

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ**

**FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO,  
ATUÁRIA, CONTABILIDADE E SECRETARIADO**

**CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**TÓPICOS DE LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA E O IMPOSTO DE RENDA**

**SÁVIO GIULIANO MORAES RIBEIRO**

**FORTALEZA, DEZEMBRO, 1999**

**TÓPICOS DE LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA E O IMPOSTO DE RENDA**

**BSFEAC**

**SÁVIO GIULIANO MORAES RIBEIRO**

**ORIENTADOR(A): MARIA DAS GRAÇAS ARRAIS DE ARAÚJO**

**BSFEAC**

**Monografia apresentada à  
Faculdade de Economia,  
Administração, Atuária,  
Contabilidade e Secretariado,  
para obtenção do grau de  
Bacharel em Ciências  
Contábeis.**

**FORTALEZA – CE  
1999**

Esta monografia foi submetida à Coordenação do Curso de Ciências Contábeis, como parte dos requisitos necessários à obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis, outorgado pela Universidade Federal do Ceará – UFC e encontra-se à disposição dos interessados na Biblioteca da referida Universidade.

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

Média

---

Sávio Giuliano Moraes Ribeiro

Prof. Maria das Graças Arais de Araújo

Nota

Prof. Membro da Banca Examinadora

Nota

Prof. Membro da Banca Examinadora

Nota

Monografia aprovada em 22/ 12/ 1999.

## SUMÁRIO

SUMÁRIO	III
RESUMO	VI
INTRODUÇÃO	01
<b>CAPÍTULO I - DIREITO TRIBUTÁRIO</b>	<b>06</b>
I.1 – Sistema Tributário Nacional	06
I.1.1 – Tributo	06
I.1.2 – Espécie de Tributo	08
I – Imposto	08
II – Taxa	09
III – Contribuição de Melhoria	09
I.1.3 – Princípios Constitucionais Tributários	09
I.1.4 – Impostos da União	11
I.1.5 – Impostos dos Estados e do Distrito Federal	12
I.1.6 – Impostos Municipais	12
I.2 – Normas Gerais de Direito Tributário	13
I.2.1 – Vigência da Legislação Tributária	13
I.2.2 – Obrigação Tributária	13
I.2.3 – Conceitos Técnicos	14
I.2.4 – A Técnica da Tributação	14
I.2.5 – Sujeitos da Obrigação Tributária	14
I.2.6 – Lançamento	15
I.2.6.1 – Modalidades de Lançamento	15
I.3 – Hierarquia das Normas Jurídicas	16
I.3.1 – A Nova Ordem Constitucional	17
I.3.2 – A Hierarquia Propriamente Dita	18
I.3.2.1 – Constituição Federal	18

I.3.2.2 – Lei Complementar	18
I.3.2.3 – Tratados e Convenções Internacionais	19
I.3.2.4 – Leis e Medidas Provisórias	19
I.3.2.5 – Leis Delegadas	20
I.3.2.6 – Decretos Legislativos	20
I.3.2.7 – Resolução do Senado ou da Câmara dos Deputados	20
I.3.2.8 – Decretos	21
<b>CAPÍTULO II – LUCRO REAL ANUAL E TRIMESTRAL</b>	<b>22</b>
II.1 – Lucro Real Trimestral	22
II.2 – Lucro Real Anual	23
II.3 – Suspensão ou Redução do Imposto	28
II.4 – Regime de Recolhimento da Receita	30
II.5 – Lucro Inflacionário	31
II.6 – Prejuízo Fiscal e Base Negativa da CSL	32
II.7 – Remuneração dos Administradores	32
II.8 – Opção para FINOR, FINAM ou FUNRES	33
II.9 – Dedução do Imposto devido de Incentivos Fiscais	35
<b>CAPÍTULO III – LUCRO PRESUMIDO</b>	<b>38</b>
III.1 – Momento de Opção pelo Lucro Presumido	39
III.2 – Regime de Reconhecimento de Receitas	40
III.3 – Base de Cálculo do Imposto de Renda	41
III.4 – Alíquota do Imposto de Renda e do Adicional	43
III.5 – Contribuição Social sobre o Lucro	44
III.6 – Cálculo do Imposto e da Contribuição	44
III.7 – Distribuição de Lucros aos Sócios	45
III.8 – Deduções do Imposto de Renda Devido	46
III.9 – Omissões de Receitas	46
III.10 – Obrigações Acessórias	47
III.11 – Mudança de Regime Tributário	48

