

**BSFEAC**

**MONOGRAFIA EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ**

**CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**CONTABILIDADE  
FISCAL**

**ORIENTADORA : TERESINHA COCHRANE**

**JULHO / 96**

**LUCIANA FREITAS RIBEIRO**

**MATRÍCULA : 9009299**

Esta monografia foi submetida à banca examinadora como parte dos requisitos necessários à obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis, outorgado pela Universidade Federal do Ceará.

A citação de qualquer trecho desta monografia é permitida, desde que feita de acordo com as normas de ética científica.

**BSFEAC**

---

Luciana Freitas Ribeiro

Monografia apresentada em : 26 / 08 / 96

---

Prof(a). Terezinha Cochrane  
Orientadora da monografia

---

Prof(a). Maria das Graças Arrais de Araujo  
Coordenadora do Curso

---

Prof(a). convidado(a) pela banca examinadora

**ÍNDICE****PAGINAS****INTRODUÇÃO**

01

**CAPÍTULO I : *Direito Tributário*****I.1- Sistema Tributário Nacional** 06

## I.1.1- Tributo 06

## I.1.2- Espécies de Tributos 07

## I- Imposto 07

## II- Taxa 08

## III- Contribuição de Melhoria 08

## I.1.3- Princípios Constitucionais Tributários 09

## I.1.4- Impostos da União 09

## I.1.5- Impostos do Estado e do Distrito Federal 10

## I.1.6- Impostos municipais 11

**I.2- Normas Gerais do Sistema Tributário** 11

## I.2.1- Vigência da Legislação Tributária 11

## I.2.2- Obrigação Tributária 11

## I.2.3- Conceitos Técnicos 12

## I.2.4- A Técnica da Tributação 12

## I.2.5- Sujeitos da Obrigação Tributária 13

## I.2.6- Lançamento 13

## I.2.6.1- Modalidades de Lançamento 13

**I.3- Hierarquia das Normas Jurídicas** 14

## I.3.1- A Nova Ordem Constitucional 15

## I.3.2- A Hierarquia Propriamente Dita 16

## I.3.2.1- Constituição Federal 16

## I.3.2.2- Lei Complementar 17

## I.3.2.3- Tratados e Convenções Internacionais 17

## I.3.2.4- Leis e Medidas Provisórias 17

## I.3.2.5- Leis Delegadas 18

## I.3.2.6- Decretos Legislativos 18

## I.3.2.7- Resolução do Senado ou da Câmara dos Deputados 18

## I.3.2.8- Decretos 18

## CAPÍTULO II : *Renda X Capital*

II.1- Generalidades	19
II.2- Correntes Predominantes sobre a Concepção de Renda	21
II.3- Renda Tributável	24

## CAPÍTULO III : *Tributação com Base no Lucro Real*

III.1- Histórico	27
III.2- Lucro Real - Sistemática de Tributação	30
III.3- Contribuintes Sujeitos à Tributação com Base no Lucro Real	31
III.4- Bases Estimativas - Lucro Real Anual	33
III.5- Bases Correntes - Lucro Real Mensal	39
III.6- Prazo de Entrega da Declaração de Rendimentos	40
III.7- Dedutibilidade dos Tributos, Contribuições e Multas	41
III.8- Compensação dos Prejuízos Fiscais	42
III.9- Provisão para Devedores Duvidosos - PDD	42
III.10- Compensação do Imposto pago Indevidamente ou a Maior	44

## CAPÍTULO IV : *Tributação com Base no Lucro Presumido e no Lucro Arbitrado*

IV.1- Lucro Presumido	45
IV.2- Lucro Arbitrado	49
IV.3- Contribuição Social Sobre o Lucro	53
IV.3.1- Sistemática de Tributação	53
IV.3.2- Bases Estimativas - Contribuição Social Anual	54
IV.3.3- Bases Correntes - Contribuição Social Mensal	55
IV.3.4- Contribuição Social no Lucro Presumido	56
IV.3.5- Contribuição Social no Lucro Arbitrado	56

## CAPÍTULO V : *Elisão e Evasão Fiscal*

V.1- Generalidades	59
V.2- A Sonegação	61
V.3- Fraude	62
V.4- Simulação	62
V.5- A Questão do Custo/Risco/Benefício	65
V.5.1- Custo	65
V.5.2- Risco	66
V.5.3- Benefício	67
CONCLUSÃO	68

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

## ANEXOS

## INTRODUÇÃO

Desde os mais remotos tempos encontramos na história dos povos a tributação sob as mais variadas formas. O estudo das próprias denominações que foram tendo os tributos, em diferentes línguas, demonstra que foram considerados ora como auxílios, doações, presentes; ora como despojos de guerra, confiscos etc.

Segundo a evolução da tributação, o povo contribuinte, para não suportar surpresas e excessos, impôs ao soberano que a tributação fosse realizada com o consentimento dos próprios contribuintes, por meio de representação e previsão orçamentária, como é exemplo o caso que na Inglaterra resultou na histórica Magna Carta, até hoje documento fundamental das instituições políticas inglesas e expressão da supremacia constitucional em contraposição à vontade do rei e base do parlamentarismo.

Pode-se lembrar outro episódio como o da Revolução Francesa. Outro movimento de rebeldia, por causas várias, entre as quais também estão os excessos e arbítrios da tributação, foi o que provocou a independência das colônias norte-americanas. No Brasil tivemos a chamada “derrama” como um dos pródromos da inconfidência mineira.

A tributação ou forma de obtenção da receita tributária foi assim, aos poucos, sendo disciplinada por normas, paralelamente à evolução do constitucionalismo e influenciando sobre modo no advento do Estado de Direito, hoje já alcançando a posição de Estado Social de Direito, no sentido de proteger, com mais intensidade, não apenas os direitos individuais, mas, igualmente, os sociais. Neste sentido veja-se que a própria Lei de Introdução ao Código Civil brasileiro, de 1942, dispõe que “na aplicação da lei, o Juiz atenderá aos fins sociais a que ela se dirige e às exigências do bem comum”(artigo 5@).

Estado de Direito é aquele em que os homens são governados pelo poder da lei e não pelo poder de outros homens. A lei é a proposição jurídica que trata igualmente todos os que estejam na mesma situação. A vontade da lei se impõe tanto aos particulares como aos agentes do Estado e ao próprio Estado como pessoa de direitos e obrigações.

Como esclarece alguns estudiosos, isto significa que o Estado não é superior ao seu próprio Direito. Em matéria tributária, para legislar e criar o tributo, o Estado é soberano, mas uma vez instituído por lei o imposto, a função da soberania está esgotada e as relações que surgem entre o Estado e os particulares são relações de direito e não mais de soberania, força ou poder.

Assim o fenômeno da tributação passou a ser juridicizado e realizado dentro da legalidade. Para um esclarecimento mais didático e fixação da evolução contrastante, observe-se que nos primórdios a prestação tributária ficava ao arbítrio dos particulares, como um favor ou auxílio destes à comunidade; numa nova fase essa requisição foi passando para o arbítrio do soberano que ia exigindo sem critérios, apenas dentro da relação de força ou poder e, finalmente, dentro da evolução do Estado de Direito, foi passando a ser exigida por meio da relação jurídica, que significa em virtude de lei, na medida por esta prevista e fixada, com a possibilidade de a lei ser interpretada e aplicada, conclusivamente, pelo Poder Judiciário.

O tributo atingiu assim a situação atual de categoria jurídica e o obrigado o "status" de cidadão-contribuinte. Aquele que é juridicamente obrigado o é nos termos e limites da lei. Não precisa fazer doações, prestar simples favores ou auxílios, nem ficar sujeitos a surpresas, excessos ou confiscos, mas deverá compulsoriamente contribuir para os gastos públicos na proporção de seus haveres, na medida e na conformidade de lei.

A história da tributação revela que diversificadamente, no tempo e no espaço, ora com mais, ora com menos acentuação no sistema de cada povo, até hoje foram utilizados cinco índices de tributação:

**Indivíduo ou classe :** O primeiro índice ou medida rudimentar da tributação foi, por assim dizer, o próprio indivíduo. Atendia-se ao número e cobrava-se o tributo por cabeça (per capita - imposto de capitação). Na sociedade primitiva, em que a propriedade é pouco desenvolvida, as diferenciações de situações econômicas são pouco acentuadas. Surge, em seguida, a discriminação por classes; no início da Idade Média aparece a tributação de capitação por classes. Embora raro, até hoje tem-se impostos como, o Imposto sobre Serviços - ISS - que pagam, por exemplo, algumas classes profissionais.

**Patrimônio :** Neste o tributo é complementado ou substituído por um imposto sobre o patrimônio. Por muitos séculos vai ser quase a única, e como a propriedade privada consistia principalmente na terra e seus acessórios, essa tributação foi de moda geral sobre a propriedade imóvel. O imposto sobre a capitação diminuiu. Entretanto, essa nova forma de medir a capacidade contributiva demonstrou-se defeituosa, pois há uma diferença profunda entre o capital e o seu produto. A propriedade valerá mais ou menos também de acordo com a sua produtividade. Vai-se observando que deve haver diferença de tratamento entre o rendimento do capital e o trabalho. Outro defeito da tributação do patrimônio (propriedade) é não levar em conta o passivo. A

tributação baseava-se no conceito jurídico da propriedade (direito sobre a coisa e seus atributos), sem levar em conta se os resultados da propriedade cabiam ou não ao proprietário; se pesavam ou não dívidas sobre a propriedade.

Observe-se que até hoje há impostos sobre a propriedade, o domínio útil ou da posse de bens imóveis. Em certos países ainda há o imposto sobre o total do patrimônio, no fim do exercício.

**Despesa :** Os chamados impostos indiretos sobre consumo, gastos ou despesas dos indivíduos surgiram no final da Idade Média, com o objetivo não só de fornecer ao Tesouro maior arrecadação para atender às necessidades financeiras do Estado, mas para alcançar também as classes privilegiadas (claro e nobreza) que não eram atingidas pela tributação direta. Devendo o imposto ser geral, todos devem pagá-lo de acordo com sua capacidade econômica.

A idéia de se tomar como índice de tributação os gastos ou consumos dos particulares foi a de que o maior ou menor gasto, despesa ou consumo é, até certo ponto, um índice de renda ou riqueza, pois que o indivíduo gasta ou consome em proporção às suas posses. O defeito dessa presunção está em não atingir a renda não gasta ou economizada.

Veja-se que ainda hoje tem-se os impostos de consumo como, é exemplo o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI - cujo nome era mesmo Imposto de Consumo, alterado conforme o artigo 1<sup>o</sup> do Decreto-lei n<sup>o</sup> 34, de 18 de Janeiro de 1966. É verdade que com a introdução de certas técnicas, como as da “seletividade” e “essencialidade” dos produtos, procura-se evitar a tributação dos artigos de maior necessidade e tributar mais fortemente os de luxo, vício etc.

**Produto :** Adotou-se então como novo índice de capacidade contributiva o produto. É o imposto sobre a produção. Mas também logo se verifica que um produto para ser obtido o é por custos de produção diferenciados; os produtos nem sempre alcançam os mesmos preços e nessa época se tributava a produção sem se atender ao que lucraria cada indivíduo. Neste sentido hoje é raro o imposto sobre a produção.



**Renda :** Com a revolução industrial surge então o último estágio que é o de medir-se a capacidade contributiva pela renda. Desde Adam Smith a idéia da renda contribuinte consistiu, sem dúvida, a melhor expressão da capacidade tributária individual e mais de acordo com as idéias modernas da tributação. Surge então o imposto sobre a renda.

Embora tenha surgido até a idéia do Imposto Único sobre a Renda, verificou-se que este critério só por si seria insuficiente.

Veja-se, por exemplo, que o XIX Congresso Internacional de Direito Financeiro e Tributário, realizado em 1965, em Londres, reconhece que “nenhum país conseguiu até agora elaborar uma definição completa e clara de renda para os efeitos tributários.

Pode-se definir a renda, como se faz, para os efeitos legais, mas não se atinge ao ideal da tributação justa. Um rendimento obtido, como juros, exclusivamente pelo emprego de capital e um rendimento igual, proveniente de um trabalho árduo, deverão ser igualmente tributados? Um celibatário que não tem nenhum encargo e um chefe de família onerado de encargos, percebendo um rendimento igual, deverão pagar o mesmo imposto?

Embora cada critério tenha em si defeitos, possui cada qual certas vantagens que poderão ser utilizados para se estabelecer um sistema tributário equilibrado. Nenhum sistema fiscal existe que tenha adotado o imposto único.

Assim, em países capitalizados, como são exemplo os Estados Unidos, é mais acentuada a tributação do imposto de renda. Há mesmo uma classificação dos sistemas pela natureza dos impostos predominantes. O sistema envolve sempre organicidade. Não é suficiente a simples enumeração dos tributos para se ter um sistema. O sistema compreende princípios e definições básicas como se vê do “Sistema tributário” disciplinado em nossa Constituição.

A Constituição italiana, artigo 53, prevê expressamente que “todos são obrigados a concorrer para os encargos públicos na razão de sua capacidade contributiva” e que “o sistema tributário é informado pelos critérios de progressividade”.

O princípio da capacidade contributiva é um conceito econômico e de justiça social, verdadeiro pressuposto da lei tributária. Como já se dizia na antigüidade “onde nada existe, até o Imperador perdeu se tributo”. Se o imposto é captação de riqueza, só é possível levantar impostos das expressões de valor, dentro de limites técnico-jurídico-econômicos e mesmo psicológicos.

Toda essa fenomenologia disciplinada pela legislação e regulamentos, pelo resultado dos julgados firmando jurisprudência e informada pela doutrina veio a constituir um sistema ou ramo do direito público obrigacional que, em razão de sua forma e conteúdo próprios, denomina-se *Direito Tributário*.

De grande relevância para a posição e reconhecimento do Direito Tributário como ramo autônomo na ordem jurídica do Brasil foi a estruturação e inclusão do Sistema Tributário Nacional no texto e contexto da Constituição Federal, inaugurado pela Emenda Constitucional n.º 18, de 1965.

Com vários acréscimos, a Constituição de 1988 conservou no capítulo I do título VI o Sistema Tributário Nacional, estabelecendo princípios gerais, limitações do poder de tributar, discriminando os impostos federais, estaduais e municipais e dispondo sobre a repartição das receitas tributárias, conforme se vê dos artigos 145 a 162.

Com a maior vinculação constitucional, direta e indireta, a juridicização tributária ficou mais hierarquizada e a instrumentalidade de controle das limitações do poder de tributar enriquecida, especialmente para a apreciação dos atos fiscais pelo Poder Judiciário.

Para que se possa ver ainda o reconhecimento, no Brasil, de que o Direito Tributário é um ramo autônomo do Direito, também tem-se o Código Tributário Nacional, dispondo do Livro I sobre o Sistema Tributário Nacional e no Livro II sobre as Normas Gerais de Direito Tributário, além da legislação, regulamentação, jurisprudência e doutrina existentes no Brasil sobre a fenomenologia tributária.

A estruturação jurídica é escalonada não só por meio da hierarquia das normas, mas também dentro do maior ou menor grau de especificidade das categorias, conceitos ou elaborações doutrinárias.

Pela multiplicidade dos fatos de possível relevância jurídico-tributária, que exigem a pesquisa; pela extensão da normatividade que, mediante preceitos, disciplina aqueles fatos em relações jurídicas e pela amplitude das elaborações doutrinárias que estão sempre na pesquisa dos elementos fáticos e normativos para apurar, apreciar e mesmo criticar a validade ou não e os efeitos das pretendidas relações jurídicas, visando corrigi-las, sistematizá-las ou acrescentar elaborações para o progresso dessa disciplina, vê-se que o conteúdo e a forma do Direito Tributário são extensos e peculiares, portanto é através deste trabalho que se pretende obter algumas informações tributárias relacionadas com a realidade atual.



## CAPÍTULO I

# DIREITO TRIBUTÁRIO

## I - DIREITO TRIBUTÁRIO

### I.1 - SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

O professor Geraldo Ataliba diz que por sistema constitucional tributário “entende-se o conjunto de princípios constitucionais que informam o quadro orgânico de normas fundamentais e gerais do direito tributário, vigentes em determinado País. Se sistema é um conjunto de elementos segundo uma perspectiva unitária, o sistema constitucional tributário é o conjunto ordenado das normas constitucionais que tratam da matéria tributária, matéria esta tomada como princípio de relação que as unifica”.

Assim, o sistema tributário em sua totalidade é formado por regras e princípios, ou seja, é formado por um conjunto harmônico em que as partes se harmonizam com o todo e o todo com as partes, sem contradições.

#### I.1.1 - 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 ( artigo 3<sup>o</sup>, CTN - Lei n<sup>o</sup>. 5.172/66 )”.

Resta porém analisar tal conceito legal, examinando os seus diversos elementos . O professor de Direito Tributário e Juiz Hugo de Brito Machado faz a análise do conceito legal de Tributo em seu livro “Curso de Direito Tributário” no qual afirma:

“1- *Toda prestação pecuniária*. Cuida-se de prestação tendente a assegurar ao Estado os meios financeiros de que necessita para a consecução de seus objetivos, por isto que é de natureza pecuniária. Não há mais nos sistemas tributários modernos o tributo em natureza, pago em serviços ou bens diversos do dinheiro.

