



ESCOLA DA MAGISTRATURA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO

INCENTIVO FISCAL AO DESPORTO NO IRPJ

Lucas Guimarães de Paula

Rio de Janeiro
2018

LUCAS GUIMARÃES DE PAULA

INCENTIVO FISCAL AO DESPORTO NO IRPJ

Artigo científico apresentado como exigência de conclusão de Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* da Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro.

Professores Orientadores:

Mônica C. F. Areal

Néli L. C. Fetzner

Nelson C. Tavares Junior

Rio de Janeiro
2018

INCENTIVO FISCAL AO DESPORTO NO IRPJ

Lucas Guimarães de Paula

Graduado pela Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro (PUC-Rio). Advogado. Pós-graduado em Direito Público pela Universidade Cândido Mendes.

Resumo - A carga tributária brasileira é extremamente alta, superando o patamar de 35% do PIB. Quando considerados o IRPJ e a CSLL, tributos que incidem sobre o lucro, verifica-se que, somados, representam uma carga tributária de aproximadamente 40%, no caso de instituições financeiras, e de aproximadamente 34%, no caso das demais pessoas jurídicas. No intuito de reduzir essa sobrecarga e, assim, viabilizar seus negócios, os contribuintes lançam mão de uma ferramenta chamada planejamento tributário. Ora, por meio dessa engenharia tributária, constata-se que uma das formas de diminuir a tributação incidente sobre o lucro se dá com o aproveitamento de incentivos fiscais relativos ao IRPJ. Esses benefícios se compatibilizam, apenas, com a apuração da base de cálculo do referido imposto pelo lucro real, que, por sua vez, pode ocorrer anual ou trimestralmente. O presente artigo científico busca elucidar tais questões, com o objetivo precípuo de analisar o incentivo fiscal ao desporto no IRPJ.

Palavras-chave - Direito Tributário. Carga Tributária. Planejamento Tributário. Incentivo Fiscal. IRPJ. Lucro Real. Incentivo ao Desporto.

Sumário - Introdução. 1. Teoria dos Incentivos Fiscais e IRPJ: compatibilização a partir de imposições legais. 2. Lucro Real e Incentivos Fiscais no IRPJ: apuração trimestral *versus* apuração anual. 3. Incentivo ao Desporto no IRPJ: (in)efetividade do instrumento na perspectiva do contribuinte. Conclusão. Referências.

INTRODUÇÃO

O presente trabalho visa a abordar questões atinentes à efetivação do incentivo fiscal ao desporto no IRPJ como instrumento de planejamento tributário. Diante do grande obstáculo que a exacerbada carga tributária impõe aos contribuintes empreendedores no Brasil, grita a necessidade de encontrar-se meios de reduzi-la ou, de alguma forma, de beneficiar-se, com vistas a propiciar negócios e atividades empresárias.

Segundo dados levantados em estudo realizado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT) e concluído em março de 2017, o Brasil desponta entre os 15 países com a maior carga tributária no mundo, ocupando posição acima de países desenvolvidos, como Suíça, Estados Unidos, Canadá, Japão e Austrália. Comparados os 30 países com maior carga tributária,

o Brasil é o único do BRICS - grupo de países emergentes formado por Brasil, Rússia, Índia, China e África do Sul – a figurar na lista e aquele com posição de destaque entre os países da América, possuindo a maior carga tributária de todo o continente.

A despeito de ocupar o 30º lugar, com o pior Índice de Retorno de Bem-Estar à Sociedade (IRBES) dentre os países estudados, o Brasil possui carga tributária que ultrapassa o patamar de 35% do PIB. No que tange, mais especificamente, ao IRPJ e à CSLL, tributos que incidem sobre o lucro da atividade empresarial, verifica-se que, somados, correspondem a uma carga tributária de aproximadamente 40%, no caso de instituições financeiras, e de aproximadamente 34%, no caso das demais pessoas jurídicas e empresas individuais. Isto é, a excessiva carga tributária nacional representa um dos maiores entraves ao desenvolvimento da empresa e, conseqüentemente, ao crescimento do Brasil.

Premidos pela necessidade de vencer o desafio de minorar tal sobrecarga e, assim, viabilizar os seus negócios, os contribuintes precisam lançar mão de mecanismos. Dentre eles, há um que não só é eficiente, como é lícito, a saber, o planejamento tributário, também conhecido como elisão fiscal, engenharia tributária e economia fiscal. Em linhas gerais, trata-se da lícita organização da vida econômica, visando à fuga ou redução da tributação, ou ao diferimento no pagamento dos tributos. Afinal, ninguém pode ser obrigado a optar pela prática dos atos mais onerosos ou mais proveitosos ao Fisco.

