nos objetivos do PRONAC, avaliados de acordo com as exigências do Ministério Público, e só terão aprovação válida após publicação de ato oficial.

8.2.1 Contabilização e limites de isenção

Para efeito de contabilização, as doações ou patrocínios, realizados para atividades aprovadas pelo PRONAC, são considerados despesas operacionais



dedutíveis, conforme expresso no Regulamento do Imposto de Renda/99 art. 475,§ 4º. Assim, sendo deduzido nas despesas operacionais na DRE.

O registro da operação deve ser feito da seguinte forma no Livro Diário:

D – Despesa Operacional

Incentivo a Atividade Cultural ou Artística

C – Depósitos Bancários

Banco YYY

Valor da doação/patrocínio a Projeto Cultural - PRONAC conforme comprovante

Os limites do incentivo fiscal permitidos para dedução do IRPJ, neste caso, conforme Decreto nº 5.761/2006, são:

- 40% do valor da doação, limitado a 4% do IRPJ, sem adicional;
- 30% do valor do patrocínio, limitado a 4% do IRPJ, sem adicional.

Em casos de doação, o primeiro limite permite deduzir até 40% (quarenta por cento) do valor doado, limitado a 4% (quatro por cento) do IRPJ a 15% (quinze por cento), apurado no exercício em que ocorre a doação.

Considerando valores hipotéticos de despesa com doação e de IRPJ apurado pela alíquota de 15%, o cálculo para encontrar o valor a ser deduzido do IRPJ a pagar, dá-se da seguinte forma:

Limite 1:

Valor doado x 40%

$100.000,00 \times 40\% = R\$ 40.000,00.$

Limite 2:

IRPJ a 15% x 4%

$198.000,00 \times 4\% = R\$ 7.920,00.$



Para efeito de dedução deve-se considerar o limite 2 como limite máximo.

Nos casos em que há patrocínio, dois limites para utilização do benefício também deverão ser observados, o primeiro limite permite deduzir até 30% (trinta por cento) do valor doado, limitado a 4% (quatro por cento) do IRPJ a 15% (quinze por cento), apurado no exercício em que ocorre o patrocínio.

Considerando valores hipotéticos, o cálculo para encontrar o valor a ser deduzido do IRPJ a pagar, dá-se da seguinte forma:

Limite 1:

Valor doado x 30%

$150.000,00 \times 30\% = R\$ 45.000,00.$

Limite 2

IRPJ a 15% x 4%

$198.000,00 \times 4\% = R\$ 7.920,00.$

Assim como nas doações, deve-se considerar o limite 2 como limite máximo de dedução.

Os limites, citados acima, são considerados isoladamente, ou seja, esse benefício não exclui ou reduz outros benefícios, abatimentos e deduções em vigor. Os incentivos destacados não tem caráter cumulativo, dessa forma, o excesso do incentivo não usado, não pode ser transferido para o exercício seguinte.

8.3 Atividades Desportivas

A aprovação da Lei nº 11.438 de 29 de dezembro de 2006 dispôs que as doações e patrocínios destinados a apoiar projetos desportivos, a partir do ano-calendário de 2007 até o ano-calendário de 2015. Posteriormente o Decreto nº 6.180 de 03 de agosto de 2007, regulamentou o disposto na lei acima citada.



De acordo com o Decreto nº 6.180/07, são compreendidos como projetos desportivos o conjunto de ações organizadas e sistematizadas por entidades de natureza esportiva, destinado à implementação, à prática, ao ensino, ao estudo, à pesquisa e ao desenvolvimento do desporto, submetidos ao Ministério do Esporte.

8.3.1 Contabilização e limite de isenção

Conforme trata o art. 1º, § 2º, da Lei 11.438, os valores doados ou patrocinados a atividades desportivas são considerados como despesa operacional não dedutível, portanto deverá ser adicionado no LALUR para apuração da base de cálculo do IRPJ e CSLL.

Art. 12. Os recursos provenientes de doações ou patrocínios efetuados nos termos do art. 1º desta Lei serão depositados e movimentados em conta bancária específica, no Banco do Brasil S.A. ou na Caixa Econômica Federal, que tenha como titular o proponente do projeto aprovado pelo Ministério do Esporte (Lei nº 11.438/2006, art. 12).