2- *Compulsória*. A prestação tributária é obrigatória. Nenhum tributo é pago voluntariamente, mas em face de determinação legal de imposição do Estado. Não são tributos as prestações de caráter contratual, pois a compulsoriedade constitui sua característica marcante. É da essência do tributo.

É certo que as prestações contratuais também são obrigatórias, mas a obrigatoriedade, neste caso, nasce diretamente do contrato, e só indiretamente

deriva da lei. Na prestação tributária a obrigatoriedade nasce diretamente da lei, sem que se interponha qualquer ato de vontade daquele que assume a obrigação.

3- *Em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir.* A prestação tributária é pecuniária, isto é, seu conteúdo é expresso em moeda. O Direito brasileiro não admite a instituição de tributo em natureza, vale dizer, expresso em unidade de bens diversos do dinheiro, ou em unidade de serviços. Em outras palavras, nosso direito desconhece os tributos *in natura e in labore*.

Tributo *in natura* seria aquele estabelecido sem qualquer referência a moeda, ou seja, na forma de bens.

Tributo *in labore* seria aquele instituído também sem qualquer referência a moeda, ou seja, na forma de prestação de serviços.

4- *Que não constitua sanção de ato ilícito.* O tributo se distingue da penalidade exatamente porque esta tem como hipótese de incidência do tributo é sempre algo lícito.

5- *Instituída em lei.* Só a lei pode instituir o tributo. Isto decorre do princípio da legalidade, prevalecente no estado de direito. Nenhum tributo será exigido sem que a lei o estabeleça, conforme assegura o art.150, item I, da Constituição Federal.

6- *Cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.* Em geral os administrativistas preferem dizer poder vinculado, em lugar de atividade vinculada. Em virtude, porém, da terminologia utilizada pelo Código Tributário Nacional, faremos referência, aqui, a atividade, que se classifica, evidentemente, de acordo com a natureza do poder de que disponha a autoridade administrativa. Esta observação tem por fim apenas evitar equívocos por parte daqueles que, a este propósito, consultem os compêndios de Direito Administrativo, a cujo campo pertence o disciplinamento da atividade em geral desenvolvida pela Administração Pública”.

## 1.1.2 - ESPÉCIES DE TRIBUTOS

### I - IMPOSTO

Segundo o Código Tributário Nacional, “imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.”

Em se tratando de imposto, a situação prevista em lei como necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária não se vincula a nenhuma atividade específica do Estado relativa ao contribuinte. Assim, quando o Estado cobra o imposto de renda, por exemplo, toma em consideração,

exclusivamente, o fato de alguém auferir renda. Não importa que o Estado tenha ou não prestado algum serviço, executado alguma obra, ou desenvolvido alguma atividade relacionada com aquele de quem vai cobrar imposto.

Os impostos, após a Constituição Federal de 1988, se classificam da seguinte forma:

- a) Federais;
- b) Estaduais;
- c) Municipais.

## II - TAXA

“É o tributo que tem como fato gerador o exercício do poder de polícia ou utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição”( artigo 145, II, Constituição Federal ).

## III - CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA

De acordo com a Constituição Federal, artigo 145, III, “é o tributo que tem como fato gerador a valorização de imóveis em decorrência da realização de obras públicas”.

A Constituição Federal faz previsão, ainda, do empréstimo compulsório e de contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

O Sistema Tributário Nacional prevê várias espécies do gênero tributo, na seguinte conformidade:

- Impostos, taxas e contribuições de melhorias poderão ser instituídos pela União, Estados, Distrito Federal e municípios ( artigo 145, Constituição Federal ).
- Empréstimo compulsório somente poderá ser instituído pela União (artigo 148, Constituição Federal ).
- Contribuições sociais são de competência exclusiva da União, estando os Estados, Distrito Federal e municípios autorizados a cobrá-las de seus servidores para o custeio, em benefício destes, de sistemas de previdência e assistência social ( artigo 149, Constituição Federal ).

### I.1.3 - PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

O Sistema Tributário Nacional encontra-se subordinado a determinados princípios que, configuram verdadeiras garantias constitucionais dos contribuintes.

Os princípios fundamentais pertinentes à matéria são:

- LEGALIDADE

O tributo somente poderá ser criado ou aumentado em virtude de lei ( artigo 150, I, Constituição Federal ).

As alíquotas do II, IE, IPI e IOF poderão ser majoradas pelo Executivo, atendidos os limites e condições estabelecidos em lei ( artigo 153, parágrafo primeiro da Constituição Federal ).

- IGUALDADE

Os contribuintes que estejam em situação equivalente não poderão receber tratamento desigual, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos ( artigo 150, II, Constituição Federal ).

- IRRETROATIVIDADE

É proibido cobrar tributo em relação a fatos geradores ocorridos antes da vigência da lei que os tiver instituído ou aumentado ( artigo 150, II, “a”, Constituição Federal ).

- ANTERIORIDADE

É proibido cobrar tributo no mesmo exercício financeiro, que compreende o tempo decorrido de 1<sup>o</sup> de Janeiro a 31 de Dezembro de cada ano, em que tenha sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou ( artigo 150, III, “b”, Constituição Federal ).

Exceção: II, IE, IPI, IOF, impostos extraordinários por motivo de guerra e contribuições sociais ( artigo 150, e 195, Constituição Federal ).

- CONFISCO

Nenhum tributo poderá ser utilizado com efeito de confisco, não podendo o seu valor resultar na apropriação de parte substancial do principal ( artigo 150, IV, Constituição Federal ).

- IMUNIDADE RECÍPROCA

A União, os Estados, o Distrito Federal e os municípios não poderão instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, um dos outros ( artigo 150, IV, “a” Constituição Federal ).

### I.1.4 - IMPOSTOS DA UNIÃO

- II- Imposto de Importação
- IE- Imposto de Exportação
- IR- Imposto sobre Renda e proventos de qualquer natureza
- IPI- Imposto sobre Produtos Industrializados
- IOF- Imposto sobre Operações Financeiras
- ITR- Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural
- IGF- imposto sobre Grandes Fortunas
- IMPOSTOS ESPECIAIS

Poderão ser instituídos mediante lei complementar, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados na Constituição ( artigo 154, I, Constituição Federal ).

Na iminência ou no caso de guerra externa, poderão ser instituídos impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos gradativamente após cessarem as causas de sua criação ( artigo 154, II, Constituição Federal ).

- EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO

Somente poderá ser instituído por lei complementar ( artigo 148, Constituição Federal ).

- CONTRIBUIÇÕES

Deverão respeitar o princípio da anterioridade, com exceção das sociais, que poderão ser exigidas após decorridos 90 ( noventa ) dias da data da publicação da lei que as tiver instituído ( artigo 195, inciso 6, Constituição Federal ).

A Constituição Federal autoriza os Estados, Distrito Federal e municípios a instituir contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, de sistemas de previdência e assistência social ( artigo 149, parágrafo único, Constituição Federal ).

#### 1.1.5 - IMPOSTOS DOS ESTADOS E DO DISTRITO FEDERAL

- ITCM e D - Imposto sobre Transmissão “Causa Mortis” e Doações
- ICMS- Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transportes Interestadual e de Comunicação
  - IPVA- Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
  - Adicional do Imposto de Renda



### I.1.6 - IMPOSTOS MUNICIPAIS

- ISS- Imposto sobre Serviços de qualquer natureza
- IPTU- Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana
- ITIV- Imposto de Transmissão “Intervivos”, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza, bem como cessão de direitos a sua aquisição.
- IVVC- Imposto sobre Vendas a Varejo de Combustíveis Líquidos e Gasosos, exceto óleo diesel

De forma genérica, estes são os “tributos” previstos na Constituição Federal que, individualizados, tem regras e princípios próprios.

## I.2 - NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

### I.2.1 - VIGÊNCIA DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

O Código Tributário Nacional estabelece em seu artigo 101 que a vigência da legislação tributária rege-se pelas disposições legais aplicáveis às normas jurídicas em geral.

Conseqüentemente, as normas tributárias entram em vigor, salvo disposição em contrário, 45 dias após sua publicação ( artigo 1<sup>o</sup> Lei de Introdução ao Código Civil ).

O intervalo de tempo decorrido da publicação até a vigência é doutrinariamente entendido como *vocatio legis*, período em que a lei é válida mas não obriga ninguém ao seu fiel cumprimento.

A *vocatio legis* não é obrigatória, podendo o legislador fazer com que haja coincidência entre as datas da publicação e a de sua entrada em vigor, respeitados os princípios constitucionais mencionados, como, por exemplo, o da anterioridade.

### I.2.2 - OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

O professor de Direito Tributário e Juiz Hugo de Brito Machado conceitua a Obrigação Tributária como “a relação jurídica em virtude da qual o particular (sujeito passivo) tem o dever de prestar dinheiro ao estado (sujeito ativo), ou de fazer, não fazer ou tolerar algo no interesse da arrecadação ou da

fiscalização dos tributos, e o Estado tem o direito de constituir contra o particular um crédito”.

De acordo com o Código Tributário Nacional, a obrigação tributária é principal ou acessória.

**PRINCIPAL:** Surge com a ocorrência do fato gerador, tendo por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

**ACESSÓRIA:** Decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas, no interesse da arrecadação ou da fiscalização de tributos.

### 1.2.3 - CONCEITOS TÉCNICOS

**HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA:** Designa com maior propriedade a descrição, contida na lei, da situação necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária, ou seja, é a simples descrição, é a simples previsão.

**FATO GERADOR:** É a verificação da ocorrência, no mundo dos fatos, daquilo que está descrito na lei, ou seja, é o acontecimento do que fora previsto.

**BASE DE CÁLCULO:** É o elemento quantitativo do tributo. É a grandeza sobre a qual será calculado o tributo.

**ALÍQUOTA:** É a “percentagem” a ser aplicada sobre a base de cálculo, que determinará o valor do tributo a ser recolhido.

### 1.2.4 - A TÉCNICA DA TRIBUTAÇÃO

**INCIDÊNCIA:** É a realização da situação que se encontra prevista na legislação e que acarreta a ocorrência do respectivo fato gerador, dando origem à obrigação tributária.

**NÃO INCIDÊNCIA:** O fato praticado não corresponde à descrição contida na lei, não havendo adequação da situação aos preceitos da norma. Nesta situação não há fato gerador.

**ISENÇÃO:** É a dispensa de pagamento de determinado tributo, em virtude de expressa disposição contida na lei. Ocorre o fato gerador do tributo, mas seu respectivo recolhimento fica expressamente dispensado.

**IMUNIDADE:** Doutrinariamente, é entendida como uma forma qualificada ou especial de não incidência, em que a limitação ao poder de tributar é prevista pela Constituição Federal.

### I.2.5 - SUJEITOS DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

**SUJEITO ATIVO:** É a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento (artigo 119 do Código Tributário Nacional).

**SUJEITO PASSIVO:** É a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, podendo ser: Contribuinte ou Responsável.

Contribuinte quando tiver relação pessoal e direta com situação que constitua o respectivo fato gerador.

Responsável quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorrer de expressa disposição de lei ( artigo 121 do Código Tributário Nacional ).

### I.2.6 - LANÇAMENTO

Lançamento tributário tem sua definição no artigo 142 do Código Tributário Nacional, que diz “é o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, identificar o sujeito passivo, determinar a matéria tributável e calcular ou por outra forma definir o montante do crédito tributário, aplicando, se for o caso, a penalidade cabível”.

#### I.2.6.1 - MODALIDADES DE LANÇAMENTOS

**OFÍCIO:** É feito por iniciativa da autoridade administrativa, independentemente de qualquer colaboração do sujeito passivo.

**DECLARAÇÃO:** É o lançamento feito em face de declaração fornecida pelo contribuinte ou por terceiro, quando um ou outro presta à autoridade administrativa informações quanto à matéria de fato indispensável a sua efetivação ( Código Tributário Nacional, art.147 ).Exemplo de tributo cujo lançamento é feito por esta modalidade é o Imposto de Renda.

**HOMOLOGAÇÃO:** É o lançamento feito quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, no que concerne a sua determinação. Opera-se pelo ato em que a autoridade, tomando conhecimento da determinação feita pelo sujeito passivo, expressamente a homologa ( Código Tributário Nacional, art. 150 )

### I.3 - HIERARQUIA DAS NORMAS JURÍDICAS

As normas contidas no ordenamento jurídico encontram-se dispostas de acordo com uma hierarquia previamente estabelecida, formando de maneira prática uma pirâmide legal com suas classes e categorias sucessivas, em que as leis mais importantes predominam sobre as de nível inferior, na hipótese de ocorrer qualquer conflito entre elas.

No ponto mais alto da pirâmide está a Constituição Federal (CF), que é o fundamento de validade de todas as demais, de forma que aquelas que se encontram em desacordo com ela serão consideradas inconstitucionais.

A hierarquia das normas jurídicas pode ser expressa na seguinte ordem:

CONSTITUIÇÃO FEDERAL E EMENDAS		
LEI COMPLEMENTAR		
<p>Leis Federais</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Ordinárias</li> <li>• Delegadas</li> <li>• Medidas Provisórias</li> <li>• Decretos Legislativos</li> </ul> <p>Decretos e atos do Poder Executivo</p>	<p>Constituições estaduais e emendas</p> <p>Leis estaduais</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Ordinária</li> <li>• Decretos Legislativos</li> </ul> <p>Decretos e atos do Poder Executivo</p>	<p>Leis Orgânicas municipais</p> <p>Leis municipais</p> <p>Decretos e atos do Poder Executivo</p>

Assim, aquela que está em grau inferior deverá encontrar-se em plena harmonia com aquela hierarquicamente superior, sob pena de ser cometida de inconstitucionalidade ou ilegalidade.

Diferença básica entre inconstitucionalidade e ilegalidade:

Inconstitucionalidade é o ato infraconstitucional que afronta a Lei Maior; enquanto que ilegalidade é o ato que afronta dispositivo contido em lei.

Exemplifica-se:

Determinada lei estadual instituiu o ICMS no território do Estado. Posteriormente, através de decreto, ele foi regulamentado contrariando o disposto na norma hierarquicamente superior (lei). Nesta hipótese, o regulamento será ilegal, já que está em plano inferior.

Se determinada lei estadual criar base de cálculo do ICMS que contrarie as regras contidas na Constituição Federal, o contribuinte poderá alegar a sua inconstitucionalidade, excluindo sua aplicação nas operações que vier a realizar.

### 1.3.1 - A NOVA ORDEM CONSTITUCIONAL

Com a promulgação da Constituição Federal de 1988, todas as normas existentes continuam sendo aplicadas, com exceção daquelas incompatíveis com a nova ordem constitucional.

A afirmação de que o ordenamento jurídico anterior compatível com a nova Constitucional continua em vigor não contraria o que foi inicialmente dito sobre o fundamento de validade de todas as normas, já que foi adotado o princípio da recepção, pelo qual a nova Lei Maior recepciona toda a legislação infraconstitucional até então existente, dando-lhe validade.

Aquelas que forem contrárias à nova Constituição Federal serão consideradas revogadas. Se assim não fosse, a cada promulgação de uma nova Constituição Federal seria necessária a elaboração de todo o ordenamento jurídico já existente.

Para melhor compreender o princípio da recepção, exemplificar-se-á com a seguinte situação:

IPI - A legislação deste imposto já estava prevista no ordenamento jurídico anterior a 05 de outubro de 1988, data da promulgação da nova Constituição Federal.

Lei n@.: 4.502/64

Decreto n@.: 87.982/82 (Regulamento do IPI)

Ambos os dispositivos legais foram recepcionados pela Constituição Federal e permanecem em pleno vigor no que não forem incompatíveis com a

nova ordem constitucional, não sendo essencial a edição de nova legislação para disciplinar o Imposto sobre Produtos Industrializados.

Utilizando ainda o exemplo do IPI, temos a seguinte hierarquia das normas:

- Constituição Federal
- Código Tributário Nacional
- Lei n@. 4.502/64
- Decreto n@. 87.981/82
- Instrução normativa etc.

### 1.3.2 - A HIERARQUIA PROPRIAMENTE DITA

#### 1.3.2.1 - Constituição Federal

A Constituição Federal é elaborada por uma Assembléia Constituinte, ou pelo Congresso Nacional.

É a lei fundamental do país. Contém os parâmetros básicos que nortearão o Poder Legislativo (que, segundo a Constituição, é exercido pelo Congresso Nacional, composto pela Câmara dos Deputados e pelo Senado Federal) e o Executivo (já que este, em caso de relevância e urgência, poderá expedir medidas provisórias - artigo 62 da Constituição) na elaboração de outras leis e normas, bem como o jurídico.

A Lei Maior é a instituidora das bases que orientarão a criação das demais leis e normas, e estas, em nenhuma hipótese, poderão contrariar as disposições daquela.