Nesse sentido, constata-se que uma das formas de se alcançar o objetivo de reduzir a carga tributária incidente sobre o lucro e, assim, tornar exequíveis os negócios dos contribuintes do IRPJ, perfaz-se pelo aproveitamento de incentivos fiscais. Estes são, aprioristicamente, estímulos criados pelo ente político competente à instituição do tributo ao qual o benefício está associado, com o fim de desenvolver determinados setores da economia com a participação da iniciativa privada.

Percebe-se, claramente, que os contribuintes de IRPJ mais circunspectos e, por isso, desenvolvedores de planejamento tributário, encontram nos incentivos fiscais uma forma de obter uma desoneração tributária. Em meio a tantos, o incentivo fiscal ao desporto, objeto de análise deste trabalho, é um dos que sobressaem.

Nesse passo, o primeiro capítulo deste artigo científico verifica a compatibilidade do IRPJ com a Teoria dos Incentivos Fiscais, como condição à possibilidade de o contribuinte recorrer ao incentivo fiscal ao desporto.

Tendo em vista que a apuração do IRPJ com base no lucro real é a única que admite o beneficiamento advindo de incentivos fiscais, o segundo capítulo busca comprovar que a apuração anual do IRPJ é, senão em todos, na enorme maioria dos casos, mais interessante que a apuração trimestral, inclusive quanto ao máximo aproveitamento de incentivos fiscais.

Por sua vez, o terceiro capítulo analisa o incentivo fiscal ao desporto no IRPJ como um instrumento de efetivo favorecimento do contribuinte. Ou seja, tal incentivo importa, de fato, desoneração ao contribuinte, sendo uma forma de superar, ou pelo menos mitigar, a barreira imposta pela desmedida carga tributária nacional, de modo a permitir a consecução de atividades empresárias e, assim, o desenvolvimento do país.

Para tanto, estabelece-se um recorte epistemológico que garanta sistematicidade e cientificidade ao artigo, a fim de que proporcione reais e sólidas contribuições à comunidade científica. Nessa esteira, quanto à abordagem, a pesquisa é qualitativa. Em relação aos objetivos, é explicativa. E, por fim, no que diz respeito aos procedimentos, é, basicamente, bibliográfica e documental.

1. TEORIA DOS INCENTIVOS FISCAIS E IRPJ: COMPATIBILIZAÇÃO A PARTIR DE IMPOSIÇÕES LEGAIS

Sabe-se que o Estado carece de recursos financeiros para que possa desenvolver suas atividades e promover o bem-estar. A despeito de possuir patrimônio e, com isso, ser capaz de gerar receitas públicas originárias, o Estado tem o tributo como o principal meio de captação de riquezas. Isto é, a tributação é um mecanismo cujo objetivo, em essência, se traduz na arrecadação, que vai ao encontro das necessidades do Estado.

A atividade fiscal, contudo, consiste em tributar harmoniosamente, exigindo-se do Estado, por vezes, abdicar do poder de impor a tributação, inclusive. É exatamente nesse contexto que se insere a teoria, ou doutrina, da extrafiscalidade, em cujo plano nasce e se desenvolve a teoria dos incentivos fiscais, por sua vez.

Precipuaente, a extrafiscalidade é uma forma de intervenção do Estado no domínio econômico, um instrumento de consecução de objetivos políticos, econômicos e sociais, por meio de práticas protecionistas, de estímulos a setores da indústria, entre outros. Trata-se de uma

atividade financeira do Estado que manifesta interesses distintos daquele de simples arrecadação de recursos para o erário. Nas palavras de Marcos André Vinhas Catão¹:

[...] a tributação extrafiscal se oporia à idéia primitiva de uma tributação neutra, estaque do esforço do legislador em criar condições para uma sociedade mais justa e distributiva. Com base na extrafiscalidade, libera-se o administrador a comandar a atividade fiscal não só no sentido arrecadatório, mas sim em finalidades múltiplas, dentro de diretrizes políticas, morais, econômicas e sociais.

Verifica-se, portanto, que a fiscalidade - como atividade arrecadatória - e a extrafiscalidade conformam-se, juntas, em uma ferramenta poderosa e imprescindível ao desenvolvimento da sociedade: a Política Fiscal. Todavia, a extrafiscalidade serve, segundo Alfredo Augusto Becker², “[...] tanto para a Reforma Social como para impedi-la”. Isso porque, como se pode depreender, possui duas finalidades: uma positiva e outra negativa.

A extrafiscalidade com efeitos negativos, também conhecida como extrafiscalidade regressiva, pretende desestimular determinada atividade por meio da imposição de uma carga tributária mais pesada. Não obstante, é no campo da extrafiscalidade positiva, ou seja, aquela que, em posição diametralmente oposta à extrafiscalidade negativa, busca incentivar setores e atividades específicos, que se constrói a teoria dos incentivos fiscais.