<b>CAPÍTULO IV – ELISÃO E EVASÃO FISCAL</b>	<b>50</b>
IV.1 – Generalidades	50
IV.2 – Sonegação	52
IV.3 – Fraude	53
IV.4 – Simulação	54
IV.5 – A Questão do Custo/Risco/Benefício	56
IV.5.1 – Custo	57
IV.5.2 – Risco	58
IV.5.3 – Benefício	58
<b>CONCLUSÃO</b>	<b>59</b>
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b>	<b>63</b>

## RESUMO

“Tributação”, esta é a palavra fundamental deste trabalho de pesquisa, e 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.

A tributação ou forma de obtenção da receita tributária foi aos poucos sendo disciplinada por normas, paralelamente à evolução do constitucionalismo e influenciando sobre modo no advento do Estado de Direito, hoje já alcançado a posição de Estado Social de Direito, no sentido de proteger, com mais intensidade, não apenas os direitos individuais, mas, igualmente, os sociais.

Diversas são as formas de tributação e as entidades têm que se encaixar naquela que for de maior vantagem para seus interesses. Contabilmente falando as empresas pagam seus tributos de acordo com as formas que são com base no Lucro Real, que é o lucro apurado pela pessoa jurídica na escrituração comercial, com os ajustes determinados pela legislação tributária, no Lucro Presumido e no Lucro Arbitrado.

Portanto, o trabalho em questão, tem a pretensão de mostrar como atua a Legislação tributária, quais as formas de tributação, a fim de que se possa ter o conhecimento sobre o recolhimento dos tributos.

## 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 o caso da Magna Carta, na Inglaterra, 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, movimento de rebeldia por diversos motivos, dentre os quais estão os excessos e arbítrios da tributação, o que fez provocar a independência das colônias norte-americanas. No Brasil tivemos a chamada “derrama” como um dos pródomos da inconfidência mineira.

A tributação ou forma de obtenção de receita tributária foi assim, aos poucos, sendo disciplinada por normas, paralelamente à evolução do constitucionalismo e influenciando sobre o modo do advento de 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.

Estado de Direito é aquele em que os homens são governados pelo poder da lei e 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 auxílios 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 medida 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 “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.

***Patrimônio:*** Neste o tributo é complementado ou substituído por um imposto sobre o patrimônio. Por muitos séculos foi quase a única, e como a propriedade privada consistia principalmente na terra e seus acessórios, essa tributação, foi de modo 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 valia 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 de patrimônio é não levar em conta o passivo. A tributação baseava-se no conceito jurídico da propriedade(direito sobre as coisas 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.

**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 (clero 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 o que o indivíduo gasta ou consome em proporção às suas posses. O ponto negativo dessa presunção está em não atingir a renda não gasta ou economizada.

**Produto:** Adotou-se então como novo índice de capacidade contributiva o produto. É o imposto sobre a produção. Logo se verifica que um produto para ser obtido é por custas 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.

**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 por si só 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 utilizadas para se estabelecer um sistema tributário equilibrado. Nenhum sistema fiscal existe que tenha adotado o imposto único.

Assim, em países capitalizados, como são exemplo 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 problema. O sistema compreende os princípios e definições básicas como se vê de “Sistema Tributário” disciplinado em nossa Constituição Federal.

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 seu tributo”. Se o imposto é captação de riqueza, só é possível levantar impostos das expressões de valor, dentro de limites técnico-jurídicos-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 de direito público organizacional 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 no 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.

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 acrescer 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

USFEAC

#### 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 o 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 (art. 3º, CTN – Lei n.º 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 em 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 aplicada pelo CTN, 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”.

## I.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 vinculada 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, executando 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 em 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” (art. 145, II, Constituição Federal).

## III – CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA



De acordo com a Constituição Federal, artigo 145, III, “é 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 (art. 145, Constituição Federal).
- Empréstimo compulsório somente poderá ser instituído pela União (art. 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 custeio, em benefício destes, de sistemas de previdência e assistência social (art. 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 (art. 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 (art. 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 (art. 150, II, Constituição Federal).