A Constituição é alterada pelas chamadas “emendas constitucionais”. Essa previsão acha-se contida em seu artigo 60, nos seguintes termos:

*“A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:*

*I. de um terço, no mínimo, dos membros da Câmara dos Deputados e do Senado Federal;*

*II. do Presidente da República;*

*III. de mais da metade das Assembléias Legislativas das unidades da Federação, manifestando-se, cada uma delas, pela maioria de seus membros.”*

### 1.3.2.2 - Lei Complementar

Conforme mencionado, a Constituição delinea os princípios fundamentais orientadores das demais espécies de leis e normas, mas não regula de forma analítica as hipóteses e institutos legais, atribuição natural das normas que, na hierarquia do sistema jurídico, são colocadas abaixo dela.

As leis complementares serão aprovadas pela maioria absoluta dos membros do Congresso Nacional (artigo 69) e disporão sobre “elaboração, redação, alteração e consolidação das leis”.

A função, por assim dizer, da lei complementar é esclarecida pela sua própria denominação, ou seja, tem o objetivo de complementar as normas fundamentais constitucionais.

A lei complementar que assume importância capital em matéria tributária é o Código Tributária Nacional (CTN), que estabelece as normas gerais de Direito Tributário.

### 1.3.2.3 - Tratados e Convenções Internacionais

Somente a União, como sujeito de direito público externo, tem competência para celebrar tratados e convenções com Estados estrangeiros (artigo 21, I; 49, I, e 84, VIII, da Carta Maior).

Em matéria tributária, tratados e convenções internacionais são particularmente importantes nos impostos de importação e exportação.

### 1.3.2.4 - Leis e Medidas Provisórias

Pode-se dizer que a lei, numa acepção ampla, destina-se, de forma residual, a regular e disciplinar todas as hipóteses e matérias legais para as quais não se exige constitucionalmente que sejam reguladas por outras espécies de normas, como lei complementar, decreto legislativo, resolução do Senado etc.

Em âmbito federal, a lei é elaborada pelo Congresso Nacional (Câmara e Senado) e é também chamada lei ordinária.

A medida provisória, por sua vez, é promulgada pelo presidente da República nos casos de urgência ou relevância, conforme estabelecido no artigo 62 da Constituição Federal.

As medidas provisórias que não forem aprovadas pelo Congresso Nacional em 30 dias de sua edição perderão sua eficácia.

### 1.3.2.5 - Leis Delegadas

O Congresso Nacional poderá delegar autorização ao presidente da República para a elaboração de leis, que serão denominadas leis delegadas (delegação externa - artigo 68, Constituição Federal).

Esse encargo pode ser feito à uma comissão interna do próprio Congresso ou de qualquer de suas casas (delegação interna - artigo 58, Carta Maior).

Não serão objeto de delegação os atos:

- De competência exclusiva do Congresso Nacional, da Câmara dos Deputados e do Senado Federal.
- Relacionados com matéria, reservada a lei complementar.
- Que legislem sobre:
  - Organização do Poder Judiciário e do Ministério Público e sobre a carreira e garantia de seus membros.
  - Nacionalidade, cidadania, direitos individuais, políticos e eleitorais.
  - Planos plurianuais, diretrizes orçamentárias e orçamentos.

### 1.3.2.6. - Decretos Legislativos

O decreto legislativo é ato de competência do Congresso Nacional destinado a manifestar a aprovação de atos do Executivo.

É promulgado após prévia análise e aprovação da matéria pelo Congresso Nacional e explicita a aprovação de medidas expedidas pelo presidente da República relativas ao estado de defesa, declaração de guerra, tratados, convenções e acordos internacionais firmados.

### 1.3.2.7 - Resolução do Senado ou da Câmara dos Deputados

Norma expedida pelo Legislativo que regula matéria de sua competência. Presta-se a suspender atos infraconstitucionais, fixar alíquotas do ICMS etc.

### 1.3.2.8 - Decretos

O decreto é destinado a regulamentar uma lei. Presta-se, dentro de uma visão analítica, a pormenorizar os comandos legais, para facilitar sua observância e cumprimentos.





## CAPITULO II

### RENDA X CAPITAL

## II - RENDA X CAPITAL

### II.1 - GENERALIDADES

Faz-se necessário principiar-se enfocando o estudo das principais concepções de renda para que se possa determinar a base imponible do imposto, analisando-se até que ponto seria possível ao legislador ordinário estabelecer restrições ou limites para determinadas despesas ou provisões no tocante à deduções para a apuração da renda tributável.

O conceito de renda tem desafiado inúmeros juristas e economistas e não há um consenso doutrinário nem jurisprudencial a respeito de tal definição, principalmente quando se questiona a própria concepção explicitada pelo legislador complementar no artigo 43 do Código Tributário Nacional, aderindo à corrente da renda como acréscimo patrimonial.

Portanto, não se terá a pretensão de alcançar um único conceito válido de renda, mas talvez o mais adequado em face sistema constitucional nacional e, portanto, aquele que deverá informar o intérprete e o próprio legislador quando disciplinar o seu regime jurídico ordinário de apuração.

A distinção entre renda e capital é um fator essencial da discriminação de competência tributária, das limitações ao poder de tributar e da regulação dos conflitos entre os entes tributantes. Poder-se-ia também esclarecer que o princípio da capacidade contributiva, que informa a base imponible de todos os impostos, de acordo com a capacidade econômica dos contribuintes, exige a perfeita consonância entre a hipótese prevista na Constituição e o fato concreto, real, que exterioriza o fato gerador do tributo.

Se, por exemplo, a Constituição estabeleceu que o Estado pode instituir imposto sobre veículo, não pode ser tributado como tal máquina, ou ainda se a hipótese de incidência é a renda, não pode a União no caso tributar somente receitas sem dedução de quaisquer despesas, pois presumiu o contribuinte que há capacidade econômica somente naquelas hipóteses escritas: renda, veículo, etc. e não outras.

André Martins de Alencar, advogado especializado nas áreas tributárias e societárias, mestre em Direito pela Universidade de São Paulo distingue capital e renda nos seguintes termos: “capital é o conjunto das riquezas que um homem possui e que deve conservar em sua integridade para obter anualmente uma constante de bens necessários para o seu consumo, e renda são os produtos que derivam da colocação em funcionamento das riquezas das quais ele dispõe e que podem consagrar-se a seu consumo sem diminuição do seu

capital. Neste sentido o trabalho humano (aptidão intelectual e manual do homem) pode ser considerado uma riqueza material, da qual se obtém produtos ou bens (salários) que serão destinados à sua poupança ou consumo, mas sem diminuir o seu capital (energias físicas, psíquicas e mentais, devendo serem dedutíveis todos os gastos para a manutenção ou conservação o máximo possível da fonte)”.

Assim, na teoria da fonte-produto, que será explicitado posteriormente, há necessidade de recomposição do patrimônio como fonte periódica da renda e de eventuais reconstruções do capital, uma vez que se aceita que a fonte produtiva é durável e sofre desgastes.

O mesmo ocorre com a teoria do acréscimo patrimonial, que também será visto no tópico seguinte, uma vez que não há acréscimo por riqueza nova, quando se trata só de recuperação de uma perda sofrida ou de um dano ocorrido. Alguns estudiosos, consideram que os juros de mora tem natureza de renda, pois correspondem aos frutos do capital indevidamente retido pelo devedor, não os juros compensatórios, que servem ou concorrem apenas para reintegrar uma diminuição patrimonial. Do mesmo modo não é visto pelo imposto de renda o valor que compensa o dano emergente pelo não cumprimento de uma obrigação, mas o é no que tange à compensação do lucro cessante.

Apesar da clara distinção entre capital e renda nas teorias já expostas, a legislação de alguns países não a reconhece com precisão conceitual, pela falta de um imposto sobre a renda e em função dos interesses arrecadatórios do fisco.

Independentemente dos argumentos de ordem constitucional e da legislação complementar que se possam invocar, é possível encontrar-se no direito legislado de diversos países, uma clara diferenciação entre capital e renda e que, por força da natureza das coisas, deve se impor perante a ordem tributária para a segurança jurídica e para graduar a carga tributária em função da capacidade econômica dos contribuintes à luz da justa e razoável fixação da base impositiva, que deve ser a mais adequada possível aos princípios retores da tributação: justiça, igualdade e segurança

A distinção, por fim, entre renda e capital é relevante a inúmeros casos práticos tratados pela legislação ordinária do imposto sobre a renda, dentre os quais se ressaltam as limitações a certas despesas pelos contribuintes pessoas físicas (despesas com instrução, perdas de capital não compensáveis com outros ganhos, despesas com aluguel, alimentação, vestuário, funcionando a faixa de isenção do imposto como um número para cobrir com tais gastos necessários e relacionados direta ou indiretamente com a vida e a atividade principal do contribuinte) e pessoas jurídicas (limites para a dedução das

despesas com remuneração e gratificação dos administradores, multas punitivas previstas na legislação tributária exigidas por auto de infração, restrição a dedução da provisão de obrigações tributárias depositadas em juízo, condições quantitativas e qualitativas para a dedução de provisões para devedores duvidosos e para contingências, dentre outras), que se justificam somente na hipótese de não afetar os seus respectivos patrimônios, informados pelo princípio da preservação do capital para a apuração do seu acréscimo e pelos princípios da necessidade da despesa e o da sua relação direta ou indireta com as suas atividades.

## II.2. - CORRENTES PREDOMINANTES SOBRE A CONCEPÇÃO DE RENDA

Independentemente, das discussões existentes entre juristas, economistas e demais estudiosos sobre o conceito de renda, faz-se necessário explicitar as correntes predominantes sobre a concepção de renda, sem que se tenha como objetivo a elaboração de uma teoria definitiva, mas sim uma explanação ampla do assunto, uma vez que inúmeras questões no balanço diário da vida dos contribuintes ainda não estão solucionados e afetam a sua capacidade contributiva. Existem três correntes predominantes sobre a concepção de renda, onde as quais se conflitam em seus pontos predominantes, tornando-se conveniente o relato das mesmas.

A Teoria da Fonte, significa que a renda é o produto periódico de uma fonte permanente. Nesta aceção exige-se que haja uma riqueza nova (produto) derivada de uma fonte produtiva durável, devendo esta subsistir ao ato de produção. Neste conceito os ganhos de capital não constituem renda, uma vez que não se enquadram nos requisitos da fonte produtiva, o qual é formada de capital, invertido em bens, por exemplo, mas que alienados, mesmo que seja apurado um ganho, não constituirão base imponible do imposto sobre renda, já que não constitui o objeto social, a atividade do contribuinte alienar bens de capital. É lógico que, como se verá mais adiante, a dedução ou não das perdas de capital será desnecessária para esta corrente, já que o imposto não grava o pressuposto lógico da sua ocorrência.

É o caso de um médico que apurou um ganho referente a atividade profissional correspondente a um valor “X” e teve uma perda no mercado de ações de “Y”, lógico que da renda tributável não poderá deduzir esta perda, pois a hipótese de incidência do imposto de renda para a teoria da fonte não

leva em consideração qualquer ato que não esteja relacionado com a aplicação em sua atividade operacional ou existencial.

Por outro lado, o ganho na alienação de bens de capital poderia ser gravável somente por outro imposto que não o de renda. Doações e heranças também ficariam fora do campo de incidência do imposto, uma vez constituem transferências de capital.

Quanto a Teoria do Acréscimo Patrimonial, a renda é todo ingresso líquido em bens materiais, imateriais ou serviços avaliáveis em dinheiro, periódico, transitório ou acidental, de caráter oneroso ou gratuito, que importe um incremento líquido do patrimônio de um indivíduo num período determinado de tempo, esteja acumulado ou tenha sido consumido e que se expresse em termos monetários. Segundo esta corrente, adotada expressamente pelo Código Tributário Nacional, no artigo 43, onde diz: "(Imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza - Fato gerador) - 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 compreendos no inciso anterior", portanto, todos os ganhos de capital e demais acréscimos dos ativos num determinado período de tempo são tributáveis, compondo o acréscimo líquido do patrimônio do contribuinte em dado período.

As transferências de capital também seriam colhidas pelo imposto numa definição ampla, mas as doações e heranças, por serem apanhadas por um outro imposto específico, segundo a discriminação rígida de competência tributária estabelecida em nível constitucional (artigo 155, "a", da Constituição Federal / 88, que prevê um imposto estadual sobre a transmissão "causa mortis" e doação de bens ou direitos), não seriam tributados como renda num primeiro momento. Após integrarem o patrimônio do destinatário e com posterior alienação, aí sim estariam tais bens submetidos ao imposto sobre renda, mas somente sobre a parcela que representasse efetivo acréscimo de valor entre o recebimento dos bens por doação ou herança e sua alienação.

Tecnicamente, não seria caso de isenção de imposto de renda o recebimento de bens e direitos por doações e heranças pelo contribuinte, mas assim vem tratada pela legislação ordinária. Como visto, seria hipótese de não incidência, somente sendo possível a tributação do ganho futuro.

Segundo João Dácio Rolim, professor de Direito Tributário do curso de Pós-graduação em Direito da Economia e da Empresa da Fundação Getúlio Vargas, "entende-se que o conceito de renda pressupõe a idéia de fluxo, de

algo que é recebido e a considera como a concepção de renda que melhor constitucionalmente se ajusta, rejeitando a adoção da teoria do acréscimo patrimonial, a qual compreende não só os fluxos de renda, mas também as transferências de capital”.

Segundo a terceira corrente que é denominada de Conceito Legalista de Renda, a renda é aquilo que a lei estabelecer que é. Vê-se, portanto, que se adota uma definição estipulativa muito perigosa, pois na opinião de alguns estudiosos deve-se atribuir preponderância à lei, ao menos como realidade objetiva, para os efeitos econômicos e fiscais, admitindo uma modificação temporal do conceito clássico do rendimento tributável.

Se a Constituição estabelece uma rígida discriminação de competência tributária, em função da forma de Estado Federativo em que se constitui a República Brasileira, consagrando a autonomia financeira para evitar conflitos de competência entre os entes federativos e para delimitar o próprio poder de tributar, estabelecendo aos Municípios impostos sobre serviços e propriedade urbana, aos Estados impostos sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços de comunicações e transportes interestaduais e de propriedade sobre veículos automotores, à União impostos sobre a renda, produtos industrializados, operações financeiras, propriedade rural, não tem como o legislador ordinário confundir renda com propriedade rural ou territorial, prestação de serviços com operações financeiras, circulação de mercadorias com transmissão de bens imóveis, sob pena de se fazer tabula rasa às limitações constitucionais ao poder de tributar e tornar tênue, enfraquecida, para não dizer arruinada a Federação.

Outro dos grandes mestres do Direito Tributário Brasileiro, Gilberto de Ulhoa Canto, chega ao ponto de afirmar que não há conceito jurídico específico de renda e proventos, talvez com razão na especificação, mas não com relação ao conceito jurídico de renda, o qual existe e o Código segue uma das correntes conceituais predominantes. Se o termo específico foi empregado no sentido lógico-filosófico, a diferenciar uma espécie de outra, ousa-se discordar, uma vez que a renda é inconfundível com patrimônio, por exemplo, embora possa ser difícil a tarefa de empreender a diferenciação específica. Por outro lado, caso a corrente legalista prevalecesse, o Código a resolveu de forma relativamente satisfatória, optando expressamente por uma das concepções predominantes, a do acréscimo patrimonial, sendo vedado ao legislador ordinário, sob o pálio da teoria legalista, estipular qualquer outro conceito, mesmo indiretamente, via restrições de deduções de despesa ou mediante adições para determinação da renda tributável, que não se enquadre estritamente no conceito de acréscimo patrimonial.

Desta forma, em face da nova Constituição Federal de 1988, ao menos sob a ótica dos ganhos e rendimentos de capital, não há muito o que discutir: passaram a compor a base impositiva da renda, aproximando o conceito constitucional de renda ao de acréscimo patrimonial como explicitado no Código Tributário Nacional. Isto não impede que se discuta, por exemplo, o princípio da realização do ganho ou do rendimento para ocorrer a tributação da renda, o que se coloca mais no âmbito da aquisição da disponibilidade jurídica ou econômica, ponto para outras incursões doutrinárias.

Sobre o conceito de renda, interessante o entendimento da Suprema Corte dos Estados Unidos da América, o qual inspirou o Código Tributário Brasileiro, no seguinte sentido: “o ganho derivado do capital, trabalho ou de ambos combinados, sempre que se entenda incluído o benefício ganho através da venda ou conversão do capital”.

A emenda número 16 da Constituição Americana igualmente não definiu a renda, dispondo somente o seguinte:

*“O Congresso terá o poder de aplicar e cobrar imposto sobre renda (“income”), de qualquer fonte que derivem, sem dividi-los entre os distintos Estados e sem relacioná-los com qualquer censo ou lista”.*

A concepção da renda como acréscimo patrimonial preponderou nos Estados Unidos e a jurisprudência tem apreciado casos sobre a necessidade ou não da realização do ganho, ou da separação da renda da na fonte, para ocorrer a tributação.

### II.3 - RENDA TRIBUTÁVEL

Apesar das divergências existentes no campo de estudo da Renda Tributável, é possível chegar à alguns pontos definidos, quando se trata do Código Tributário Nacional, os quais são:

1 - O conceito jurídico mais adequado de renda é o de acréscimo patrimonial, englobando os ganhos de capital, exceto as transferências de renda, tais como doações e heranças, segundo o ordenamento jurídico constitucional de 1988.