O registro da operação deve ser feito da seguinte forma no Livro Diário:

D – Despesa Operacional

Incentivo ao Desporto

C – Depósitos Bancários

Banco YYY

Valor da doação/patrocínio ao projeto desportivo conforme comprovante

O limite, do incentivo fiscal, permitido para dedução do IRPJ, neste caso, é de até 1% do IRPJ a 15% (quinze por cento), sem o adicional.

Considerando valores hipotéticos, o cálculo para encontrar o valor a ser deduzido do IRPJ a pagar, dá-se da seguinte forma:

IRPJ a 15% x 1%

198.000,00 x 1% = R\$ 1.980,00.



É considerado isoladamente, ou seja, esse benefício não exclui ou reduz outros benefícios, abatimentos e deduções em vigor. E também não é cumulativo, assim, o excesso do incentivo não usado, não pode ser transferido para o exercício seguinte.

8.4 Programa de Alimentação ao Trabalhado

Instituído pela Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976, regulamentado pelo Decreto nº 5, de 14 de janeiro de 1991 e presente no Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, art. 584, art. 585, art. 586 e art. 587, os programas de alimentação ao trabalhador, para serem usados na obtenção de incentivos fiscais, devem ser previamente aprovados pelo Ministério de Trabalho e da Previdência Social.

Conforme previsto no art. 2º do Decreto nº 5/91, o programa foi criado com a finalidade de atender os trabalhadores os carentes, no entanto, os trabalhadores de renda mais elevada também poderão ser incluídos no programa, desde que, esteja assegurado o atendimento a totalidade dos trabalhadores contratados pela pessoa jurídica.

Art. 4º Para a execução dos programas de alimentação do trabalhador, a pessoa jurídica beneficiária pode manter serviço próprio de refeições, distribuir alimentos e firmar convênio com entidades fornecedoras de alimentação coletiva, sociedades civis, sociedades comerciais e sociedades cooperativas.

Parágrafo único. A pessoa jurídica beneficiária será responsável por quaisquer irregularidades resultantes dos programas executados na forma deste artigo (Decreto nº5/1991, art.4º).

8.4.1 Contabilização e limite de isenção

De acordo com o art. 369 do Decreto nº 3.000/1999, são dedutíveis as despesas de alimentação fornecida pela pessoa jurídica, indistintamente, a todos os seus empregados. Além da despesa ser dedutível, o PAT poderá ainda ser abatido do IRPJ apurado com a alíquota normal em até 4%, observando como limite 15%



das despesas de custeio com o programa de alimentação, limitado a R\$1,99 por refeição fornecida.

O registro da operação deve ser feito da seguinte forma no Livro Diário:

D – Despesa Operacional

Programa de Alimentação do Trabalhador

C – Contas a Pagar

Programa de Alimentação do Trabalhador

Valor dos gastos com PAT

Na apuração do Lucro Real o incentivo concedido à empresa aprovada no PAT deve observar dois limites para utilização do benefício:

- Até 4% do IRPJ sem o adicional;
- R\$ 1,99 por refeição (base do incentivo) x 15% (alíquota do IRPJ), multiplicado pela quantidade de refeições fornecidas no período.

O valor do incentivo a ser deduzido do IRPJ, será o menor valor correspondente dos limites acima relacionados.

Considerando valores hipotéticos, o cálculo para encontrar o valor a ser deduzido do IRPJ a pagar, dá-se da seguinte forma:

IRPJ a 15% x 4%

$198.000,00 \times 4\% = R\$ 7.920,00.$

Alíquota do IRPJ x base do incentivo = limite dedutível por refeição

$15\% \times 1,99 = R\$ 0,2985$

Limite dedutível por refeição x número de refeições fornecidas

$0,2985 \times 166 = R\$ 49.551,00.$

A dedução é considerada isoladamente e cumulativamente.

§ 1º A dedução a que se refere o *caput* deste artigo não poderá exceder em cada exercício financeiro, isoladamente, a 5% (cinco por cento) e



cumulativamente com a dedução de que trata a lei nº 6.297, de 15 de dezembro de 1975, a 10% (dez por cento) do lucro tributável (Lei nº 6.321/1976, art. 1º, § 1º).

Conforme descreve o art. 1º, § 2º da lei nº 6.321/1976, as despesas não deduzidas no exercício financeiro correspondente poderão ser transferidas para dedução nos dois exercícios financeiros subsequentes.