Geraldo Ataliba e José Artur Lima Gonçalves³ já apontavam que:

os incentivos fiscais manifestam-se, assim, sob várias formas jurídicas, (...), cujo fim último é, sempre, o de impulsionar ou atrair, os particulares para a prática das atividades que o Estado elege como prioritárias, tornando, por assim dizer, os particulares em participantes e colaboradores da concretização das metas postas como desejáveis ao desenvolvimento econômico e social por meio da adoção do comportamento ao qual são condicionados.

Sob outro ângulo, mas, ainda assim, corroborando o raciocínio exposto, Heleno Taveira Torres⁴ ensina que os incentivos fiscais guardam profundo vínculo com o valor de justiça. Para o autor, cabe ao Estado minorar as desigualdades e propiciar as condições que possibilitem aos contribuintes, pessoas físicas e/ou jurídicas, suportar a carga tributária sem que isso importe ruína de sua lucratividade ou, até mesmo, de sua própria existência.

¹ CATÃO, Marcos André Vinhas. *Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais*. Rio de Janeiro: Renovar, 2004. p. 24.

² BECKER apud Ibid., p. 27.

³ ATALIBA, GONÇALVES apud RODRIGUES, Juliano José. *A extrafiscalidade tributária para o imposto sobre serviço como instrumento de desenvolvimento municipal*. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=1468>. Acesso em: 27 nov. 2018.

⁴ CATÃO, op. cit., p. 2-3.

Em suma, os incentivos fiscais encontram alicerce na teoria da extrafiscalidade, trazendo consigo a ideia de desoneração - redução da carga tributária. Nesse sentido, visam ao estímulo de determinadas atividades consideradas relevantes pelo legislador.

Para que sejam válidos, devem estar assentes no texto constitucional e nos valores dele emanados, ainda que de categoria não tributária - como no caso do fomento ao esporte, esculpido no art. 217, da CRFB/88⁵ -, uma vez que revelam os anseios da ordem jurídica. Impõe-se, ainda, que sejam criados por lei específica proveniente do ente legislativo competente para instituir o tributo com o qual se relacionam.

Em sede de incentivos fiscais relativos ao IRPJ, mais especificamente, isso não é diferente. Entretanto, incumbe-lhes observar algumas outras determinações legalmente previstas.

Primeiramente, há uma impossibilidade de se reduzir o adicional de 10%⁶. Ou seja, os incentivos fiscais pertinentes ao IRPJ têm sua dedução restrita à alíquota básica de 15%, nos termos do art. 3º, §4º, da Lei nº 9.249/95⁷.

Outrossim, verifica-se que os incentivos fiscais no IRPJ são compatíveis, apenas, com a apuração com base no lucro real⁸. Isto é, os contribuintes que apurarem seu IRPJ com base no lucro presumido ou arbitrado não poderão se beneficiar de incentivos fiscais, conforme o disposto no art. 10, da Lei nº 9.532/97⁹.

Como terceira e última imposição legal, mencionem-se os limites isolado e global de aproveitamento dos incentivos fiscais na dedução do IRPJ devido, os quais foram criados, respectivamente, pelos arts. 5º e 6º, da Lei nº 9.532/97¹⁰. Tais limites, no entanto, não se aplicam ao incentivo ao desporto, objeto deste trabalho, motivo pelo qual não serão pormenorizados.

⁵ BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 27 nov. 2018.

⁶ De acordo com o art. 228, do Decreto nº 3.000/99, o IRPJ possui duas alíquotas: uma de 15%, incidente sobre toda e qualquer base de cálculo, e outra de 10%, incidente apenas sobre a parcela da base de cálculo que ultrapasse o limite de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ao mês ou fração de mês.

⁷ BRASIL. *Lei nº 9.249*, de 26 de dezembro de 1995. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9249.htm>. Acesso em: 27 nov. 2018.

⁸ As pessoas jurídicas e as empresas individuais, via de regra, são tributadas com base na apuração de seus resultados pelo lucro real. Apenas aquelas que não se enquadram em um dos incisos do art. 246, do Decreto nº 3.000/99, podem optar por outro tipo de apuração da base de cálculo para fins de tributação. Ademais, deve-se mencionar a possibilidade que as microempresas e as empresas de pequeno porte têm de serem tributadas pelo Simples Nacional, instituído pela Lei Complementar nº 123/06. Não se trata, aqui, entretanto, de outra espécie de apuração da base de cálculo do IRPJ, mas de tratamento tributário simplificado, mediante regime único de arrecadação.