2 - O conceito legalista (fiscalista) de renda, no sentido de ser considerada renda aquilo que a lei ordinária do imposto estabelecer que é, está ultrapassada e superada pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, como nos casos de desapropriação (não incidência do imposto), da não tributação das variações monetárias (ganho nominal e não real) e da não tributação adicional pelo imposto de renda, com relação aos lucros distribuídos (artigo 38 da Lei n<sup>o</sup> 4.506/64).

3 - Todas as adições ao lucro real (despesas indedutíveis na determinação da renda tributável), conforme estabelece a legislação ordinária do imposto, estão sujeitas ao teste, às regras da constitucionalidades, de acordo com o conceito jurídico constitucional de renda.

4 - As exclusões ao lucro real (base de cálculo do imposto) ou são simplesmente hipóteses de não incidência, de acordo com o conceito jurídico de renda, ou ajustes temporais para apuração de acréscimo patrimonial, ou são isenções típicas concedidas pelo legislador ordinário, ou ainda simples ajustes de adições temporárias anteriores.

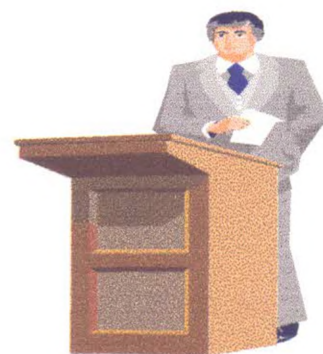
5 - A exclusão de provisões indedutíveis adicionadas anteriormente significa um ajuste ao lucro líquido contábil, tendo-se em vista a razoabilidade dos limites fiscais para certas provisões (provisão para devedores duvidosos, provisões para contingências), as quais os sócios ou acionistas da empresa tem boa margem discricionária (conveniência e oportunidade) estabelecida pela lei societária, que poderia eventualmente esvaziar o lucro real tributável. Embora do ponto de vista contábil e comercial, possam se apresentar justificativas plausíveis para a constituição daquelas provisões sem limites, a lei societária não é rígida e não se poderia deixar ao contribuinte, à sua disposição, o montante do imposto a pagar, mas nem ao fisco e ao legislador, em obediência ao conceito de acréscimo patrimonial, especialmente quando aquelas provisões são obrigatórias com regras predefinidas, rígidas e impositivas.

6 - Rejeitada a teoria legalista da concepção de renda, aceitando-se como mais adequada a teoria do acréscimo patrimonial, devem ser integralmente dedutíveis na determinação do lucro real tributável pelo imposto de renda: a remuneração de administradores, a participação nos lucros de empregados e administradores, a gratificação aos dirigentes, as multas punitivas relacionadas à atividade da empresa e aos tributos a que está sujeita, haja ou não auto de infração, a provisão para devedores duvidosos das instituições financeiras fiscalizadas pelo Banco Central, assim como toda e qualquer despesa necessária, relacionada direta ou indiretamente à atividade do contribuinte, podendo-se ainda recorrer à razoabilidade para se aferir os limites às deduções de despesas, tais como contribuições e doações.



7 - Quaisquer limitações temporais ou quantitativas, com relação às despesas e provisões, devem guardar estrita compatibilidade com a teoria do acréscimo patrimonial e com a atividade do contribuinte, sob pena de serem inconstitucionais por violar o conceito jurídico de renda, por implicar tributação direta ou indireta do capital e não do seu efetivo acréscimo e por afrontar a capacidade contributiva do sujeito passivo da obrigação tributária, além de anular a rígida discriminação da competência tributária entre União, Estados e Municípios.

8 - 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.



## CAPÍTULO III

### TRIBUTAÇÃO COM BASE NO LUCRO

### REAL

### III - TRIBUTAÇÃO COM BASE NO LUCRO REAL

#### III.1 - HISTÓRICO

Houve uma grande modificação no conceito de “Lucro Real” introduzida pelo Decreto-lei n@ 1.598, de 26/12/77. Até então, a legislação do imposto de renda entendia por “Lucro Real” o lucro contábil apurado com a observância das prescrições legais.

A partir de novembro de 1964 (Lei n@ 4.506, artigo 37, inciso 2@), o conceito legal de “Lucro Real”, embora mantendo a característica de que este apareça na contabilidade, sofreu uma reforma no sentido de desdobrá-lo em duas partes: o *Lucro operacional e os resultados líquidos de transações eventuais*.

Na legislação anterior, o lucro real constituía a base para a determinação do lucro tributável. Em princípio, a própria legislação reconhecia a imensa distância entre o lucro contábil e o montante sobre o qual incidiria o imposto. Assim, o lucro contábil seria acrescido de inúmeros valores (Decreto n@ 76.186, artigo 222) e, do mesmo modo, deduzido de outras tantas importâncias (Decreto n@ 76.186, artigo 223).

Após esse exaustivo tratamento é que se chegava ao lucro tributável. Pode-se dizer que essa legislação era de espírito muito curto porque deixava de reconhecer a realidade dos usos e costumes do comércio e, nesse caso, deixava de tributar o lucro real para fazer incidir o imposto sobre um valor completamente fora da realidade.

A nova lei das sociedades anônimas - Lei n@ 6.404, de 15/12/76 - lançou novos conceitos que, por si só, seriam uma indicação segura de que as autoridades estavam reconhecendo uma realidade bem antiga que, entretanto, jamais o fora pela legislação tributária. A partir daí, já não seria lícito admitir-se que o Governo houvesse feito uma lei para que ele próprio a desrespeitasse, através do não reconhecimento dos princípios enunciados em outros campos da legislação.

A legislação do imposto de renda certamente seria alterado para dar aplicabilidade ao que fora concebido na lei das sociedades anônimas. Realmente, depois de um ano, saiu o Decreto-lei n@ 1.598 que passou a reger o imposto de renda.

Agora, o que se pretende chamar de *lucro real* na legislação do imposto de renda é qualquer coisa parecida com o que antes se chamava de *lucro tributável*.

A lei das sociedades anônimas traçou e se esse caminho era bom para elas, teria de ser, igualmente, para as demais empresas. Em outras palavras, o que se reconhece como despesas nas sociedades anônimas, há de se fazê-lo nas demais sociedades. Afinal, o que se busca é a aplicação do princípio de justiça calcado na vivência empresarial.

Observa-se na própria mensagem do Ministro da Fazenda, ao encaminhar ao Presidente da República o projeto que se transformou no Decreto-lei n<sup>o</sup> 1.598, uma definição de *Lucro Real* quando diz:

*“O lucro real é o lucro apurado pela pessoa jurídica na escrituração comercial, com os ajustes determinados pela legislação tributária. A lei de sociedades por ações redefiniu o lucro comercial (denominado lucro líquido do exercício), regulando mais pormenorizadamente do que a legislação anterior os critérios de classificação e avaliação do patrimônio, de elaboração de demonstrações financeiras e de apuração do lucro. O projeto adapta a definição da base de cálculo do imposto aos novos conceitos da lei comercial, inclusive quanto à adoção (no reconhecimento do lucro) do regime de competência”.*

As disposições do artigo 6<sup>o</sup> do Decreto-lei n<sup>o</sup> 1.598/77 estabelece: “Lucro Real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária”.

Com isto, as pessoas jurídicas contribuintes do imposto de renda com base no lucro real puderam manter a escrituração comercial, observando os critérios de classificação e avaliação do patrimônio, de elaboração das demonstrações financeiras e de apuração de resultados, segundo e que estabelece a Lei n<sup>o</sup> 6.404 e, em separado, a escrituração fiscal, base para determinação do imposto de renda.

### III. 1.1 - UNIDADE FISCAL DE REFERÊNCIA - UFIR

A Unidade Fiscal de Referência - UFIR - foi criada pela Lei n<sup>o</sup> 8.383, de 30 de dezembro de 1991, para servir como medida de valor e parâmetro de atualização monetária de tributos e contribuições federais (sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas), bem como de valores expressos em moeda corrente nacional na legislação tributária federal, além das multas e penalidades tributárias.

Ademais, de acordo com o artigo 48 dessa Lei, a UFIR passou a ser utilizada como referencial para a correção monetária das demonstrações financeiras das pessoas jurídicas ("correção monetária de balanço"), nos termos das Leis n<sup>o</sup> 7.799, de 10 de julho de 1989 e 8.200, de 28 de junho de 1991, e do Decreto n<sup>o</sup> 332, de 04 de novembro de 1991.

O valor nominal da UFIR era fixado mensalmente, sendo atualizado conforme a variação do Índice de Preços ao Consumidor Aplicado - IPCA, divulgada pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE, ocorrida no mês imediatamente anterior. Por seu turno, o valor nominal da UFIR diária variava em função da variação projetada dia-a-dia, para o IPCA no mês em curso.

Com a edição da Medida Provisória n<sup>o</sup> 542, de 30 de junho de 1994, e das Medidas Provisórias que a reeditaram, a UFIR diária foi extinta, passando os tributos e contribuições federais a serem corrigidos conforme a variação da UFIR (mensal), assim como as demonstrações financeiras das pessoas jurídicas.

Com o advento da Lei n<sup>o</sup> 8.981/95, a partir de 1<sup>o</sup> de janeiro de 1995 o valor nominal da UFIR passou a ser fixado por períodos trimestrais. O índice que atualiza esse valor continua a ser o IPCA - Série Especial. Assim, a conversão dos valores expressos em Reais (R\$) para UFIR passou a ser efetuada utilizando-se o valor da UFIR vigente no trimestre de referência.

Com a sua criação, a partir de 1<sup>o</sup> de janeiro de 1992 passaram a ser convertidos em quantidade de UFIR os tributos e contribuições federais, na data da ocorrência do seu fato gerador. A indexação com base na variação da UFIR ocorria até o momento do seu recolhimento, quando esses tributos e contribuições eram então reconvertidos em moeda corrente nacional.

Entretanto, com a edição da Lei n<sup>o</sup> 8.981/95, os tributos e contribuições federais cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1<sup>o</sup> de janeiro de 1995, deixam de ser convertidos em UFIR, sendo apurados e recolhidos em Reais(R\$).

### III.2 - LUCRO REAL - SISTEMÁTICA DE TRIBUTAÇÃO

O sistema de tributação em bases correntes mensais para as pessoas jurídicas é resultado do advento da Lei n<sup>o</sup> 8.383/91. Assim, a partir de 1<sup>o</sup> de janeiro de 1992, a base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas passou a ser apurada mensalmente em moeda corrente nacional, a qual era convertida em quantidade de UFIR, com base no valor diário desta vigente na data de encerramento do período-base mensal. Sobre esta base, apurava-se o imposto devido.

Em virtude das dificuldades surgidas na aplicação da sistemática mensal, o legislador introduziu na Lei n<sup>o</sup> 8.383/91 regras transitórias, as quais previam períodos-base semestrais de apuração do imposto, a fim de que as pessoas jurídicas pudessem ter prazo suficiente de se adequarem estruturalmente à nova sistemática de tributação. Tais disposições transitórias vigoraram durante o ano de 1992.

Com a vigência da Lei n<sup>o</sup> 8.541 de 23 de dezembro 1992, as pessoas jurídicas, apesar de obrigadas a recolher mensalmente o imposto de renda, puderam optar por períodos-base de apuração mensais ou anuais, para efeitos de determinação do imposto efetivamente devido. Esta sistemática, ainda que modificada pela Lei n<sup>o</sup> 8.981/95 que passou a vigorar a partir de 1<sup>o</sup> de janeiro de 1995, continua em vigor.

Assim é que no regime de lucro real mensal - bases correntes mensais - a pessoa jurídica está obrigada a, mensalmente, apurar balanço e demonstração de resultado, na forma preconizada pela legislação comercial e fiscal, bem como, a partir dessas demonstrações, apurar o seu lucro real e o imposto devido.

Já no regime de lucro real em termos anuais, o lucro real da pessoa jurídica - e, por conseguinte, o imposto de renda efetivamente devido - é apurado com base em balanço e demonstração de resultados levantados no dia 31 de dezembro do ano-calendário. Entretanto, a pessoa jurídica esta obrigada a efetuar recolhimentos mensais do imposto, em bases estimativas.

### III.3 - CONTRIBUINTES SUJEITOS À TRIBUTAÇÃO COM BASE NO LUCRO REAL

Nos termos da Lei nº 8.541/92, em virtude da ampliação do universo de contribuintes que passaram a poder optar por tributar os seus resultados com base no lucro presumido, o legislador tributário determinou expressamente quais os contribuintes que não poderiam fazer esta opção, devendo tributar os seus resultados com base no lucro real:

a) contribuintes cuja receita bruta total no ano calendário anterior, acrescida das demais receitas e dos ganhos de capital, tivesse ultrapassado o limite correspondente a 9.600.000 UFIR, limite esse proporcional ao número de meses, quando o período fosse inferior a doze meses;

b) pessoas jurídicas constituídas sob forma de sociedade por ações de capital aberto;

c) contribuintes cujas atividades fossem as de:

- bancos (comerciais, de investimentos, de desenvolvimento); caixas econômicas; sociedades de crédito imobiliário; corretagem e distribuição de títulos e valores imobiliários; arrendamento mercantil; cooperativas de crédito; empresas de seguros privados e de capitalização; e entidades de previdência privada;

- compra e venda, loteamento e incorporação ou construção de imóveis e execução de obras da construção civil;

d) pessoas jurídicas que possuíssem sócio ou acionista domiciliado no exterior, bem como as filiais, sucursais, agências ou representações, no Brasil de pessoas jurídicas com sede no exterior;

e) sociedades controladoras, controladas ou coligadas;

f) contribuintes que tivessem participação da administração pública federal, estadual ou municipal no seu capital social, direta ou indiretamente;

g) sociedades incorporadas, fusionadas ou cindidas no ano-calendário em ocorressem tais eventos;

h) pessoas jurídicas que gozassem dos incentivos fiscais calculados com base no lucro da exploração.

Em relação a legislação anterior, a Lei n@ 8.981/95 diminui a quantidade de contribuintes obrigados à tributação de seus resultados com base no lucro real, na medida em que ampliou o limite da receita bruta e das demais receitas e ganhos de capital, para efeitos de enquadramento no lucro real, de 9.600.000 UFIR para 12.000.000 UFIR.

Ademais, com a edição da Medida Provisória (MP) n@ 947, de 23 de março de 1995, que foi reeditada pela Medida Provisória (MP) n@ 972, de 20 de abril de 1995, o Executivo Federal, alterando algumas disposições da Lei n@ 8.981/95, permitiu que para efeitos de determinar se a pessoa jurídica está ou não sujeita à tributação pelo lucro real em função da receita total, o limite de 12.000.000 UFIR é aplicável à receita auferida no ano-calendário anterior ao recolhimento do imposto e não mais àquela auferida no ano do recolhimento do imposto.

Assim, se uma pessoa jurídica auferir no ano-calendário de 1995, receita bruta de 13.000.000 UFIR, a mesma somente estará obrigada a tributar os seus resultados com base no lucro real relativamente ao ano-calendário de 1996.

Entretanto, por força de disposições da Lei n@ 8.981/95 e da Medida Provisória (MP) n@947/95 (reeditada pela MP n@ 972/95), os seguintes contribuintes do imposto passaram a obrigatoriamente tributar os seus resultados com base no lucro real:

a) aqueles que autorizados pela legislação tributária, queiram usufruir de benefícios fiscais relativos a isenção ou redução do imposto de renda;

b) aqueles que no decorrer do ano calendário suspendam ou reduzam o pagamento do imposto mensal estimativo nos termos do artigo 35 da Lei n@ 8.981/95;

c) os que tenham sócios ou acionistas pessoas jurídicas;

d) cujo titular, sócio ou acionista, participe com mais de 5% (cinco por cento) do capital de uma ou mais sociedades, quando a soma das receitas totais das empresas interligadas ultrapassar o limite de 12.000.000 UFIR, no ano-calendário anterior;



e) cuja receita decorrente da venda de bens importados seja superior a 50% (cinquenta por cento) da receita bruta da atividade. Também se aplica a aquisição indireta de bens.

A Medida Provisória (MP) n@ 947/95 (reeditada pela MP n@ 972/95), revogou o dispositivo havido na Lei n@ 8.981/95, que obrigava às pessoas jurídicas que encerram suas atividades a apresentar a declaração de rendimentos de encerramento com base no lucro real.

Entretanto, em se tratando de contribuintes que na forma da lei estejam sujeitos à tributação com base no lucro real no ano-calendário que encerrarem suas atividades, os mesmos continuam obrigados a tributar os seus resultados com base no lucro real.

### III.4 - BASES ESTIMATIVAS - LUCRO REAL ANUAL

A Lei n@ 8.541/92 possibilitou às pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real efetuar mensalmente o pagamento do imposto, calculado em bases estimativas. A Lei n@ 8.981/95 manteve esta forma de apuração e recolhimento do imposto de renda. Conforme entendimentos expressos informalmente, a Secretaria da Receita Federal (SRF) entende que doravante tal forma de apuração e recolhimento do imposto é regra geral, sendo a tributação em bases correntes mensais a exceção.