9 Aspectos Metodológicos e exemplos práticos da utilização dos incentivos fiscais

Apresenta-se, através dessa pesquisa explicativa, como funcionam os mecanismo de incentivos fiscais aplicáveis sobre o Imposto de Renda Pessoa Jurídica no regime de tributação pelo Lucro Real. O estudo é também descritivo, pois busca descrever o Sistema Tributário Nacional, o papel do contador na sociedade e o impacto da utilização de incentivos fiscais na apuração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido apurados pelo Lucro Real.

A revisão da bibliografia a respeito da temática do trabalho decorreu de pesquisas em fontes de natureza científica, como artigos científicos, livros e dissertações.

O resultado da pesquisa pode ser apresentado através de exemplos práticos hipotéticos que demonstram como ficam as demonstrações contábeis e a apuração do IRPJ pelo lucro real, quando a empresa se beneficia do uso dos incentivos tratados neste artigo.

10 Exemplos práticos de como os incentivos fiscais podem diminuir o valor do IRPJ a pagar



Para melhor esclarecimento, são demonstrados, através de tabelas com valores hipotéticos, a economia fiscal obtida com o uso dos incentivos fiscais, comparados a uma empresa que não utilize o benefício.

Os cálculos dos valores dos benefícios concedidos pelo uso dos incentivos são apresentados nos itens referentes a cada programa.

Seguem, abaixo, tabelas demonstrando como ficariam a Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) e a Apuração do IRPJ e da CSLL pelo Lucro Real, respectivamente, no caso de empresas que utilizam o benefício dos incentivos fiscais através de doações e patrocínios a projetos culturais aprovados pelo PRONAC, doações e patrocínios a atividades desportivas e se valem do Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT).

Para a realização do exemplo prático e comparativo já citado, foram considerados valores hipotéticos, conforme DRE apresentada na sequencia, bem como os seguintes montantes:

- valor de doação a projeto cultural: R\$ 100.000,00.
- valor de patrocínio a projeto aprovado pelo PRONAC: R\$ 150.000,00.
- valor custeio com programa de alimentação ao trabalhador: R\$ 250.000,00.
- número de refeições servidas no período: 166.

Tabela 1 – Demonstração do Resultado do Exercício – DRE

Dados	Sem Incentivos	Com Incentivos
	Valores em R\$	Valores em R\$
Receita Bruta de Vendas	3.000.000,00	3.000.000,00
(-) Deduções de Vendas	(700.000,00)	(700.000,00)
= Receita Líquida de Vendas	2.300.000,00	2.300.000,00
(-) CPV ou CMV	(500.000,00)	(500.000,00)
= Lucro Bruto	1.800.000,00	1.800.000,00
(-) Despesas/Receitas Operacionais	10.000,00	(790.000,00)



(-) Despesas Administrativas	(20.000,00)	(20.000,00)
(-) Despesas Vendas	(50.000,00)	(50.000,00)
(+) Receitas Financeiras	80.000,00	80.000,00
(-) Doações Projeto Cultural – PRONAC	-	(100.000,00)
Dados	Sem Incentivos	Com Incentivos
(-) Patrocínio Projeto Cultural – PRONAC	-	(150.000,00)
(-) Doações/Patrocínio Atividades Desportivas	-	(300.000,00)
(-) Despesas com PAT	-	(250.000,00)
= Lucro Operacional	1.810.000,00	1.010.000,00
(-) Outras Despesas	-	-
(+) Outras Receitas	-	-
= Lucro Contábil	1.810.000,00	1.010.000,00
(-) IRPJ	(455.000,00)	(304.260,00)
(-) CSLL	(163.800,00)	(118.800,00)
= Resultado do Exercício	1.191.200,00	586.940,00

Fonte: Tabela elaborada pelos autores.