⁹ BRASIL. *Lei nº 9.532*, de 10 de dezembro de 1997. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9532.htm>. Acesso em: 27 nov. 2018.

¹⁰ Ibid.

Vale ressaltar que o incentivo fiscal ao desporto no IRPJ se materializa sob a forma de subvenção para investimento. Nos dizeres de Marcos André Vinhas Catão¹¹, subvenções de investimento são:

[...] recursos destinados não à manutenção da atividade economicamente exercida pela pessoa jurídica, mas sim uma forma de capitalizá-la, ou de incentivar uma atividade que normalmente não seria empreendida, assumindo por essa razão o caráter típico de incentivo.

O jurista¹², em sua exposição, sustenta ainda que essas subvenções se configuram como uma espécie de doação que se condiciona à realização, pelo particular, de certa intenção do administrador. Trata-se, nesse ponto, de questão relevante no âmbito do incentivo ao desporto, que será oportunamente explicitada.

Isso posto, prossiga-se com a análise da apuração do IRPJ com base no lucro real, única forma de apuração do imposto compatível com o aproveitamento de incentivos fiscais.

2. LUCRO REAL E INCENTIVOS FISCAIS NO IRPJ: APURAÇÃO TRIMESTRAL *VERSUS* APURAÇÃO ANUAL

A única forma de apuração do IRPJ que possibilita o aproveitamento de incentivos fiscais, como já abordado, é aquela realizada com base no lucro real - art. 10, da Lei nº 9.532/97¹³. Trata-se, curiosamente, da forma de apuração adotada pelas pessoas jurídicas em geral, principalmente pelas de médio e grande porte, seja por opção, seja por imposição legal - art. 246, do Decreto nº 3.000/99¹⁴.

O lucro real, segundo Hugo de Brito Machado¹⁵, “pode ser entendido como o acréscimo real do patrimônio da empresa, em determinado período”. No ordenamento jurídico brasileiro, é definido pelo art. 247, *caput*, do Decreto nº 3.000/99¹⁶, como “[...] o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas [...]” pelo mesmo ato normativo.

¹¹ CATÃO, op. cit., p. 66.

¹² Ibid., p. 66.

¹³ BRASIL, op. cit., nota 9.

¹⁴ BRASIL. *Decreto nº 3.000*, de 26 de março de 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm>. Acesso em: 27 nov. 2018.

¹⁵ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 321.

¹⁶ BRASIL, op. cit., nota 14.

Ora, a apuração pelo lucro real observa, basicamente, o princípio da confrontação entre receitas e despesas, fundamental no campo das ciências contábeis. O lucro seria proveniente, portanto, de um saldo positivo: mais receitas do que despesas.

Não obstante, no cenário legislativo fiscal nacional, o IRPJ não incide exatamente sobre o resultado contábil apurado pelo contribuinte com base no supracitado princípio, mas considera como receitas e despesas alguns fatos que, pela contabilidade, não seriam assim registrados. Nesse passo, “o lucro fiscal será determinado apenas pelas receitas tributadas e pelas despesas aceitas pelo Fisco [...]”¹⁷, nos termos dos arts. 249 e 250, do Decreto nº 3.000/99¹⁸.

Em suma, a apuração do IRPJ com base no lucro real se vale do lucro líquido - determinado por escrituração contábil - ajustado pelas adições obrigatórias e pelas exclusões facultativas, assim previstas em lei. Dessa operação, obtém-se o resultado líquido ajustado, com o qual, em caso positivo - de lucro -, podem ser compensados prejuízos fiscais de períodos anteriores. A compensação, por sua vez, não possui limitação de prazo - não prescreve -, mas é limitada à 30% (trinta por cento) do resultado líquido ajustado, na forma do art. 250, III, do Decreto nº 3.000/99¹⁹. Por decorrência lógica, em caso de resultado líquido ajustado negativo, não há tributação de IRPJ, já que incide sobre o lucro, e não sobre o prejuízo. Após a compensação, chega-se ao lucro fiscal, ao resultado tributável, sobre o qual incidem as alíquotas do imposto.

Superada essa sistemática de apuração do IRPJ pelo lucro real, passe-se à análise de sua periodização. Até 1996, o balanço era feito mensal ou anualmente. Com o advento do art. 1º, da Lei nº 9.430/96²⁰, incorporado pelo Decreto nº 3.000/99²¹, em seu art. 220, a apuração mensal deu lugar à trimestral. Isto é, hoje, de acordo com a legislação vigente, o IRPJ pode ser determinado com base em balanço trimestral ou anual.