Assim é que os recolhimentos mensais em bases estimativas continuam a ser calculados a partir da receita bruta mensal, entendida como a receita da venda de bens nas operações de conta própria, dos serviços prestados e dos resultados auferidos nas operações de conta alheia. Da receita bruta pode o contribuinte excluir o valor das vendas canceladas, dos descontos incondicionais concedidos e dos impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante, dos quais o vendedor dos bens ou o prestador do serviço seja mero depositário.

As empresas que se dediquem a exploração de atividades imobiliárias deverão considerar na determinação da receita bruta o valor efetivamente recebido, relativamente as unidades imobiliárias vendidas (exceto as gravadas com cláusula de efeito suspensivo), incluindo as receitas transferidas de resultados de exercícios futuros e custos recuperados de períodos anteriores.

A receita decorrente do fornecimento de bens e serviços para Administração Pública e empresas sob seu controle (incluindo empresas públicas, sociedades e economia mista ou subsidiárias) será incluída no mês do efetivo recebimento. Nos casos de empreitada ou fornecimento contratado com

tais entidades deverão ser considerados na receita bruta somente os valores efetivamente recebidos, relativos às unidades imobiliárias vendidas, conforme facultou a Medida Provisória (MP) nº 947/95 (reeditada pela MP nº 972/95).

As instituições financeiras, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, e sociedades distribuidoras de títulos e valores mobiliários, que optarem pelo regime estimativo poderão deduzir da sua receita bruta:

- a) as despesas incorridas na captação de recursos de terceiros;
- b) as despesas com obrigações por refinanciamentos, empréstimos e repasses de recursos de órgãos e instituições oficiais e do exterior;
- c) as despesas de cessão de crédito;
- d) as despesas de câmbio;
- e) as perdas com títulos e aplicações financeiras de renda fixa;
- f) as perdas nas operações de renda variável, previstas no artigo 77, inciso III, da Lei nº 8.981/95.

As empresas de arrendamento mercantil (leasing) não estão autorizadas a efetuar tais deduções.

No caso de empresas de seguros privados é permitido deduzir da receita bruta os valores do cosseguro e resseguro cedidos, os valores referentes a cancelamentos e restituições de prêmios e a parcela dos prêmios destinada à constituição de provisões ou reservas técnicas.

As entidades de previdência privada abertas e de empresas de capitalização poderão abater da receita bruta a parcela das contribuições e prêmios, respectivamente, destinada à constituição de provisões ou reservas técnicas.

Em qualquer destes casos, entretanto, é vedada a dedução de qualquer despesa administrativa.

No caso de pessoas jurídicas que fizerem jus à redução ou isenção do imposto em virtude da exploração de atividades incentivadas, as receitas auferidas nessas atividades não comporão a receita bruta, na proporção do benefício a que a pessoa jurídica - tributada com base no lucro real - fizer jus.

Sobre a receita bruta auferida pelo contribuinte, com as exclusões mencionadas anteriormente, aplica-se um percentual para efeitos de determinar a base de cálculo do imposto estimativo. Tal percentual varia, nos termos da lei, em função da atividade desenvolvida pelo contribuinte.

Neste ponto, é importante ressaltar que tais percentuais, fixados pela Lei n@ 8.541/92, foram alterados pela Lei n@ 8.981/95, como se pode observar a seguir no quadro demonstrativo:

Atividade	Percentual sobre a Receita Bruta Lei n@ 8.541/92	Percentual sobre a Receita Bruta Lei n@ 8.981/95
Revenda de combustível	3,0%	1,0%
Prestação de Serviços Hospitalares	3,5%	10,0%
Prestação de serviços em geral, inclusive de transportes, exceto de cargas	8,0%	10,0%
Prestação de serviços cuja receita remunere essencialmente o exercício pessoal, por parte dos sócios de profissões que dependam de habilitação profissional legalmente exigida	20,0%	30,0%
Intermediação de negócios, administração de imóveis, locação e administração de bens móveis	20,0%	30,0%
Demais atividades	3,5%	5,0%
Instituições Financeiras	6,0%	9,0%

Entretanto, os percentuais fixados pela Lei n@ 8.981/95 só vigem em 1995. Isto porque a Medida Provisória (MP) n@ 947/95 (reeditada pela MP n@ 972/95), alterou-se também, alteração esta que produzirá efeitos a partir de 1@ de Janeiro de 1996, nos seguintes termos:

Atividade	Percentual sobre a Receita Bruta Lei n@ 8.981/95	Percentual sobre a Receita Bruta MP n@ 947/95
Revenda de combustível	1,0%	1,0%
Prestação de Serviços Hospitalares	10,0%	3,5%
Prestação de serviços em geral, inclusive de transportes, exceto de cargas.	10,0%	8,0%
Prestação de serviços cuja receita remunere essencialmente o exercício pessoal, por parte dos sócios de profissões que dependam de habilitação profissional legalmente exigida	30,0%	20,0%
Intermediação de negócios, administração de imóveis, locação e administração de bens móveis	30,0%	20,0%
Demais atividades	5,0%	3,5%
Instituições Financeiras	9,0%	9,0%

Apenas a título de comentário, ao comparar-se este quadro com o anterior, nota-se que, com exceção dos percentuais aplicáveis sobre a receita bruta auferida pelas instituições financeiras, bem como na revenda de combustíveis, a Medida Provisória (MP) n@ 947/95 (reeditada pela MP n@ 972/95), restabeleceu os percentuais previstos na Lei n@ 8.541/92.

Nos casos de contribuintes que explorem atividades cujas receitas decorrentes dessa exploração estejam sujeitos a diferentes percentuais, tais receitas deverão ser segregados por atividade. Sobre a receita auferida em cada atividade aplicar-se-à o percentual estabelecido pela lei, sendo a somatória dos produtos dessas operações a base sobre a qual será aplicada a alíquota do imposto.

A alíquota do imposto, aplicável sobre a base de cálculo determinada em função desses percentuais, continua a ser de 25% (vinte e cinco por cento). O imposto estimado também continua a ser calculado sobre os ganhos de capital, demais receitas e resultados positivos decorrentes de receitas não computados na receita bruta, também à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento).

Tal determinação não se aplica aos rendimentos de renda fixa e renda variável tributados na forma dos artigos 65, 66, 70, 73 e 74, bem como aos lucros, dividendos ou resultado positivo decorrente da avaliação de investimentos pelo método de equivalência patrimonial.

Cabe notar que a base de cálculo e o valor do imposto a pagar são doravante calculados em reais, de forma que o imposto será recolhido sem a incidência de correção monetária até o seu vencimento tempestivo, o qual ocorre no último dia útil do mês subsequente ao de sua apuração, nos termos da Medida Provisória (MP) nº 947/95 (reeditada pela MP nº 972/95).

A pessoa jurídica que optar pelo recolhimento em bases estimativas poderá deduzir do imposto apurado no mês o imposto de renda pago ou retido na fonte sobre as receitas computados na determinação da base de cálculo do imposto. Poderá também deduzir desse imposto os incentivos relativos a Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT, Vale Transporte, Doações aos Fundos da Criança e do Adolescente, Atividades Culturais ou Artísticas e Atividades Audio-Visuais, observados os limites e prazos previstos na legislação fiscal.

Neste ponto, cabe salientar que as modificações efetuadas nos parágrafos dos artigos 35 e 37 da Lei nº 8.981/95 pela Medida Provisória (MP) 947/95 (reeditada pela MP nº 972/95) corrigem uma distorção havida no texto original da norma, que impossibilitava às pessoas jurídicas que, tendo optado pelo recolhimento do imposto mensal estimativo, viam-se obrigadas ao recolhimento do imposto de renda com base na receita bruta mensal, até o momento que os recolhimentos efetuados superassem o imposto calculado com base no lucro real do período-base em curso. Doravante, se já no mês de janeiro do ano-calendário for apontado prejuízo fiscal, a pessoa jurídica está desonerada do pagamento do imposto.

Da mesma forma, se o valor do imposto estimado relativo ao mês de janeiro, calculado com base no lucro real, for inferior ao calculado com base na receita bruta auferida nesse mês, é facultado à pessoa jurídica recolher o primeiro valor.

A opção pela redução ou suspensão do recolhimento do imposto é mensal. Assim, no mês subsequente àquele em que ocorreu a suspensão ou redução do pagamento do imposto, a pessoa jurídica pode optar por reduzir ou suspender o recolhimento do imposto, com base no balanço desse mês, ou recolher o imposto com base na receita bruta.

De qualquer forma, no encerramento do ano calendário, em 31 de dezembro ou na data de encerramento de suas atividades, deverá a pessoa jurídica levantar balanço e demonstração de resultados apuradas em termos anuais e, com base nesses demonstrativos, determinar o seu lucro e o imposto sobre o mesmo incidente.

A alíquota do imposto de renda aplicável sobre o lucro real continua a ser de 25% (vinte e cinco por cento). Entretanto, o adicional do imposto que antes incidia sobre a parcela do lucro real que ultrapassasse 300.000 UFIR, à alíquota de 15% (quinze por cento) para as instituições financeiras e 10% (dez por cento) para as demais pessoas jurídicas, passou a ser de:

a) 12% (doze por cento) sobre a parcela do lucro real entre R\$ 180.000,00 e R\$ 780.000,00;

b) 18% (dezoito por cento) sobre a parcela do lucro real que ultrapassar a R\$ 780.000,00;

A Medida Provisória (MP) nº 947/95 (reeditada pela MP nº 972/95) modificou os critérios para a mensuração do adicional do imposto de renda, o qual a partir de 1º de janeiro de 1996, deverá ser calculado à razão de:

a) 10% (dez por cento) do lucro real que ultrapassar a R\$ 204.000,00, para pessoa jurídicas não financeiras; ou

b) 15% (quinze por cento) desse valor, para os bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores imobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguro privado e da capitalização e entidades de previdência privada aberta.

Do imposto apurado serão abatidos os valores mensalmente recolhidos em bases estimativas. O saldo apurado deverá ser:

a) *se positivo*, pago em quota única até o último dia do mês de janeiro do ano subsequente;

b) *se negativo*, compensado com o imposto a ser pago a partir do mês de fevereiro do ano subsequente, sendo garantido a alternativa de requerer a restituição do montante pago a maior.

A Medida Provisória (MP) n@ 947/95 (reeditada pela MP n@ 972/95) modificou tais prazos. Assim, o saldo de imposto a pagar poderá ser recolhido tempestivamente até o último dia útil do mês de março do ano subsequente ao da apuração do imposto, coincidindo com o prazo de entrega da declaração de rendimentos, o que torna mais lógica a sistemática de pagamento. Por outro lado, o saldo de imposto poderá ser compensado a partir do mês de abril do ano subsequente ao de sua apuração.

### III.5 - BASES CORRENTES - LUCRO REAL MENSAL

A Lei n@ 8.981/95 manteve, nos termos do seu artigo 37, parágrafo 6@, a sistemática de apuração e tributação mensal de resultados instituída pela Lei n@ 8.383/91: nesta, o imposto de renda das pessoas jurídicas continua sendo calculado e devido a cada mês, considerando-se a independência de cada período-base mensal em relação aos seus antecessores ou sucessores.

Assim, a compensação de prejuízos fiscais, a utilização de incentivos fiscais e a compensação de imposto de renda já recolhido continuam a ser efetuadas em cada mês. Entretanto, o lucro real não é mais convertido em quantidade de UFIR: o imposto passou a ser determinado - e recolhido - em reais, sem a incidência de correção monetária entre a data de sua apuração e o seu vencimento tempestivo, o qual continua a ocorrer no último dia útil do mês subsequente ao de sua apuração.

A alíquota do imposto continua a ser de 25% (vinte e cinco por cento). Entretanto, o adicional do imposto, que incidia sobre a parcela do lucro real que ultrapassasse 25.000 UFIR à alíquota de 15% (quinze por cento) para as instituições financeiras, e 10% (dez por cento) para as demais pessoas jurídicas, passou a ser de:

a) 12% (doze por cento) sobre a parcela do lucro real entre R\$ 15.000,00 e R\$ 65.000,00; e

b) 18% (dezoito por cento) sobre a parcela do lucro real que ultrapassar a R\$ 65.000,00.

De se notar que a Medida Provisória (MP) n@ 947/95 (reeditada pela MP n@ 972/95) modificou os critérios para a mensuração do adicional do imposto de renda. Assim, a partir de 1@ de janeiro de 1996, esse adicional deverá ser calculado à razão de :

a) 10% (dez por cento) do lucro real que ultrapassar a R\$ 17.000,00, para as pessoas jurídicas não financeiras; ou

b) 15% (quinze por cento) desse valor os bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades de corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores imobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguro privado e de capitalização e entidades de previdência privada aberta.

Sobre o valor adicional continua a não ser permitida qualquer dedução, devendo o mesmo ser recolhido integralmente.

### III.6 - PRAZO DE ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS

A Lei n@ 8.541/92 previa que o prazo da entrega da Declaração de Rendimentos das Pessoas Jurídicas findar-se-ia no último dia útil do mês de abril do ano-calendário subsequente ao de auferição da receita. A Medida Provisória (MP) n@ 947/95 (reeditada pela MP n@ 972/95) modificou este prazo, passando o mesmo a ser o último dia útil do mês de março do ano-calendário subsequente ao da auferição da renda.



### III.7 - DEDUTIBILIDADE DOS TRIBUTOS, CONTRIBUIÇÕES E MULTAS

O artigo 7º e 8º da Lei nº 8.541/92 alteraram os critérios aplicáveis a dedutibilidade das despesas com tributos e contribuições, assim como às suas variações monetárias. Desta forma, tais obrigações passaram a ser dedutíveis do lucro real somente quando pagas, incluindo aquelas derivadas de tributos e contribuições questionados judicialmente, que tivessem a sua exigibilidade suspensa, nos termos do artigo 150 do Código Tributário Nacional.

O artigo 52 da Medida Provisória (MP) nº 635/94 alterou o critério de dedutibilidade das obrigações com tributos e contribuições no que diz respeito as despesas com variações monetárias, considerando-as dedutíveis do lucro real, na medida em que as mesmas sejam incorridas, independentemente do pagamento do tributo ou da contribuição.

Com a Lei nº 8.981/95, os tributos e contribuições passaram a ser dedutíveis com base no regime de competência, independentemente da ocorrência de seu fato gerador ou do seu pagamento. Assim, passaram a ser dedutíveis na medida em que as despesas a eles correspondentes sejam incorridas pelo contribuinte.

Tal medida, entretanto, não se aplica aos tributos e contribuições que estejam com sua exigibilidade suspensa nos termos dos incisos II a IV do artigo 151 do Código Tributário Nacional, ou seja, garantidos por depósito judicial do seu montante integral; reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo; e por concessão de medida liminar em mandado de segurança, haja ou não depósito judicial.

Também prevalecem as disposições atualmente vigentes sobre a dedutibilidade das multas: não são dedutíveis aquelas impostas por infração fiscal, salvo as de natureza compensatória, e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributos.

Continuam em vigência as normas sobre a indedutibilidade do imposto de renda que a pessoa jurídica seja contribuinte ou responsável, bem como a que atrela a dedutibilidade do imposto de renda à da despesa com rendimentos atribuídos a terceiros sobre os quais incide esse imposto, além da que prevê a possibilidade do cômputo no resultado dos impostos pagos na aquisição de bens do ativo permanente - salvo bens importados.

### III.8 - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS

Na sistemática legal vigente antes do advento da Lei n<sup>o</sup> 8.981/95, a compensação dos prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1991 e a partir de 1<sup>o</sup> de janeiro de 1993 podia ser realizada nos quatro anos-calendário subsequente ao de sua apuração; já os prejuízos fiscais apurados no decorrer do ano-calendário de 1992 não possuíam prazo limitativo para sua compensação.

A partir de 1<sup>o</sup> de janeiro de 1995, os prejuízos fiscais apurados não possuem mais esse prazo limite para compensação. Tal medida se aplica retroativamente, inclusive, aos prejuízos fiscais gerados entre 1<sup>o</sup> de janeiro de 1992 e 31 de dezembro de 1994. Entretanto, o valor da compensação está limitado a 30% (trinta por cento) do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação para efeitos da determinação do lucro real.

A Medida Provisória (MP) n<sup>o</sup> 947/95 (reeditada pela MP n<sup>o</sup> 972/95) determinou que essa limitação vige somente até 31 de dezembro de 1995. Isto significa dizer que, a partir de 1<sup>o</sup> de janeiro de 1996, os prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1995, não terão mais limites temporais ou quantitativos para a sua compensação.

Cabe aqui ressaltar que o entendimento da Secretaria da Receita Federal (SRF) sobre a compensação de prejuízos fiscais gerados a partir de 1<sup>o</sup> de janeiro de 1995, expresso quando da edição da Medida Provisória (MP) n<sup>o</sup> 812/94, é no sentido de que não mais subsiste o direito a compensação desses prejuízos, em vista da revogação do artigo 12 da Lei n<sup>o</sup> 8.541/92.