ASFEAC

- **IRRETROATIVIDADE**

É proibido cobrar título em relação a fatos geradores ocorridos antes da vigência da lei que os tiver instituído ou aumentado (art. 150, II, "a", Constituição Federal).

- **ANTERIORIDADE**

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

Exceção: II, IE, IPI, IOF, impostos extraordinários por motivo de guerra e contribuições sociais (art. 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 (art. 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 (art. 150, IV, “a”, Constituição Federal).

#### I.1.4 – IMPOSTOS DA UNIÃO

- ✓ II – Imposto de Importação
- ✓ IE – Imposto de Exportação
- ✓ IR – Imposto de 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**

ASFEAC

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 (art. 154, I, Constituição Federal).

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

- ✓ **EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO**

Somente poderá ser instituído por lei complementar (art. 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 (art.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 (art. 149, parágrafo único, Constituição Federal).

### I.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 Interestaduais e de Comunicação
- ✓ IPVA – Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores

### I.1.6 – IMPOSTOS MUNICIPAIS

- ✓ ISS – Imposto sobre Serviço 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 liquidação

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 art. 101, que a vigência da legislação tributária rege-se pelas disposições legais aplicáveis às normas jurídicas em geral.

Consequentemente, as normas tributárias entram em vigor, salvo disposição em contrário, 45 dias após sua publicação (art.1, 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 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 ou acessória.

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.

### I.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.



### I.2.4 – A TÉCNICA DA TRIBUTAÇÃO

**INCIDÊNCIA:** É a realização da situação que se encontra prevista na legislação e que acarreta 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 pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento (art.119 do CTN).

**SUJEITO PASSIVO:** É a pessoa obrigada ao pagamento do 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 (art. 121, CTN).

## I.2.6 – LANÇAMENTO

Lançamento tributário tem sua definição no art.142 do CTN, 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 de crédito tributário, aplicando-se, se for 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(CTN, art.147).

**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 (CTN, art.150).

### I.3 – HIERARQUIA DAS NORMAS JURÍDICAS

As normas contidas no ordenamento jurídico encontram-se dispostas de acordo com a 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, que é o fundamento da 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:

**CFEAC**

CONSTITUIÇÃO FEDERAL E EMENDAS		
LEI COMPLEMENTAR		
Leis Federais	Constituições estaduais e emendas	Leis Orgânicas Municipais
✓ Ordinárias	Leis Estaduais	Leis Municipais
✓ Delegadas		
✓ Medidas Provisórias	✓ Ordinária	
✓ Decretos Legislativos	✓ Decretos Legislativos	
Decretos e atos do Poder Executivo	Decretos e atos do Poder Executivo	Decretos e atos do Poder Executivo

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.

### I.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 constituição continua em vigor não contraria o que foi inicialmente dito sobre o fundamento de validade 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.º. 4.502/64

Decreto n.º. 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.º. 4.502/64
- ✓ Decreto n.º. 87.981/82
- ✓ Instrução Normativa, etc.

### I.3.2 – A HIERARQUIA PROPRIAMENTE DITA

#### I.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 Poder Executivo, já que este, em caso de relevância e urgência, poderá expedir medidas provisórias – art.62 da Constituição Federal, 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 art.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.”*

#### I.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 colocados abaixo dela.

As leis complementares serão aprovadas pela maioria absoluta dos membros do Congresso Nacional 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 Tributário Nacional (CTN), que estabelece as normas gerais do Direito Tributário.

#### I.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 (art. 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.

#### I.3.2.4 – Leis e Medidas Provisórias

Pode-se dizer que a lei, numa acepção ampla, destina-se de forma residual, 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 art. 62 da Constituição Federal.

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

### I.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 – art.68, Constituição Federal)

Esse encargo pode ser feito à uma comissão interna do próprio Congresso ou de qualquer de suas casas (delegação interna – art.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 e orçamentárias e orçamentos.