O contribuinte, optando pela apuração trimestral, fechará um resultado a cada 3 (três) meses, totalizando 4 (quatro) apurações por ano. O imposto, nessa conjuntura, será pago em quota única no mês subsequente ao do período de apuração. A critério da pessoa jurídica, e desde que o valor do IRPJ a ser recolhido seja superior a R\$ 2.000,00 (dois mil reais), o imposto devido

¹⁷ PÊGAS, Paulo Henrique. *Manual de Contabilidade Tributária*. 7. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2011. p. 363.

¹⁸ BRASIL, op. cit., nota 14.

¹⁹ Ibid.

²⁰ BRASIL. *Lei nº 9.430*, de 27 de dezembro de 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9430.htm>. Acesso em: 27 nov. 2018.

²¹ BRASIL, op. cit., nota 14.

poderá ser pago em até 3 (três) quotas mensais, iguais e sucessivas, não inferiores a R\$ 1.000,00 (mil reais), com juros pela taxa SELIC a partir do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração e de 1% (um por cento) no mês do pagamento - art. 5º, da Lei nº 9.430/96²².

A título de ilustração, Hiromi Higuchi²³, referindo-se ao período de apuração trimestral que compreende os meses de janeiro, fevereiro e março, aponta que “se os pagamentos forem efetuados em três quotas, o pagamento de abril não terá qualquer acréscimo, o de maio terá acréscimo de juros de 1% e o de junho terá acréscimo de juros SELIC do mês de maio mais 1% de junho [...]”.

Nesse contexto, percebe-se que, do ponto de vista dos contribuintes, em raríssimas circunstâncias a apuração com base no lucro real trimestral se mostrará interessante. Apenas às pessoas jurídicas não sujeitas a oscilações do mercado, e com lucros retílineos e superiores a R\$ 60.000,00 (sessenta mil reais) por trimestre, que a opção pela apuração com base no lucro real trimestral poderá ser vantajosa.

Ainda mais radical, Hiromi Higuchi²⁴ sustenta que:

[...] as empresas bem administradas não vinham apurando o lucro real mensal e não vão apurar o lucro real trimestral. O lucro real mensal ou trimestral não traz uma só vantagem, mas traz muitas desvantagens, como a da limitação na compensação dos prejuízos fiscais e a possibilidade de cometer mais infrações fiscais.

Entenda: (i) ainda que dentro do mesmo exercício fiscal, na apuração pelo lucro real trimestral não é possível compensar prejuízos fiscais de trimestres seguintes, mas os prejuízos de um trimestre só poderão ser compensados em até 30% (trinta por cento) do lucro líquido ajustado dos trimestres subsequentes; e (ii) em um único ano-calendário são realizadas 4 (quatro) apurações distintas, ou seja, 4 (quatro) encerramentos de período, o que maximiza a probabilidade de serem cometidos erros que correspondam a infrações fiscais que, por sua vez, conduzam a autuações fiscais.

Diferentemente, na determinação do IRPJ com base no lucro real anual faz-se apenas 1 (uma) apuração no período, que se encerra em 31 de dezembro de cada ano - art. 221, do

²² BRASIL, op. cit., nota 20.

²³ HIGUCHI, Hiromi. *Imposto de Renda das Empresas: Interpretação e prática*. 38. ed.. São Paulo: IR Publicações, 2013. p. 29.

²⁴ Ibid. p. 28

Decreto nº 3.000/99²⁵ -, o que minimiza a probabilidade de se cometerem equívocos puníveis pelo Fisco. O contribuinte, se assim desejar, pode realizar recolhimento mensal do imposto, a ser calculado por estimativa, até o último dia útil do mês seguinte - art. 222, do Decreto nº 3.000/99²⁶.

As alíquotas do IRPJ - básica de 15% e adicional de 10% -, na hipótese de recolhimento mensal por estimativa, continuam as mesmas, enquanto a base de cálculo passa a ser obtida pela aplicação de um percentual de 1,6% (um inteiro e seis décimos por cento), 8% (oito por cento), 16% (dezesseis por cento) ou 32% (trinta e dois por cento), variável em função da atividade exercida pela pessoa jurídica, sobre a receita bruta auferida no mês - art. 223, do Decreto nº 3.000/99²⁷. Essa receita pode, ainda, sofrer algumas alterações, em razão de acréscimos ou de deduções - arts. 224-227, do Decreto nº 3.000/99²⁸.

Outrossim, os recolhimentos mensais por estimativa que, porventura, sejam feitos a maior, não são considerados indevidos, mas devem constar na declaração de ajuste anual. Os contribuintes, assim, podem pleitear a restituição do valor antecipadamente pago que excedeu o montante devido no exercício.

No mais, frise-se que, na estipulação do IRPJ pelo lucro real anual, a compensação de prejuízos com lucros apurados no mesmo período-base é livre e integral. Trata-se, aqui, de mais uma marca distintiva e favorável à apuração anual, em detrimento da trimestral.