Este não é o entendimento de alguns estudiosos, uma vez que a revogação procedida pela Medida Provisória (MP) n<sup>o</sup> 812/94 - Lei n<sup>o</sup> 8.981/95 aplicou-se, tão somente, ao prazo de compensação dos prejuízos fiscais, revogação esta necessária, em vista da limitação quantitativa à compensação, introduzida pela nova lei não poder afetar o direito à compensação plena desses prejuízos, ainda que um lapso temporal maior.

### III.9 - PROVISÃO PARA DEVEDORES DUVIDOSOS

Com o advento da Lei n<sup>o</sup> 8.541/92, o percentual admitido para efeitos do cálculo da provisão para devedores duvidosos - PDD - passou a ser para as empresas não financeiras, de até 1,5% (hum e meio por cento) do total dos créditos possuídos na data do balanço, excluídos os provenientes de vendas com reserva de domínio, operações com garantia real, ou alienação fiduciária

em garantia. Para as instituições financeiras, o percentual admitido para o cálculo fixado foi o de até 0,5% (meio por cento).

Subsidiariamente, as empresas tributadas pelo lucro real podiam optar por efetuar os cálculos da PDD de acordo com a regra constante na parte final do parágrafo 3º do artigo 221 do antigo Regulamento do Imposto de Renda - RIR/80 -, nos termos da Instrução Normativa nº 80/93 da SRF, a qual estabelecia que o percentual aplicável aos cálculos da provisão poderia superar àqueles fixados na lei.

Entretanto, esse percentual não poderia ultrapassar ao obtido pela relação entre:

- a) as perdas efetivamente ocorridas nos últimos três anos-calendário, exceto as relativas a créditos decorrentes de operações realizadas no mesmo ano;
- b) a soma dos saldos relativos aos créditos existentes no início dos anos calendários correspondentes.

No cálculo da provisão, do total dos créditos sobre os quais se aplicará o percentual, deverão ser excluídos:

- a) os créditos com pessoa jurídica de direito público ou empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista e subsidiária, exceto aqueles decorrentes de vendas de mercadorias/prestação de serviços nos termos da Medida Provisória (MP) nº 947/95 (reeditada pela MP nº 972/95).
- b) os créditos com pessoas jurídicas coligadas, interligadas, controladoras e controladas ou associadas de qualquer forma;
- c) os créditos com administrador, sócio ou acionista, titular ou com seu cônjuge, ou parente até terceiro grau, inclusive os afins;
- d) a parcela dos créditos correspondentes às receitas que não tenham transitado por conta de resultado;
- e) o valor dos créditos cedidos sem coobrigação;
- f) o valor dos créditos adquiridos com coobrigação;
- g) o valor correspondente ao bem arrendado, no caso de pessoas jurídicas que operam com arrendamento mercantil;

h) o valor dos créditos e direitos junto a instituições financeiras, demais instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil e a sociedade e fundos de investimentos.

Com a Lei nº 8.981/95, continua sendo requisito essencial para a baixa do crédito contra a Provisão para Devedores Duvidosos, o esgotamento dos recursos para a cobrança do crédito. Excepcionalmente, o prejuízo apurado na liquidação dos créditos, após decorrido um ano de seu vencimento, independentemente de se terem esgotados os recursos de cobrança, passou a ser de até 5000 UFIR por devedor, nos termos da Medida Provisória (MP) nº 947/95 (reeditada pela MP nº 972/95).

Este limite pode ser superado, até atingir a 25% (vinte e cinco por cento) do lucro real (antes do cálculo desta dedução), se a baixa ocorrer após dois anos de seu vencimento. Entretanto, essa faculdade não se aplica aos créditos:

- provenientes de vendas com reserva de domínio, de alienação fiduciária em garantia, ou de operações com garantia real;
- com pessoa jurídica de direito público ou empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária;
- com pessoas jurídicas coligadas, interligadas, controladoras e controladas ou associadas por qualquer forma;
- com administrador, sócio ou acionista, titular ou com seu cônjuge ou parente até o terceiro grau, inclusive os afins;
- correspondentes às receitas que não tenham transitado por conta de resultado; e
- correspondentes ao bem arrendado, no caso de pessoas jurídicas que operam com arrendamento mercantil.

### III.10 - COMPENSAÇÃO DO IMPOSTO PAGO INDEVIDAMENTE OU A MAIOR

A correção monetária do imposto pago indevidamente, ou a maior, continua a ser feita com base na variação da UFIR. Ocorre que, sendo a variação do valor nominal da UFIR efetuada trimestralmente, a correção monetária do imposto ou contribuição pago indevidamente, ou a maior, será calculada com base na variação da UFIR, verificada entre o trimestre subsequente ao do pagamento indevido ou a maior e o trimestre da compensação ou restituição.



## CAPÍTULO IV

TRIBUTAÇÃO COM BASE NO

LUCRO PRESUMIDO

E NO

LUCRO ARBITRADO

## IV - TRIBUTAÇÃO COM BASE NO LUCRO PRESUMIDO E NO LUCRO ARBITRADO

### IV.1 - LUCRO PRESUMIDO

A Lei n<sup>o</sup> 8.541/92 estabeleceu que as pessoas jurídicas cuja receita bruta anual somada às demais receitas e ganhos de capital fosse igual ou inferior a 9.600.000 UFIR no ano-calendário anterior, poderiam optar pela tributação pelo lucro presumido, desde que não estivessem enquadradas no grupo de contribuintes sujeitos à tributação pelo lucro real.

Com a Lei n<sup>o</sup> 8.981/95 a partir de 1<sup>o</sup> de janeiro de 1995, o limite da opção para a tributação pelo lucro presumido, para as empresas não obrigadas a tributação pelo lucro real passou a ser de até 12.000.000 UFIR, limite este proporcional ao de meses do ano-calendário transcorridos, se a pessoa jurídica estiver iniciando suas atividades, tal como já ocorria no passado.

Por seu turno, a Medida Provisória (MP) n<sup>o</sup> 947/95 (reeditada pela MP n<sup>o</sup> 972/95), dispôs que para efeitos de determinar se a pessoa jurídica pode ou não optar pela tributação pelo lucro presumido em função da receita total auferida no ano-calendário anterior ao recolhimento do imposto e não mais no ano do recolhimento.

Assim, se uma pessoa jurídica auferir no ano-calendário de 1995, receita bruta de 13.000.000 UFIR, a mesma somente estará obrigada a tributar os seus resultados com base no lucro real relativamente ao ano-calendário de 1996, podendo optar por tributar os resultados de 1995 com base no lucro presumido.

A partir de 1<sup>o</sup> de janeiro de 1995, o imposto sobre o lucro presumido corresponde ao imposto mensal estimativo calculado com base em percentuais aplicados sobre a receita bruta, de acordo a atividade desenvolvida pela pessoa jurídica. Isto porque, doravante, a opção pela tributação com base no lucro presumido se exerce no momento da entrega da declaração de rendimentos.

Da receita bruta poderão ser excluídos as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante dos quais o vendedor dos bens ou o prestador do serviço seja mero beneficiário.

No caso da pessoa jurídica explorar atividades cujas receitas estejam sujeitas a percentuais diferentes, deverão as receitas ser separada por atividade, aplicando-se então o percentual correspondente às receitas auferidas em cada uma das atividades exploradas.

Os percentuais anteriormente fixados na Lei n@ 8.541/92 foram alterados pela Lei n@ 8.981/95:

Atividade	Percentual sobre a Receita Bruta Lei n@ 8.541/92	Percentual sobre a Receita Bruta Lei n@ 8.981/95
Revenda de combustível	3,0%	1,0%
Prestação de Serviços Hospitalares	3,5%	10,0%
Prestação de serviços em geral, inclusive de transportes, exceto de cargas	8,0%	10,0%
Prestação de serviços cuja receita remunere essencialmente o exercício pessoal, por parte dos sócios de profissões que dependam de habilitação profissional legalmente exigida	20,0%	30,0%
Intermediação de negócios, administração de imóveis, locação e administração de bens móveis.	20,0%	30,0%
Demais atividades	3,5%	5,0%

Entretanto, a Medida Provisória (MP) n<sup>o</sup> 947/95 (reeditada pela MP n<sup>o</sup> 972/95) alterou os percentuais a serem aplicados sobre a receita bruta, a partir de 1<sup>o</sup> de janeiro de 1996:

Atividade	Percentual sobre a Receita Bruta Lei n <sup>o</sup> 8.541/92	Percentual sobre a Receita Bruta Lei n <sup>o</sup> 8.981/95
Revenda de combustível	1,0%	1,0%
Prestação de Serviços Hospitalares	10,0%	3,5%
Prestação de serviços em geral, inclusive de transportes, exceto de cargas	10,0%	8,0%
Prestação de serviços cuja receita remunere essencialmente o exercício pessoal, por parte dos sócios de profissões que dependam de habilitação profissional legalmente exigida	30,0%	20,0%
Intermediação de negócios, administração de imóveis, locação e administração de bens móveis	30,0%	20,0%
Demais atividades	5,0%	3,5%

Assim observa-se que, com exceção do percentual aplicável sobre a receita na revenda de combustíveis foram restabelecidos os percentuais previstos na Lei n<sup>o</sup> 8.541/92.

Sobre a base de cálculo apurada aplica-se a alíquota de 25% (vinte e cinco por cento), obtendo-se o valor do imposto.

De se notar que os resultados positivos decorrentes de receitas não compreendidas na receita bruta mensal, assim como os ganhos de capital na alienação de bens do ativo permanente, continuam a ser tributados (à alíquota de 25%) no regime de tributação pelo lucro presumido.



Os rendimentos em aplicações financeiras de renda fixa e de renda variável, auferidos pelas pessoas jurídicas que optaram pela tributação com base no lucro presumido, continuam a ser tributados em separado.

A pessoa jurídica que optar pela tributação com base no lucro presumido poderá deduzir do imposto apurado no mês o imposto de renda pago ou retido na fonte sobre as receitas que integram a base de cálculo, bem como os incentivos de dedução do imposto relativos a Programa de Alimentação do Trabalhador, Vale Transporte, Doações aos Fundos da Criança e do Adolescente e Atividade Audiovisual, observados os limites e prazos previstos na legislação fiscal. A Medida Provisória (MP) n@ 947/95 (reeditada pela MP n@ 972/95) incluiu no rol das deduções permitidas na determinação do imposto mensal os incentivos a atividades culturais ou artísticas.

A disposição da Lei n@ 8.981/95, que vedava à pessoa jurídica que tivesse o seu lucro arbitrado em qualquer mês calendário em optar pela tributação pelo lucro presumido dos resultados aos demais meses desse ano-calendário, foi revogada expressamente pela Medida Provisória (MP) n@ 947/95 (reeditada pela MP n@ 972/95). Agora tal opção só não se torna possível, se a pessoa jurídica estiver obrigada nos termos da lei, à tributação dos seus resultados com base no lucro real.

A pessoa jurídica que optar pela apuração pelo lucro presumido deverá manter a escrituração contábil nos termos da legislação comercial. Não está sujeita a esta obrigação a pessoa jurídica que no decorrer do ano-calendário mantiver livro-caixa, escriturado com toda a movimentação financeira, inclusive bancária.

Ademais, deverá escriturar Livro Registro de Inventário, no qual deverão estar registrados os estoques existentes no término do ano-calendário abrangido pelo regime de tributação simplificada, bem como conservar em boa guarda e ordem, enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhe sejam pertinentes, todos os livros de escrituração obrigatórios por legislação fiscal específica, bem como os documentos e demais papéis que serviram de base para escrituração fiscal e comercial.

As pessoas jurídicas optarão pela tributação com base presumido no momento da entrega da declaração de rendimentos. Nos termos da Lei n@ 8.541/92, o prazo da entrega dessa declaração findar-se-ia no último dia útil do mês de abril do ano-calendário subsequente ao de auferição da receita. A Medida Provisória (MP) n@ 947/95 (reeditada pela MP n@ 972/95) modificou este prazo, que passou a ser o último dia do mês de março do ano-calendário subsequente, ao da auferição da renda.

Os lucros ou dividendos efetivamente pagos a sócios, acionistas ou titular de empresa individual, escriturados no livro-caixa ou na escrituração

contábil, estão isentos do imposto de renda, até o limite do lucro presumido, líquido do imposto sobre ele incidente. Os lucros ou dividendos distribuídos acima deste limite, bem como o Prolabore, estarão sujeitos à tributação na fonte e na declaração anual dos beneficiários.

#### IV.2 - LUCRO ARBITRADO

A tributação com base no lucro arbitrado estava regulamentada pelos artigos 538 e seguintes do atual Regulamento do Imposto de Renda - RIR/94, bem como pela Instrução Normativa n<sup>o</sup> 79/93 da Secretaria da Receita Federal (SRF). O lucro arbitrado era estabelecido com base em percentual incidente sobre a receita bruta (conhecida e não conhecida).

A autoridade tributária podia arbitrar o lucro das pessoas jurídicas nos casos em que o contribuinte obrigado a tributar no lucro real não mantivesse a escrituração comercial e fiscal na forma prevista pela legislação aplicável; deixasse de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal; possuísse escrituração contendo vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para a determinação do lucro real, e para a identificação de efetiva movimentação bancária, ou ainda quando a escrituração revelasse evidentes indícios de fraude.

Da mesma forma, seria passível de arbitramento o lucro do contribuinte quando este se recusar a apresentar os livros e documentos da sua escrituração à autoridade tributária; quando optasse indevidamente pela tributação com base no lucro presumido; bem como quando deixasse de cumprir as obrigações impostas aos contribuintes que optassem por este tipo de tributação.

Como o advento da Lei n<sup>o</sup> 8.951/95, além desses contribuintes, passaram a estar sujeitos ao arbitramento de seus resultados os comissários ou representantes das pessoas jurídicas estrangeiras que deixarem de apurar o lucro de sua atividade separadamente do lucro do comitente residente ou domiciliado no exterior; os contribuintes que deixarem de apresentar os seus arquivos e sistemas no prazo de 30 (trinta) dias; e os contribuintes que não mantinham em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, Livro Razão ou fichas utilizadas para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário.

Para efeitos da determinação do lucro arbitrado, quando conhecida a receita bruta, aplicar-se-ão percentuais sobre a mesma, percentuais estes que foram modificados pela Lei n@ 8.981/95:

Receita Bruta Conhecida	Legislação Anterior	Lei n@ 8.981/95
Venda de produtos de sua fabricação e de mercadorias adquiridas para revenda	15%	15%
Venda no País, por intermédio de agentes ou representantes de pessoas jurídicas estabelecidas no exterior, quando faturadas diretamente ao comprador	20%	30%
Prestação de serviços em geral inclusive serviços de transportes e hospitalares	30%	30%
Receita das sociedades civis nas quais são remuneradas essencialmente os serviços profissionais dos sócios	60%	Terá o seu lucro arbitrado, deduzindo-se da receita bruta mensal os custos e despesas devidamente comprovados
Receita auferida pelas instituições financeiras	30%	45%
Revenda de combustíveis derivados de petróleo e álcool	5%	3%
Receita de transportes de cargas	10%	30%
Administração ou locação de bens, imóveis e direitos de qualquer natureza	-	45%
Prestação cumulativa e continua dos serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direito creditório resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring)	-	45%

No caso da receita bruta não ser conhecida, os percentuais aplicáveis sobre os itens utilizados na determinação do lucro arbitrado também foram modificados pela Lei nº 8.981/95:

<b>Receita Bruta não conhecida</b>	<b>Legislação anterior</b>	<b>Lei nº 8.981/95</b>
Sobre o lucro líquido não auferido no último período-base em que a empresa manteve escrituração de acordo com as leis comerciais e fiscais	1,5%	1,5%
Sobre a soma dos valores do ativo circulante, realizável a longo prazo e permanente, existente no último balanço patrimonial conhecido	0,03%	0,04%
Sobre o valor do capital, inclusive a sua correção monetária contabilizada como reserva de capital, constante no último balanço patrimonial conhecido ou registrado nos atos de constituição ou alteração da sociedade	0,05%	0,07%
Sobre o valor do patrimônio líquido constante do último balanço patrimonial conhecido	0,04%	0,05%
Sobre o valor das compras de mercadorias efetuados no mês	0,25%	0,4%
Sobre a soma em cada mês, dos valores da folha de pagamento dos empregados e das compras de matéria-prima, produtos intermediários e materiais de embalagem	0,25%	0,4%
Sobre a soma dos valores pagos no mês a empregados	0,6%	0,8%
Sobre o valor mensal do aluguel das instalações	0,8%	0,9%

Serão acrescidos ao lucro arbitrado os ganhos de capital, as demais receitas e os resultados positivos não decorrentes da receita bruta conhecida, e as parcelas dos valores controlados na parte "B" do livro de apuração do lucro real - LALUR, que deveriam ser adicionadas ao lucro real.

Sobre o lucro arbitrado incidirá mensalmente o imposto de renda, a alíquota de 25% (vinte e cinco por cento), sem prejuízo da incidência do adicional, que passa a ser de:

a) 12% (doze por cento) sobre a parcela do lucro arbitrado entre R\$ 15.000,00 e R\$ 65.000,00;

b) 18% (dezoito por cento) sobre a parcela do lucro arbitrado que ultrapassar a R\$ 65.000,00.