### I.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.

### I.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.

### I.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.

RSFEAC

## CAPÍTULO II

### LUCRO REAL ANUAL E TRIMESTRAL

#### II - LUCRO REAL TRIMESTRAL OU ANUAL

As pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real poderão determinar o lucro com base em balanço anual levantado no dia 31 de dezembro ou mediante levantamento de balancetes trimestrais na forma da Lei n.º 9.430/96. A pessoa jurídica que se enquadrar em qualquer dos incisos do art. 14 da Lei n.º 9.718/98 terá que, obrigatoriamente, ser tributada com base no lucro real. Para as demais pessoas jurídicas, a tributação pelo lucro real é uma opção.

RSFEAG

#### II.1 - LUCRO REAL TRIMESTRAL

O art. 1º da Lei n.º 9.430/96 substituiu a apuração do lucro real mensal pelo trimestral e foi manchete na imprensa dizendo que o imposto de renda das empresas foi simplificado. A propalada simplificação não existe, porque as empresas bem administradas não vinham apurando o lucro real mensal e não vão apurar o lucro real trimestral. O lucro real mensal ou trimestral não traz uma só vantagem, mas traz muitas desvantagens, como a limitação na compensação dos prejuízos fiscais e a possibilidade de cometer mais infrações fiscais.

No lucro real trimestral, o lucro do trimestre anterior não pode ser compensado com o prejuízo de trimestres seguintes, ainda dentro do mesmo ano-calendário. O prejuízo fiscal de um trimestre só poderá reduzir o limite de 30% do lucro real dos trimestres seguintes.

No lucro real anual, a empresa poderá compensar integralmente os prejuízos com lucro apurados dentro do mesmo ano-calendário. Assim, o lucro de janeiro poderá ser compensado com o prejuízo de fevereiro ou dezembro e o lucro de março poderá ser compensado com o prejuízo de qualquer mês.

As poucas empresa que, em 1996, apuraram o lucro real mensal, exerceram essa opção por desconhecimento das desvantagens. O mais entranhável, é a Receita Federal manter a apuração do lucro real que não seja o anual. O lucro real mensal ou trimestral só traz desvantagens também para a Receita Federal, porque dificulta a fiscalização e o processamento das declarações e eleva o custo desse processamento, mas tratando-se do órgão público essa questão, infelizmente, não é relevante.

A partir de 01-01-98, as empresas que optarem pelo lucro trimestral estão dispensadas do pagamento estimado do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro referentes às operações de janeiro e fevereiro. O art. 8º da Lei n.º 9.430/96 é disposição transitória aplicável só para o ano-calendário de 1997.

O imposto e a contribuição a pagar, apurados em cada trimestre, poderão ser pagos em quota única no mês seguinte ao trimestre, sem qualquer acréscimo, ou em três quotas mensais com juros pela taxa SELIC até o mês anterior ao do pagamento e de 1% nesse mês. Com isso, se o saldo do imposto devido sobre o lucro do primeiro trimestre for pago em quota única no mês de abril, a empresa não terá pagamento em maio e junho.

Se os pagamentos forem efetuados em três quotas, o pagamento de abril não terá qualquer acréscimo, o de maio terá acréscimo de juros de 1% e o de junho terá acréscimo de juros SELIC do mês de maio mais 1% de junho, como determina o art. 5º da Lei n.º 9.430/96.

O adicional do imposto de renda passou a incidir sobre a parcela do lucro real, presumido ou arbitrado, que exceder o valor resultante da multiplicação de R\$ 20.000 pelo número de meses que compõem o período de apuração do resultado. No lucro rela trimestral, o limite de isenção será de R\$ 60.000, enquanto no anual será de R\$ 240.000. Com alteração, o adicional poderá ser maior na apuração trimestral porque se a empresa tiver, por exemplo, R\$ 50.000 de lucro no 1º trimestre e R\$ 80.000 do 2º trimestre, o adicional à alíquota de 10% incidirá sobre R\$ 20.000, não podendo deduzir a insuficiência de R\$ 10.000 no 1º trimestre.

The logo for BRF (Brasão de Fomento) is located in the bottom right corner of the page. It consists of the letters 'BRF' in a stylized, bold, serif font, with a small graphic element to the right.