Isso posto, analise-se a efetividade, ou não, sob a ótica do contribuinte, do incentivo fiscal ao desporto relacionado ao IRPJ apurado com base no lucro real anual.

3. INCENTIVO AO DESPORTO NO IRPJ: (IN)EFETIVIDADE DO INSTRUMENTO NA PERSPECTIVA DO CONTRIBUINTE

O incentivo fiscal ao desporto possui base constitucional. A carta magna brasileira²⁹, em seu art. 217, preconiza a prática do desporto como direito fundamental, apontando que “é dever do Estado fomentar práticas desportivas formais e não-formais, como direito de cada um [...]”.

²⁵ BRASIL, op. cit., nota 14.

²⁶ Ibid.

²⁷ Ibid.

²⁸ Ibid.

²⁹ BRASIL, op. cit., nota 5.

Em cumprimento a essa disposição, o poder legislativo federal editou a Lei nº 11.438/06³⁰, regulamentada pelo Decreto nº 6.180/07³¹, que instituiu o incentivo fiscal a práticas desportivas. Nesse sentido, o art. 1º, da Lei nº 11.438/06³², determina que:

a partir do ano-calendário de 2007 e até o ano-calendário de 2022, inclusive, poderão ser deduzidos do imposto de renda devido, apurado na Declaração de Ajuste Anual pelas pessoas físicas ou em cada período de apuração, trimestral ou anual, pela pessoa jurídica tributada com base no lucro real os valores despendidos a título de patrocínio ou doação, no apoio direto a projetos desportivos e paradesportivos previamente aprovados pelo Ministério do Esporte.

Como se pode notar, a previsão é a de que o incentivo vigorará até o ano-calendário de 2022, aproveitando os valores despendidos a título de patrocínio ou doação, no apoio direto a projetos desportivos e paradesportivos aprovados pelo Ministério do Esporte. Isto é, o incentivo se caracteriza pela aplicação, como patrocínio ou doação, de parcela do IRPJ devido em determinados projetos da seara desportiva.

A dedução está limitada a 1% (um por cento) da alíquota básica de 15% (quinze por cento) do IRPJ devido - art. 1º, §1º, I, da Lei nº 11.438/06³³, e art. 1º, §1º, I, do Decreto nº 6.180/07³⁴. Além disso, não se permite que o valor investido seja abatido como despesa operacional - art. 1º, §2º, da Lei nº 11.438/06³⁵, e art. 1º, §2º, do Decreto nº 6.180/07³⁶.

Frise-se, também, que esse incentivo não observa o limite global de aproveitamento criado pelo art. 6º, da Lei nº 9.532/97³⁷, como visto no primeiro capítulo deste trabalho. Dessa forma, sua dedução integral será possível, ainda que o contribuinte se valha, ao mesmo tempo, de outros incentivos fiscais.

Para melhor compreensão acerca da dinâmica desse incentivo, atente-se à seguinte ilustração. Suponha-se que uma pessoa jurídica, Cia. Inteligente, apurou lucro de R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais) no período de 2016. Considerando que todas suas receitas são tributáveis e suas despesas dedutíveis, desconsiderando possíveis compensações de prejuízos

³⁰ BRASIL. *Lei nº 11.438*, de 29 de dezembro de 2006. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/lei/111438.htm>. Acesso em: 27 nov. 2018.

³¹ BRASIL. *Decreto nº 6.180*, de 3 de agosto de 2007. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/decreto/d6180.htm>. Acesso em: 27 nov. 2018.

³² BRASIL, op. cit., nota 30.

³³ Ibid.

³⁴ BRASIL, op. cit., nota 31.

³⁵ BRASIL, op. cit., nota 30.

³⁶ BRASIL, op. cit., nota 31.

³⁷ BRASIL, op. cit., nota 9.

fiscais de exercícios anteriores e aplicando as alíquotas de 15% (quinze por cento) e 10% (dez por cento) do IRPJ, o imposto devido será de R\$ 226.000,00 (duzentos e vinte e seis mil reais).

Conceba-se, ainda, o caso de a companhia incentivar diretamente, por patrocínio ou doação, um projeto desportivo ou paradesportivo, previamente aprovado pelo Ministério do Esporte, com o valor de R\$ 1.500,00 (mil e quinhentos reais). Nesse cenário, o registro contábil será feito como despesa, que não será aceita pelo Fisco e, por isso, constará nas adições.