Note-se que a Medida Provisória (MP) n@ 947/95 (reeditada pela MP n@ 972/95) modificou os critérios para a mensuração do adicional do imposto de renda, a partir de 1@ de janeiro de 1996, o qual então deverá ser calculado à razão de:

a) 10% (dez por cento) do lucro arbitrado que ultrapassar a R\$ 17.000,00, para as empresas não financeiras.

b) 15% (quinze por cento) desse valor os bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores imobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguro privado e de capitalização e entidades de previdência privada aberta.

Sobre o valor adicional continua a não ser permitida qualquer dedução, devendo o mesmo ser recolhido integralmente.

Poderão ser deduzidos do imposto incidente sobre o lucro arbitrado o imposto de renda pago retido na fonte - exceto o relativo às operações de renda fixa e variável, que será considerado definitivo - e os incentivos fiscais de dedução do imposto relativos ao PAT, Vale Transporte, Doação de Fundos de Criança e Adolescente, observados os limites e prazo da legislação vigente e o fato de que o adicional do imposto deverá ser recolhido integralmente. A Medida Provisória (MP) n@ 947/95 ( reeditada pela MP n@ 972/95) incluiu

no rol das deduções permitidas na determinação do imposto arbitrado os incentivos a atividades culturais ou artísticas e atividades audiovisual.

Consoante a Lei n@ 8.981/95, o imposto de renda sobre o lucro arbitrado deverá ser pago até o último dia útil do mês subsequente ao de ocorrência do fato geradores.

O lucro arbitrado, líquido do imposto e da contribuição social sobre ele incidente, presume-se rendimento pago a sócios ou acionistas, sujeitando-se à tributação de 15% (quinze por cento). Este imposto considera-se vencido no 3@ (terceiro) dia útil da semana subsequente ao mês de ocorrência do fato gerador.

### IV.3 - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO

#### IV.3.1 - SISTEMÁTICA DE TRIBUTAÇÃO

Assim como para o imposto de renda, também se aplicou o sistema de tributação em bases correntes mensais, introduzido pela Lei n@ 8.383/91 para efeitos da determinação e do recolhimento da contribuição social sobre o lucro líquido.

Desta forma, a partir de 1@ de janeiro de 1992, a base de cálculo da contribuição social das pessoas jurídicas passou a ser apurada mensalmente em moeda corrente nacional, a qual era convertida em quantidade de UFIR, com base no valor diário desta vigente na data de encerramento do período-base mensal. Sobre esta base, apurava-se o valor da contribuição social devida.

No regime de bases correntes mensais, a pessoa jurídica está obrigada mensalmente a apurar balanço e demonstração de resultado, na forma preconizada pela legislação comercial e fiscal, bem como, com base nessas demonstrações financeiras, apurar a base de cálculo e a contribuição social devida.

Já no regime de apuração em termos anuais - regime estimativo mensal - a contribuição social da pessoa jurídica, é apurada com base em balanço e demonstração de resultados levantados no dia 31 de dezembro do ano-calendário. Entretanto, a pessoa jurídica está obrigada a efetuar recolhimentos mensais da contribuição social, em bases estimativas.

#### IV.3.2 - BASES ESTIMATIVAS - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL ANUAL

Assim como para o imposto de renda, as Leis n<sup>o</sup> 8.541/92 e n<sup>o</sup> 8.981/95, permitiram às pessoas jurídicas efetuar mensalmente o pagamento da contribuição em bases estimativas, calculados em um percentual incidente sobre a receita bruta.

Com a vigência da Lei n<sup>o</sup> 8.981/95 a base de cálculo da contribuição social será correspondente a 10% (dez por cento) do somatório da receita bruta mensal; das demais receitas e ganhos de capital; dos ganhos líquidos obtidos em operações realizadas nos mercados de renda variável; e dos rendimentos produzidos por aplicações financeiras de renda fixa. Sobre esta base aplica-se a alíquota de 10% (dez por cento) apurando-se então a contribuição social estimativa do mês.

Para as pessoas jurídicas elencadas no artigo 36, inciso III da Lei n<sup>o</sup> 8.981/95, que optarem pelo regime de pagamento por estimativa, a base de cálculo da contribuição social corresponderá a 9% (nove por cento) do valor da receita bruta, ajustadas pelas seguintes deduções:

a) as instituições financeiras, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, e sociedades distribuidoras de títulos e valores mobiliários, que optar por este regime de tributação poderão deduzir da sua receita bruta as despesas incorridas na captação de recursos de terceiros, as despesas com obrigações com refinanciamentos, empréstimos e repasses de recursos de órgãos e instituições oficiais e do exterior, as despesas de cessão de crédito, as despesas de câmbio, as perdas nas operações de renda variável previstos no artigo 77, inciso III da Lei n<sup>o</sup> 8.981/95.

b) às empresas de seguros privados é permitido deduzir da receita bruta o cosseguro resseguro cedidos, os valores referentes a cancelamentos e restituições de prêmios e a parcela dos prêmios destinada a constituição de provisões ou reservas técnicas.

c) as entidades de previdência privada abertas e de empresas de capitalização poderão abater da receita bruta a parcela das contribuições e prêmios, respectivamente, destinada à constituição de provisões e reservas técnicas.

Em qualquer destes casos, entretanto, é vedada a dedução de qualquer despesa administrativa.

Sobre a base de cálculo assim determinada, aplica-se então à alíquota de 30% (trinta por cento), apurando-se então a contribuição social estimativa do mês.

Quando a pessoa jurídica suspender ou reduzir o pagamento do imposto de renda, de acordo com o disposto no artigo 35 da Lei n<sup>o</sup> 8.981/95, deverá efetuar o pagamento da contribuição social sobre o lucro, calculando-a com base no lucro líquido ajustado apurado em cada mês.

Se a empresa efetuar a opção pelo recolhimento do imposto calculado com base nos resultados acumulados (balanço e balancete mensal), esta opção também deve-se estender à contribuição social. Isto porque, de acordo com o disposto no parágrafo 3<sup>o</sup> da artigo 57 da Lei, a pessoa jurídica que determinar o imposto de renda a ser pago em cada mês com base no lucro real deverá efetuar o recolhimento da contribuição, calculada com base no lucro líquido acumulado, sobre o qual aplicar-se-à alíquota devida (10% ou 30%).

Portanto, se a pessoa jurídica optar pela redução ou suspensão do pagamento do imposto nos termos do artigo 35, e deparar com a situação de apurar o imposto devido com base no lucro real menor que o devido com base na receita bruta, e a contribuição social maior que a devida com base na receita bruta, não pode optar por recolher o imposto de renda com base no lucro real, e a contribuição com base na receita bruta. Deverá recolher ambos com base no lucro real / lucro líquido, ou com base na receita bruta.

Qualquer que seja a sistemática adotada para a determinação do valor da contribuição social estimativa deverá ser recolhido até o último dia do mês subsequente ao de ocorrência do fato gerador.

#### IV.3.3 - BASES CORRENTES - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL MENSAL

Em conformidade com a sistemática de apuração instituída pela Lei n<sup>o</sup> 8.383/91 e em vista do disposto no artigo 37, parágrafo 6<sup>o</sup>, da Lei n<sup>o</sup> 8.981/95, a contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas continua sendo devida mensalmente, à medida que os lucros forem sendo auferidos, considerando a independência de cada período-base mensal em relação a outro.



Assim, a compensação da base negativa apurada em períodos-base anteriores, e a compensação da contribuição social recolhida indevidamente ou em excesso continuam a ser efetuadas em cada mês. Entretanto, a base de cálculo não é mais convertida em quantidade de UFIR. Desta forma a contribuição social passou a ser determinada - e recolhida - em reais, sem a incidência de correção monetária entre a data de sua apuração e o seu vencimento tempestivo, o qual continua a ocorrer no último dia útil do mês subsequente ao de sua apuração.

A alíquota da contribuição social continua a ser de 10% (dez por cento) para as instituições não financeiras e de 30% (trinta por cento) para as instituições financeiras.

#### IV.3.4 - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL NO LUCRO PRESUMIDO

Para as pessoas que optarem pela tributação pelo lucro presumido a contribuição social corresponderá ao valor que foi recolhido mensalmente por estimativa.

#### IV.3.5 - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL NO LUCRO ARBITRADO

A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas que tiverem o seu lucro arbitrado será, no caso de receita bruta conhecida:

Receita bruta conhecida	Legislação Anterior	Lei n@ 8.981/95
Venda de produtos de fabricação e de mercadorias adquiridas para revenda	15%	15%
Venda no País, por intermédio de agentes ou representantes de pessoas jurídicas estabelecidas no exterior, quando faturadas diretamente ao comprador	20%	30%
Prestação de serviços em geral inclusive serviços de transportes e hospitalares	30%	30%
Receita das sociedades civis nas quais são remuneradas essencialmente os serviços profissionais dos sócios	60%	Terá o seu lucro arbitrado, deduzindo-se da receita bruta mensal os custos e despesas comprovados
Receitas auferidas pelas instituições financeiras	30%	45%
Revenda de combustíveis derivados de petróleo e álcool	5%	3%
Receita de transportes de cargas	10%	30%
Administração ou locação de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza	-	45%
Prestação cumulativa e contínua dos serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e receber, compras de direito creditório resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring)	-	45%

No caso de a receita bruta não ser conhecida, os percentuais aplicáveis sobre os itens utilizados na determinação do lucro arbitrado também foram modificados pela Lei nº 8.981/95:

<b>Receita bruta não conhecida</b>	<b>Legislação anterior</b>	<b>Lei nº 8.981/95</b>
Sobre o lucro líquido não auferido no último período-base em que a empresa manteve escrituração de acordo com as leis comerciais	1,5%	1,5%
Sobre a soma dos valores do ativo circulante, realizável a longo prazo e permanente, existente no último balanço patrimonial conhecido	0,03%	0,04%
Sobre o valor do capital, inclusive a sua correção monetária contabilizada como reserva de capital, constante no último balanço patrimonial conhecido ou registrado nos atos de constituição ou alteração da sociedade	0,05%	0,07%
Sobre o valor do patrimônio líquido constante no último balanço patrimonial conhecido	0,04%	0,05%
Sobre o valor das compras de mercadorias efetuados no mês	0,25%	0,4%
Sobre a soma em cada mês, dos valores da folha de pagamento dos empregados e das compras de matéria-prima, produtos intermediários e materiais de embalagem	0,25%	0,4%
Sobre a soma dos valores pagos no mês a empregados	0,6%	0,8%
Sobre o valor mensal do aluguel das instalações	0,8%	0,9%

Sobre as bases de cálculo acima apuradas se aplicam as alíquotas de 10%(dez por cento) para as instituições não financeiras e de 30% (trinta por cento) para as instituições financeiras.



## CAPÍTULO V

# ELISÃO E EVASÃO FISCAL

## V. - ELISÃO E EVASÃO FISCAL

### V.1. - GENERALIDADES

O princípio constitucional da estrita legalidade (Constituição Federal/88, artigo 5<sup>o</sup>, inciso II) garante a todos os brasileiros que ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer qualquer coisa que não seja vedada ou exigida pela lei.

Com base neste princípio - o da estrita legalidade da obrigação tributária- decorre a constatação de que cada um pode, quanto à sua colocação ante imposições tributárias, dirigir suas vidas e seus negócios da forma que, dentro dos limites da licitude e da legalidade, melhor atenda a seus interesses, não podendo ser constrangido a organizá-los de maneira a, abrindo mão do seu próprio, melhor atender ao interesse do fisco.

A obrigação tributária, por sua vez, somente é gerada pela ocorrência efetiva de uma das hipóteses de incidência constantes da discriminação constitucional do poder de tributar, seja este detido pela União, pelos Estados e municípios ou pelo Distrito Federal (Constituição Federal /88, artigo 145).

Como resultado destes dois pressupostos constitucionais, o contribuinte não é obrigado a recolher tributo algum enquanto não ocorrer o fato gerador, muito menos criar situação legal que constitui o fato gerador apenas para tornar-se devedor do tributo.

Em outras palavras, enquanto o contribuinte não praticar a situação definida em lei, necessária e suficiente para a ocorrência do fato gerador (Código Tributário Nacional, artigo 114), não deverá nada ao patrimônio público. A liberdade de praticar ou não o fato gerador é uma das características essenciais da obrigação tributária.

Assim, o contribuinte tem o direito de não pagar o tributo, desde que, usando de sua liberdade, assegure a intocabilidade de seu patrimônio, não praticando atos e negócios que constituem fatos geradores.

Ao contrário, e por aplicação dos mesmos princípios, uma vez praticada a situação definida em lei, necessária para o surgimento da obrigação tributária, o contribuinte dela não pode mais fugir.

Em sentido comum, elisão é o ato ou efeito de elidir, evitar, suprimir, eliminar. Por sua vez, evasão é o ato ou efeito de evadir-se, fugir.

Segundo o Direito Tributário:

ELISÃO FISCAL - “procedimento utilizado pelo contribuinte antes da ocorrência do fato gerador, objetivando economia fiscal ou redução da carga tributária, pela escolha, entre diversos dispositivos e alternativas legais (práticas ou omitivas).

EVASÃO FISCAL - “ todo ato ou omissão ilegítimos, seja por culpa ou por dolo, praticado durante ou após o fato gerador, com o fim de evitar, reduzir ou retardar o pagamento de determinado tributo. No aspecto doloso, deverão ser consideradas as formas previstas pelo direito brasileiro, como simulação, fraude e sonegação.

O fim ou objetivo pretendido, comum às duas figuras, não oferece elemento distintivo entre elas. Tanto pela elisão como pela evasão, o que se busca, sempre, é alguma forma de economia fiscal. O objetivo, portanto, é de nenhuma serventia como critério diferenciador.

Esse critério deve ser buscado, primordialmente, no momento da implementação dos procedimentos escolhidos para determinada economia fiscal. E, subsidiariamente, na licitude ou ilicitude desses procedimentos.

A diferença básica e fundamental entre uma e outra figura acontece no momento de sua verificação, antes ou depois da ocorrência do fato gerador do tributo considerado: se antes, a hipótese é de elisão; se depois, evasão.

São, assim, práticas distintas, segundo Ives Gandra da Silva Martins:

*“...na elisão o afastamento da imposição tributária se faz pela utilização de mecanismos legais, sendo incensurável a adoção dessa técnica de planejamento tributário, não o mesmo acontecendo com a evasão, em que o afastamento da imposição se obtém pela ruptura da norma legal.”*(Caderno de Pesquisas Tributárias, vol.13, Elisão e Evasão Fiscal, Ed. Resenha Tributária e Centro de Estudos de Extensão Universitária, SP, 1988).

## V.2. - SONEGAÇÃO

O contribuinte que pretende desenvolver um planejamento tributário deve saber, e de forma bastante clara, quando e como ocorrem os fatos geradores dos impostos. Estes devem ser seus pontos de referência, pois sua ocorrência gera obrigações tributárias. Desta forma, o contribuinte não terá outra alternativa senão o pagamento dos impostos e qualquer tentativa de evitá-lo após a ocorrência de seus fatos geradores caracterizará crime de sonegação fiscal.

A sonegação fiscal é uma das formas de evasão dos tributos, por meio de artifícios ou manejos dolosos do contribuinte, objetivando a falta de recolhimento de tributo devido ou a subtração do seu pagamento.

Nilton Latorraca, em seu livro *Legislação Tributária*, afirma que:

*“Só há sonegação quando alguém tenta simular, esconder ou descaracterizar(sonegar) o fato gerador (já ocorrido); ou ainda simular ou dissimular condições pessoais suscetíveis de afetar a obrigação tributária.”*

Nos termos do artigo 71 da Lei n<sup>o</sup> 4.502/64, compreende-se por sonegação toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

a) da ocorrência de fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais.

b) das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Além de serem preventivos, os procedimentos que objetivem um planejamento tributário deverão também ser lícitos e não defesos em lei, pois do contrário, ainda que sejam preventivos, poderão levar as autoridades fiscais a entendê-los como fraude, um ato simulado ou até mesmo um “abuso de forma jurídica”.

Entretanto, reiteradas decisões de tribunais confirmaram a licitude desses procedimentos. Hoje, já não se discute mais esta questão, desde que o planejamento seja efetuado dentro da legalidade, conforme um dos exemplos de decisão judicial, cuja ementa diz:

*“Uma empresa pode ser organizada de forma a evitar excessos de operações tributadas e conseqüentemente evitará a ocorrência de fatos geradores para ela e perante a lei desnecessários, como poderia funcionar por modalidades legais menos tributadas. Fica ao contribuinte a faculdade de escolha ou de planejamento fiscal.”*(Relatório do Juiz Osvaldo Caron, Julgamento 23/04/85).

### V.3. - FRAUDE

O artigo 72 da Lei nº 4.502/64 define como fraude toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar total ou parcialmente a ocorrência do fato gerador da obrigação ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, “de modo a reduzir o montante do imposto devido ou a evitar ou diferir o seu pagamento”. É tipificável tanto nos atos unilaterais, hipótese em que macula o negócio jurídico ainda que dele não participe outra pessoa, quanto nos atos bilaterais, em que ocorre conjugada atuação das partes. A fraude materializa violação de obrigação preexistente, ou seu inadimplemento, ou, ainda, frustração da lei.