Tabela 2 – Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR

Dados	Sem Incentivos	Com Incentivos
	Valores em R\$	Valores em R\$
Lucro Contábil	1.810.000,00	1.010.000,00
(+) Adições	10.000,00	310.000,00
(+) Brindes	10.000,00	10.000,00
(+) Doações/Patrocínio a Atividades Desportivas	-	300.000,00



(-) Exclusões	-	-
= Base de Cálculo antes das compensações	1.820.000,00	1.320.000,00
(-) Prejuízo Contábil	-	-
= Base de Cálculo após compensações	1.820.000,00	1.320.000,00
IRPJ 15%	273.000,00	198.000,00
IRPJ 10%	182.000,00	132.000,00
= IRPJ antes dos Incentivos Fiscais	455.000,00	330.000,00
Dados	Sem Incentivos	Com Incentivos
(-) Incentivo Doação Projeto Cultural – PRONAC	-	(7.920,00)
(-) Incentivo Patrocínio Projeto Cultural – PRONAC	-	(7.920,00)
(-) Incentivo Doação/Patrocínio Atividades Desportivas	-	(1.980,00)
(-) Incentivo PAT	-	(7.920,00)
= IRPJ a pagar	455.000,00	304.260,00
Economia Fiscal	0,00	150.740,00

Fonte: Tabela elaborada pelos autores.

Tabela 3 – Apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL

Dados	Sem Incentivos	Com Incentivos
	Valores em R\$	Valores em R\$
Lucro Contábil	1.810.000,00	1.010.000,00
(+) Adições	10.000,00	310.000,00
(+) Brindes	10.000,00	10.000,00
(+) Doações/Patrocínio a Atividades Desportivas	-	300.000,00



(-) Exclusões	-	-
= Base de Cálculo antes das compensações	1.820.000,00	1.320.000,00
(-) Base de cálculo negativa da CSLL	-	-
= Base cálculo após as compensações	1.820.000,00	1.320.000,00
CSLL 9%	163.800,00	118.800,00
Economia Fiscal	0,00	45.000,00

Fonte: Tabela elaborada pelos autores.

Analisando os dados das tabelas 1, 2 e 3, a empresa conseguiu com o uso dos incentivos fiscais, tratados nesse artigo, uma economia de IRPJ R\$ 150.740,00 e de CSLL R\$ 45.000,00. Além da economia fiscal que ela obteve, a empresa é agraciada com a participação em ações sócias que ajudam o desenvolvimento da sociedade onde ela atua e divulgação de sua marca.

Esse benefício foi possível devido ao conhecimento amplo do profissional contador, que utilizou sua ética na análise de seus conhecimentos sobre o Sistema Tributário Nacional, avaliando as possibilidades cabíveis ao regime de tributação Lucro Real Anual e seus respectivos incentivos, se valendo de meios lícitos para conceder à empresa melhor solução tributária.

11 Considerações Finais

Conforme se mencionou no início do presente artigo, o desiderato inicial era através de pesquisa bibliográfica, descritiva e explicativa conhecer a origem do profissional de contabilidade e suas qualidades morais no exercício de sua função. A contabilidade é uma profissão antiga que se desenvolveu e foi regulamentada, ganhando notoriedade no mercado ao auxiliar o administrador a fazer o melhor controle do patrimônio da instituição financeira bem como buscar



benefícios previstos em lei. Para isso, é indispensável à presença de um profissional apto não só em questões relativas à “matéria contábil”, mas, principalmente, no que diz respeito à ética profissional.

Ademais, como dito anteriormente, assim como um contador ético é indispensável à empresa que o profissional escolhido saiba como funciona o Poder Executivo e o Sistema Tributário Nacional. Nesse sentido, como se analisou, ao longo do presente artigo, é recomendável que o contador conheça os princípios que regem o Sistema Tributário, entenda como se dá a Competência Tributária e, de igual modo, conheça os “pontos chave” da tributação.

Para este artigo, escolhemos discorrer a respeito do regime de tributação denominado Lucro Real, pois os Incentivos vigentes no nosso ordenamento jurídico são permitidos apenas sobre este regime. Todas as empresas tem a livre escolha quanto à sua forma de tributação, respeitando os limites, sobre elas incidem Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, entre outros, e também seu percentual.

Ao demonstrar as vantagens adquiridas com o uso dos incentivos, valemo-nos de exemplos hipotéticos (apresentados no corpo do texto) quanto à economia fiscal.

Inicialmente, de acordo com o que foi pesquisado, notamos a importância de um bom e ético profissional contábil, para auxiliar a empresa quanto aos meios legais que ela pode se valer para atingir os benefícios fiscais disponibilizados pela legislação vigente no País, com ganhos na economia de tributos.