Reputando que a redução do IRPJ devido se faz mediante dedução direta do incentivo, veja-se o seguinte quadro demonstrativo das duas hipóteses acima desenvolvidas:

CIA. INTELIGENTE	SEM INCENTIVO	COM INCENTIVO
LUCRO ANTES DO IRPJ	1.000.000,00	998.500,00
(+) ADIÇÕES	-	1.500,00
LUCRO FISCAL	1.000.000,00	1.000.000,00
IRPJ – ALÍQUOTA DE 15%	150.000,00	150.000,00
IRPJ – ALÍQUOTA DE 10%	76.000,00	76.000,00
(-) INCENTIVO FISCAL	-	(1.500,00)
TOTAL DO IR DEVIDO	226.000,00	224.500,00

Analisando-se o quadro acima, percebe-se que a Cia. Inteligente, sem que fizesse proveito do benefício, recolheria o montante de R\$ 226.000,00 (duzentos e vinte e seis mil reais) a título de IRPJ. Por outro lado, usufruindo do incentivo, desembolsaria R\$ 224.500,00 (duzentos e vinte e quatro mil e quinhentos reais) para pagamento de IRPJ e R\$ 1.500,00 (mil e quinhentos reais) a título de patrocínio ou doação a projeto desportivo ou paradesportivo.

Ora, ambos os panoramas implicariam redução do caixa em R\$ 226.000,00 (duzentos e vinte e seis mil reais). Nesse sentido, o incentivo, de fato, traduz-se na aplicação de parcela do IRPJ em projetos desportivos ou paradesportivos, o que denota uma troca ou substituição na destinação do montante.

Não obstante, o uso do incentivo não deixa de ser interessante do ponto de vista do contribuinte. Em um primeiro exame, porque representa um retorno imediato máximo de 100% (cem por cento) do valor investido. Ou seja, é possível que o montante aplicado em patrocínio ou doação seja integralmente deduzido.

Outrossim, há configuração de propaganda gratuita da pessoa jurídica investidora, em razão da vinculação de seu nome e imagem ao projeto beneficiado pelos recursos que deixaram de ser revertidos ao Fisco. Essa exposição pode representar um retorno indireto muito

significativo para o contribuinte. Na pior das hipóteses, ele em nada seria onerado; simplesmente direcionaria parte do IRPJ a determinado projeto desportivo ou paradesportivo de sua escolha - uma espécie de filantropia com recursos que, de qualquer maneira, seriam desembolsados.

No mais, deve-se observar toda a normatização que visa a regulamentar questões mais práticas e procedimentais concernentes à concessão do benefício - Lei nº 11.438/06³⁸ e Decreto nº 6.180/07³⁹.

CONCLUSÃO

Dada a atualidade e grande relevância de temáticas relacionadas à desoneração fiscal, este artigo científico pretendeu analisar o incentivo fiscal ao desporto no IRPJ. Inicialmente, evidenciou, por meio de um paralelo traçado com os países que possuem as maiores cargas tributárias no cenário mundial, a discrepância existente entre a volumosa carga tributária nacional e a débil e diminuta retributividade à sociedade brasileira, apontando, principalmente, o significativo obstáculo que essa sobrecarga representa à iniciativa privada no desenvolvimento de atividades empresárias.

Nesse passo, apresentou noções de planejamento tributário, pelo qual se busca a redução dessa desmedida tributação. A teoria dos incentivos fiscais, inserida no contexto da finalidade negativa da doutrina da extrafiscalidade, traduz uma forma de desoneração fiscal, propiciando aos contribuintes suportarem a carga tributária sem supressão de sua lucratividade ou, mesmo, de sua existência.

O IRPJ, por sua vez, possibilita o beneficiamento de incentivos fiscais específicos, dentre os quais o incentivo ao desporto, objeto deste trabalho. Esse incentivo, nos termos da legislação tributária nacional: (i) não observa os limites isolado e global - pode ser usufruído integralmente, mesmo que em conjunto com outros incentivos; (ii) incide apenas sobre a alíquota básica de 15% - não incide sobre a alíquota adicional de 10%; e (iii) só é compatível com a apuração com base no lucro real - não se harmoniza com outras formas de apuração da base de cálculo do IRPJ, seja pelo lucro presumido, seja pelo lucro arbitrado.

³⁸ BRASIL, op. cit., nota 30.

³⁹ BRASIL, op. cit., nota 31.

Ora, a apuração do IRPJ com base no lucro real pode ser feita anual ou trimestralmente. Sob a ótica do contribuinte, a melhor estratégia de engenharia tributária aponta, na grande maioria das vezes, para a realização de uma única apuração no ano-calendário. As pessoas jurídicas que apuram seu IRPJ com base no lucro real anual conseguem (i) minimizar a probabilidade de serem cometidos erros sancionados pelo Fisco - no lucro real trimestral são feitas 4 (quatro) apurações no período-base, quadruplicando as chances de ocorrerem infrações que conduzam a autuações fiscais -, bem como (ii) maximizar a possibilidade de enxugamento da carga tributária - a apuração do IRPJ pelo lucro real anual autoriza compensação livre e integral de prejuízos com lucros contabilizados no mesmo período-base.