Os atos fraudulentos apresentam exterioridade, uma estrutura regular e produzem efeitos. É patente que o agente ou os agentes têm por meta prejudicar terceiros. As partes celebram acordo para ocasionar dano a terceiro.

Na figura da fraude a ação ou omissão visa a escamotear o pagamento do imposto devido - reduzi-lo, evitá-lo ou retardá-lo. A sonegação, pode-se dizer, impede a apuração da obrigação tributária principal, enquanto a fraude impede o pagamento do tributo já devido. A obrigação nascida e o crédito apurado e formalizado constituem, respectivamente, direito material e formal da Fazenda.

### V.4. - SIMULAÇÃO

É a declaração fictícia da vontade, em qualquer ato, com a concordância de ambas as partes, com a finalidade, geralmente, de fugir de determinados imperativos legais. Traduz também má fé, como o dolo. A única diferença é que, enquanto no dolo a má fé é de uma parte contra outra, na simulação é de ambas as partes contra um terceiro, que pode ser, inclusive, o Estado.



Pela simulação, na prática de um ato ou na execução de um contrato, por meio de artifício ou fingimento, há intenção de enganar, dando aparência de verdadeiro ao que é por si falso. Traduz a simulação, portanto, qualquer disfarce ou imitação capaz de esconder a realidade ou a verdade para se fazer crer coisa diferente da que é.

Apesar de a simulação traduzir uma falsidade, por se apoiar no fictício e não ter, assim, existência real, nasce com o próprio ato, uma vez que se tenha agido com a intenção de ludibriar.

O vício pode aparecer no instrumento escrito, mas já se vislumbra na convenção verbal; e tende, geralmente, a prejudicar terceiros por conviência de ambas as partes.

Enquanto a simulação é fruto do fingimento que oculta a realidade de uma intenção, que não é a verdadeira, a falsidade corresponde à adulteração intencional do verdadeiro para substituir objetivamente a verdade.

Juridicamente, o ato viciado pela simulação esconde fingidamente a intenção real. Subverte-se, assim, a verdade, aparentando-se outra coisa, em benefícios de móveis ocultos, para ludíbrio de terceiros.

No fundo, quando se simula, um ato jurídico é substituído por outro, como se pode dar com a alteração do seu conteúdo ou de sua data, para não deixar clara a realidade perseguida.

De acordo com o artigo 102 do Código Civil, haverá simulação dos atos jurídicos em geral:

*“Artigo 102 - Haverá simulação no ato jurídico em geral:*

*I - Quando aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas das que realmente se conferem ou se transmitem;*

*II - Quando contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;*

*III - Quando os instrumentos particulares forem antedatados ou pós-datados.*

*Artigo 103 - A simulação não se considera defeito toda em que não houver intenção de prejudicar terceiros ou de violar disposição de lei. Dessa maneira, só o ânimo fraudulento acarretará a simulação a característica de viciado ao ato, para provocar-lhe a anulação.*

*Artigo 104 - Tendo havido o intuito de prejudicar a terceiros, ou infringir preceito de lei, nada poderão alegar, ou requerer os contraentes em juízo quanto à simulação do ato, em litígio de um contra o outro, ou contra terceiros.*

*Artigo 105 - Poderão demandar a nulidade dos atos simulados os terceiros lesados pela simulação, ou os representantes do poder público, a bem da lei ou da Fazenda."*

Só os terceiros prejudicados podem, assim, pleitear a nulidade do ato simulado, o que já era, por sinal, o espírito das próprias Ordenações. Esse era também o espírito do direito romano, que antecede ao direito português. Só quando a simulação é praticada para fraudar a lei torna-se passível de anular o ato.

Sempre que se fala em simulação, no negócio simulado é produzida uma aparência contrária à realidade, ou porque o negócio não existe (simulação absoluta) ou porque é diferente da forma que aparece (relativa). A simulação apresenta-se sob dois aspectos:

a) Na absoluta, existe um só negócio (aquele pretendido pelas partes), porque com aquele podemos denominar negócio simulado o que finge uma realidade jurídica inexistente.

b) Na relativa, há dois tipos de negócio: aquele que vem à luz, que é simulado (não pretendido pelas partes), e o que permanece escondido, efetivamente concebido pelas partes. Em outras palavras, no negócio relativamente simulado o valor vinculante do negócio está nos termos do acordo convencionado pelas partes: não se quer, o negócio aparente (simulado), mas serve para dar fachada jurídica, diferente do negócio oculto (dissimulado), que efetivamente se quer.

Naturalmente, o ato simulado deve causar prejuízo ao fisco para ser atacado na sua essência, em detrimento da aparência. A simulação não deve ser confundida com elisão, pois as transações não acusam divergência entre a vontade e a declaração, os instrumentos formais correspondem à vontade das partes em cada passo da estrutura e apenas o resultado econômico obtido tem tributação inferior à de um único ato específico para o caso, previsto na lei como sujeito a maior imposto.

## V.5 - A QUESTÃO DO CUSTO / RISCO / BENEFÍCIO

Os termos do item II do artigo 5<sup>o</sup> da Constituição, afirmam:

*“ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude da lei.”*

Este dispositivo dá a garantia constitucional do princípio da legalidade.

Todavia, dada a necessidade da agilidade na emissão da legislação tributária, para que esta possa surtir os efeitos desejados pelo Poder Executivo, nem sempre os princípios constitucionais têm sido seguidos adequadamente, o que tem ensejado aos contribuintes demandar em juízo por seus direitos. Somando-se a isto o fato de que o idioma Português por si mesmo possibilita a dubiedade de interpretações em determinados textos, encontramos, por vezes, interpretações totalmente divergentes entre as autoridades fazendárias e os contribuintes a respeito de determinados preceitos legais.

Como os planejamentos tributários muitas vezes são elaborados exatamente em cima de uma lacuna da lei ou de uma interpretação juridicamente sustentável, embora antagônica àquela já manifestada pelas autoridades fiscais, é sempre importante ter em mente quando se pretende implementar um planejamento desta natureza quais serão os custos efetivos, os riscos a serem incorridos e os benefícios que os procedimentos deverão trazer.

### V.5.1 - CUSTO

Custo “é a soma dos valores de bens e serviços consumidos e aplicados para obter um novo bem ou serviço”. Esta definição afirma que o custo é apurado a partir dos seguintes itens:

- a) o valor das matérias-primas adquiridas de outra empresa.
- b) o valor dos serviços (trabalho) prestados por pessoas físicas (operário ou empregador).
- c) o valor dos serviços prestados por outras empresas, como as de transportes, fornecedoras de força e luz, de seguros etc.

Portanto, entende-se que custo é o que foi despendido na elaboração de um novo bem ou serviço, como também vale dizer que é relacionado com a receita obtida no exercício.

Há diversas classificações de custos, sendo a principal aquela compatível com as contas constantes da demonstração de lucros e perdas. Esta classificação divide os custos em:

- a) Primário, subdividido em materiais diretos e mão-de-obra direta.
- b) Indireto de produção, subdividido em materiais indiretos, mão-de-obra indireta e despesas indiretas;
- c) Despesas comerciais, subdivididas em despesas de distribuição e administrativas.

Os dois primeiros itens, somados, dão origem ao custo de produção, e o total dos três itens constitui o custo total “para que se obtenha um novo bem ou serviço”.

É importante compreendermos que “o termo custo é bastante genérico, de propósito amplamente definido, de forma a abranger todos os tipos de custos empregados por contadores e outros”. A conceituação é da Comissão de Conceitos e Padrões de Custo da Associação Americana de Contabilidade, segundo a qual “o termo custo é sempre modificado, com referência ao objeto de custo.”

#### V.5.2 - RISCO

Probabilidade de perigo, incerto mas possível de acontecer, trazendo ameaça de dano à pessoa ou coisa. Para determinar a responsabilidade pelo risco na compra e venda, a lei civil brasileira estabelece:

*“1. - Corre por conta do vendedor o risco da coisa até o momento da tradição.*

*2. - Correm por conta do comprador:*

- a) o risco do preço, até o momento da tradição;*
- b) os riscos decorrentes de casos fortuitos que ocorrerem no ato de contar, marcar ou assinalar coisas que devam ser recebidas, se já tiverem sido postas à sua disposição e;*
- c) o risco dessas mesmas coisas, se estiverem em mora de as receber.”(Código Civil, artigos 1.434, 1.448, 1.460 e 1.461, e Código Comercial, artigo 667, n@. 8).*

### V.5.3 - BENEFÍCIO

Não há um conceito legal de benefício previdenciário em nossa legislação. Há doutrinadores que, no entanto, o formularam. Observam que os direitos concedidos às pessoas amparadas pelos seguros sociais denominam-se prestações e que, “embora seja tecnicismo jurídico correto o de benefício para o mesmo conceito, assinala-se que o vocabulário *prestação* afasta a idéia de favor, graça ou mercê, que pode evocar a etapa superada da beneficiência ou caridade privada”. Portanto, *prestações e benefícios* são palavras utilizadas para designar mesma figura. No entanto, em nosso direito, prestações compreendem, no sentido amplo, também os serviços prestados pelo órgão previdenciário, especialmente assistência médica e hospitalar.

## CONCLUSÃO

Como vimos, para atingir sua finalidade de promover o bem comum, o Estado exerce funções para cujo custeio precisa de recursos financeiros ou receitas.

As receitas do Estado provêm de atividades econômico-privadas dos entes públicos, de monopólios, de empréstimos, e principalmente da imposição tributária (fiscal, parafiscal, e extrafiscal).

O direito de tributar do Estado decorre do seu poder de império pelo qual pode fazer “derivar” para seus cofres uma parcela do patrimônio das pessoas sujeitas à sua jurisdição e que são chamadas “receitas derivadas” ou tributos, divididos em impostos, taxas e contribuições.

Tanto o Estado, ao “exigir”, como a pessoa sob sua jurisdição, ao “contribuir”, devem obedecer a determinadas normas, cujo conjunto constitui o “Direito Tributário”, também chamado “Direito Fiscal”.

O Direito Tributário cria e disciplina relações jurídicas entre o Estado na sua qualidade de fisco e as pessoas que juridicamente estão a ele sujeitas e se denominam contribuintes ou responsáveis.

Se para obter esses meios o fisco efetuasse arrecadações arbitrárias de bens junto às pessoas, escolhidas ao acaso, não se poderia falar de um Direito Tributário.

A característica de uma imposição sob os princípios do Estado de Direito está exatamente na disciplina da relação tributária por meio da norma jurídica. A lei outorga ao Estado a pretensão ou direito de exigir de quem está submetido à norma, uma prestação pecuniária que chamamos de tributo, resultante do poder de tributar.

Para maior facilidade pode-se assim resumir: o Direito Tributário é a disciplina da relação entre fisco e contribuinte, resultante da imposição, arrecadação e fiscalização dos impostos, taxas e contribuições.

O Sistema Tributário brasileiro tem suas bases todas na Constituição. Além de estabelecer os princípios jurídicos fundamentais do sistema, a Constituição, ao fazer a partilha do Poder de Tributar, atribuindo competência tributária à União, aos Estados e aos municípios, delimita o espaço dentro do qual pode operar o legislador de cada uma dessas pessoas jurídicas de Direito Público.

O âmbito constitucional do tributo é precisamente a matéria fática com a qual pode trabalhar o legislador na instituição do tributo. Em se tratando de impostos, essa matéria fática está descrita nas normas que fazem a partilha da competência impositiva. Assim é que a Constituição Federal diz ser competente a União instituir impostos sobre, entre outras coisas, “renda e proventos de qualquer natureza”.

Além disto, segundo a Constituição Federal, os fatos geradores, as bases de cálculo e os contribuintes, dos impostos nela discriminados, constituem matéria sobre a qual a lei complementar deve estabelecer normas gerais, e ao fazê-lo, o legislador complementar completa a definição do âmbito de cada um dos impostos do sistema.

Na identificação do âmbito do imposto de renda, portanto, é importante saber o que como “renda e proventos de qualquer natureza” se há de entender.

Faz-se necessário portanto uma análise das concepções de renda para que se possa determinar a base impositiva do imposto, observando até que ponto seria possível ao legislador ordinário estabelecer restrições ou limites para determinadas despesas ou provisões no tocante à deduções para a apuração da renda tributável.

Apesar das divergências existentes no estudo da Renda Tributável o conceito mais adequado de renda é o de acréscimo patrimonial, englobando os ganhos de capital, exceto as transferências de renda, tais como doações e heranças, segundo o ordenamento jurídico constitucional de 1988. Todas as adições ao lucro real (despesas indedutíveis na determinação da renda tributável) conforme estabelece a legislação ordinária do imposto, estão sujeitas ao teste, às regras da constitucionalidades, de acordo com o conceito jurídico constitucional de renda. As exclusões ao lucro real (base de cálculo do imposto) ou são simplesmente hipóteses de não incidência, de acordo com o conceito jurídico de renda, ou ajustes temporais para apuração de acréscimo patrimonial, ou são isenções típicas concedidas pelo legislador ordinário, ou ainda simples ajustes de adições temporárias anteriores. Enfim, renda é sempre um ganho ou acréscimo de patrimônio.

Após chegar a um ponto de equilíbrio com relação ao conceito de Renda Tributável, a pessoa jurídica terá que escolher (isto quando for possível fazer tal escolha) a forma de tributação para o imposto sobre a renda, ou seja, se o fará sob a tributação com base no lucro real, presumido ou arbitrado observando sempre as vantagens e desvantagens existentes.

Para a tributação com base no lucro real, os contadores, administradores, economistas e empresários terão sempre suas informações atualizadas, para que assim além de constarem com tudo sob controle poderão ter uma maior base para suas tomadas de decisões.

Já se a escolha for feita com base no lucro presumido ou arbitrado pode-se ter algumas desvantagens mais dispendiosas. O imposto sobre o lucro presumido corresponde ao imposto mensal estimativo calculado com base em percentuais aplicados sobre a receita bruta, de acordo com a atividade desenvolvida pela pessoa jurídica, portanto no caso das empresas comerciais, quando estiverem em momentos de recessão e já tiverem passado por momentos anteriores de “pique” poderão ter que pagar impostos elevados mesmo tendo lucros baixos, decorrentes da forma como é feita a tributação com base no lucro arbitrado.

Ainda, na tributação com base no lucro arbitrado, a autoridade tributária pode arbitrar o lucro das pessoas jurídicas nos casos em que o contribuinte obrigado a tributar no lucro real não mantivesse a escrituração comercial e fiscal na forma prevista pela legislação aplicável; deixasse de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal; possuísse escrituração contendo vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para a determinação do lucro real, e para a identificação de efetiva movimentação bancária, ou ainda quando a escrituração revelasse evidentes indícios de fraude.

Da mesma forma, seria passível de arbitramento o lucro do contribuinte quando este se recusar a apresentar os livros e documentos da sua escrituração à autoridade tributária; quando optasse indevidamente pela tributação com base no lucro presumido; bem como quando deixasse de cumprir as obrigações impostas aos contribuintes que optassem por este tipo de tributação.

Em última análise, verifica-se que o ponto primordial entre as pessoas jurídicas e o Sistema Tributário Nacional é que os contadores, administradores, economistas e empresários elaborem um planejamento tributário, analisando detalhadamente as legislações vigentes, para que não haja uma distorção sobre os conceitos de elisão e evasão fiscal e, enfim, chegar-se a um ponto favorável com relação a questão custo / risco / benefício.

Conclui-se então que, para se obter uma vida saudável é necessário se ter um relacionamento equilibrado com o sistema tributário.



## BIBLIOGRAFIA

### *Curso de Direito Tributário*

Ruy Barbosa Nogueira

Editora Saraiva - 9ª edição - atualizada 1989

### *Princípios da Legalidade Tributária na Constituição de 1988*

Yoshiaki Ichihara

Editora Atlas - 1994

### *IRPJ e Contribuição Social Sobre o Lucro - Sistemática de Apuração e Recolhimento para 1995 e 1996*

Pedro Luciano Marrey Jr.  
Roberto Quiroga Mosquera  
Glaucia Lauletta Frascino  
Régis Fernando de Ribeiro Braga  
Pedro Anan Jr.  
José Eduardo Tellini Toledo

Editora Rumo - 1995

### *Curso de Direito Tributário*

Hugo de Brito Machado

Malheiros Editores - 10ª edição ampliada - 1995

*Imposto de Renda - Alterações Fundamentais*

Alcides Jorge Costa  
André Martins de Andrade  
Angela Maria da Mota Pacheco  
Dirceu Antonio Pastorello  
Hugo de Brito Machado  
Ives Gandra da Silva Martins  
João Dácio Rolim  
João Francisco Bianco  
Luís Eduardo Schoueri  
Natanael Martins  
Ricardo Mariz de Oliveira  
Rutnéa Navarro Guerreiro

Editora Dialética - 1996

*Aplicação dos Princípios Constitucionais do Processo no Direito Tributário*

José Fernando Cedeño de Barros

Editora Saraiva - 1ª edição