Referências

BRASIL. Decreto nº 5, de 14 de janeiro de 1991. *Regulamenta a Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976, que trata do programa de alimentação do trabalhador, revoga o decreto nº 78.676, de 8 de novembro de 1976 e dá outras providências.* Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1990-1994/D0005.htm>. Acesso em: 24 de abr. 2015.



BRASIL. Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999. *Regulamenta a Tributação, Fiscalização, Arrecadação e Administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza.* Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm>. Acesso em: 24 abr. 2015.

BRASIL. Decreto nº 5.761, de 27 de abril de 2006. *Regulamenta a lei nº 8.313 de 23 de dezembro de 1991.* Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2006/Decreto/D5761.htm> Acesso em: 24 abr. 2015.

BRASIL. Decreto nº 6.180, de 03 de agosto de 2007. *Regulamenta a lei nº 11.438, de 29 de dezembro de 2006.* Disponível em: <<http://www18.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Decretos/2007/dec6180.htm>>. Acesso em: 24 abr. 2015.

BRASIL. Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976. *Dispõe sobre a dedução, do lucro tributável para fins de imposto sobre a renda das pessoas jurídicas, do dobro das despesas realizadas em programas de alimentação do trabalhador.* Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L6321.htm#art1>. Acesso em: 24 abr. 2015.

BRASIL. Lei nº 7.505, de 02 de julho de 1986. *Benefícios fiscais na área do imposto de renda concedidos a operações de caráter cultural ou artístico.* Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7505.htm>. Acesso em: 06 abr. 2015.

BRASIL. Lei nº 8.313, de 23 de dezembro de 1991. *Programa Nacional de Apoio à Cultura (Pronac).* Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8313cons.htm>. Acesso em: 06 abr. 2015.

BRASIL. Lei nº 11.438, de 29 de dezembro de 2006. *Dispõe sobre incentivos e benefícios para fomenta às atividades de caráter desportivo e da outras providências.* Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/lei/l11438.htm>. Acesso em: 24 abr. 2015.

COMISSÃO de estudos de responsabilidade social do CRCRS. *Manual de Incentivos Fiscais: para investimentos sociais, desportivos e culturais.* 2. ed. Porto Alegre: CRCRS, 2007. 85 p.

FARIAS, Viviane Lameira. *Imposto de renda pessoa jurídica: um estudo de caso dos incentivos fiscais em uma empresa comercial.* 2011, 60 f. (Trabalho de Conclusão de



CARVALHO, A. C. G.

Curso em Ciências Contábeis). Universidade de Santa Maria, Rio Grande do Sul, 2011.

FABRETTI, Laudio Camargo. *Direito Tributário*. São Paulo: Atlas, 1992.

JÚNIOR, Rosa. *Manual de direito financeiro e tributário*. 19. ed. São Paulo: Freitas Bastos, 2000.

LISBOA, Lázaro Plácido. *Ética geral e profissional em contabilidade*. 1. Ed. São Paulo: Atlas, 1996.173 p.

OLIVEIRA, Eliane. *Por que as empresas apoiam a cultura?*. 2003. Disponível em: <http://www.marketing-e-cultura.com.br/website/pratica/prat001-b.php?cod_artigo=43>. Acesso em: 06 abr. 2015.

OLIVEIRA, Sheila Fernandes Pimenta e. *Estrutura e formatação de trabalhos acadêmicos: compilação e discussão das normas da ABNT*. 4. ed. Franca: Uni-FACEF, 2013. 76 p.

SÁ, Antônio Lopes de. *História geral da contabilidade no Brasil*. 1. ed. Brasília: CFC, 2008. 280 p.

SANTOS, Cleônimo dos; BARROS, Sidney Ferro. *Imposto de renda pessoa jurídica para contadores*. 4. Ed. São Paulo: IOB, 2009. 773 P.

VASCONCELOS, Renato César Melo. *Breves comentários acerca da natureza jurídica do tributo e a competência tributária*. 2012. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/21591/breves-comentarios-acerca-da-natureza-juridica-do-tributo-e-a-competencia-tributaria>>. Acesso em: 28 abr. 2015.

YOUNG, Lúcia Helena Briski. *Lucro real*. 6. ed. São Paulo: Juruá, 2009. 282 p.

JUSBRASIL. *Um panorama nos princípios do direito tributário*. 2013. Disponível em: <<http://www.cursoabnaweb.com.br/novidades/um-panorama-nos-principios-do-direito-tributario.html>>. Acesso em: 28 abr. 2015.