Assim, o contribuinte que se vale de bom planejamento tributário verificará, no final do ano, em dezembro - final do período de apuração do IRPJ com base no lucro real anual -, se deve, ou não, fazer algum investimento visando a beneficiar-se do incentivo fiscal ao desporto. De posse dos resultados do período, apurado prejuízo, não fará investimento algum objetivando retorno direto ou imediato, pois só conseguiria diminuir ainda mais o caixa - o IRPJ incide sobre lucro, e não sobre prejuízo, de modo que se não há recolhimento de imposto, não há beneficiamento de incentivo. Por outro lado, obtido lucro, poderá verificar, consideradas as circunstâncias específicas, se o incentivo será benéfico e, em caso positivo, o quanto deverá ser investido para que se alcance seu máximo aproveitamento.

No que tange ao incentivo sob análise, pontuou-se que a dedução está limitada a 1% da alíquota básica de 15% do IRPJ, bem como que não se permite que o valor investido seja abatido como despesa operacional. Diante da apresentação de sua dinâmica e de ilustrações elucidativas, concluiu-se que o incentivo fiscal ao desporto é bastante interessante na lógica do contribuinte. Sua efetividade está associada tanto a um retorno imediato máximo de 100% do valor investido - o montante do patrocínio ou doação poderá ser integralmente deduzido -, como a uma espécie de propaganda gratuita do contribuinte investidor - há vinculação de seu nome e imagem ao projeto beneficiado com seus recursos, o que implica retorno indireto ou mediato variável.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário Esquematizado*. 6. ed. São Paulo: Método, 2012.

AMARAL, Gilberto Luiz do; OLENIKE, João Eloi; AMARAL, Leticia Mary Fernandes do. *Cálculo do IRBES (Índice de Retorno de Bem-Estar à Sociedade) - Estudo sobre a Carga*

Tributária/PIB x *IDH*. Disponível em: <http://ibpt.impostometro.s3.amazonaws.com/Arquivos/06%2BIRBES%2B2015.pdf>. Acesso em: 27 nov. 2018.

BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm. Acesso em: 27 nov. 2018.

_____. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 27 nov. 2018.

_____. *Decreto nº 3.000*, de 26 de março de 1999. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm. Acesso em: 27 nov. 2018.

_____. *Decreto nº 6.180*, de 3 de agosto de 2007. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/decreto/d6180.htm. Acesso em: 27 nov. 2018.

_____. *Lei nº 7.689*, de 15 de dezembro de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/Leis/L7689.htm. Acesso em: 27 nov. 2018.

_____. *Lei nº 9.249*, de 26 de dezembro de 1995. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9249.htm. Acesso em: 27 nov. 2018.

_____. *Lei nº 9.430*, de 27 de dezembro de 1996. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9430.htm. Acesso em: 27 nov. 2018.

_____. *Lei nº 9.532*, de 10 de dezembro de 1997. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9532.htm. Acesso em: 27 nov. 2018.

_____. *Lei nº 11.438*, de 29 de dezembro de 2006. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/lei/11438.htm. Acesso em: 27 nov. 2018.

CATÃO, Marcos André Vinhas. *Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais*. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

HIGUCHI, Hiromi. *Imposto de Renda das Empresas: Interpretação e prática*. 38. ed. São Paulo: IR Publicações, 2013.

IBPT. *CNPL: Brasil é o País que proporciona pior retorno em serviços públicos à sociedade*. Disponível em: <https://ibpt.com.br/noticia/2595/CNPL-Brasil-e-o-Pais-que-proporciona-pior-retorno-em-servicos-publicos-a-sociedade>. Acesso em: 27 nov. 2018.

_____. *Impostômetro: Brasil atinge marca de R\$ 1,5 trilhão em pagamento de impostos*. Disponível em: <https://ibpt.com.br/noticia/2623/Impostometro-Brasil-atinge-marca-de-R-1-5-trilhao-em-pagamento-de-impostos>. Acesso em: 27 nov. 2018.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

PÊGAS, Paulo Henrique. *Manual de Contabilidade Tributária*. 7. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2011.

ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.) et al. *Planejamento Fiscal: Teoria e Prática*. São Paulo: Dialética, 1995.

RODRIGUES, Juliano José. *A extrafiscalidade tributária para o imposto sobre serviço como instrumento de desenvolvimento municipal*. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=1468>. Acesso em: 27 nov. 2018.

ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio Franco da. *Manual de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

SILVA MARTINS, Ives Gandra da (Coord.) et al. *Curso de Direito Tributário*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.