## II.2 - LUCRO REAL ANUAL

As pessoas jurídicas que optarem pela apuração do lucro real anual terão que pagar, mensalmente, o imposto de renda e a contribuição social sobre o lucro calculados por estimativa. O imposto e a contribuição sobre as operações do mês terão que ser pagos até o último dia útil do

mês seguinte. A alíquota do imposto de renda continua em 15% e a do adicional em 10%, mas o pagamento do adicional terá que ser feito mensalmente sobre a parcela do lucro estimado que exceder R\$ 20.000.

A base de cálculo do imposto de renda a ser pago mensalmente é o resultado do somatório de um percentual aplicado sobre a receita bruta do mês, acrescido de ganhos de capital, demais receitas e resultados positivos, excetuados os rendimentos ou ganhos tributados como de aplicações financeiras. Os percentuais aplicáveis sobre a receita bruta variam de acordo com a atividade da pessoa jurídica e constam do art. 15 da Lei n.º 9.249/95:

I – 8% na venda de mercadorias e produtos;

II – 1,6% na revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;

III – 16% na prestação de serviços de transporte, exceto o de carga que é 8%;

IV – 16% para as instituições financeiras e equiparadas;

The logo consists of the letters 'OSFEAC' in a bold, stylized, blocky font. The letters are dark with a light, textured interior, giving it a three-dimensional or metallic appearance.

V – 16% na prestação de serviços em geral pelas pessoas jurídicas com receita bruta anual até R\$ 120.000, exceto serviços hospitalares, de transporte e de profissões regulamentadas (art. 40, Lei n.º 9.250/95);

VI – 32% na prestação de demais serviços.

O IPI não compõe a receita bruta e desta serão excluídas as vendas canceladas, as devoluções de vendas e os descontos incondicionais concedidos. Desconto incondicional é aquele concedido independente de condição como prazo de pagamento.

No caso de atividades diversificadas será aplicado o percentual correspondente a cada atividade. Assim, se a pessoa jurídica teve receita de venda de mercadoria e comissão de intermediação, sobre a primeira será aplicado o percentual de 8% enquanto para a receita de comissão será aplicado o percentual de 32%.

Em relação as empreiteiras que contratam a construção por preço certo, a Receita Federal definiu, Através do ADN n.º 6, de 13-01-97, que deverá ser aplicado o percentual de 8% sobre a receita bruta quando houver emprego de materiais, em qualquer quantidade, e de 32% quando houver emprego unicamente de mão-de-obra, ou seja, sem o emprego de materiais. A redação leva ao entendimento distorcido porque não há construção por empreiteira sem o emprego de materiais. A distinção pretendida era entre materiais fornecidos pela empreiteira e os fornecidos por terceiros.

O art. 3º, § 7º, da IN n.º 93/97 dispõe que sobre as receitas auferidas nas atividades de loteamento de terrenos, incorporação imobiliária e venda de imóveis construídos para revenda será aplicado o percentual de 8%, considerando como receita bruta o montante efetivamente recebido, relativo às unidades imobiliárias vendidas.

As receitas provenientes de atividade incentivada não comporão a base de cálculo de imposto, na proporção do benefício a que a pessoa jurídica, submetida ao regime de tributação com base no lucro real, fizer jus. Assim, a pessoa jurídica instalada na região SUDENE ou SUDAM com isenção de 100% sobre o lucro da exploração, não incluirá na base de cálculo do imposto de renda a receita bruta da atividade incentivada. Se a empresa tiver direito à redução de 50% do imposto, na base de cálculo será excluída a metade da receita bruta da atividade incentivada.

O art. 4º, § 5º da IN n.º 93/97 dispõe que o ganho de capital auferido na venda de bens do ativo permanente para recebimento do preço, no todo ou em parte, após o término do ano-calendário seguinte ao da contratação deverá integrar a base de cálculo do imposto de renda mensal, podendo, para efeito de determinar o lucro real, ser computado na proporção da parcela do preço recebida em cada mês. O critério de mandar computar integralmente o ganho de capital na base de cálculo do imposto mensal e facultar o diferimento na apuração do lucro real é absurdo.

O art. 5º, inciso IV, da IN n.º 93/97 dispõe que a receita decorrente de fornecimento de bens e serviços para pessoa jurídica de direito público ou empresa sob seu controle, empresas públicas, sociedades de economia mista ou suas subsidiárias, nos casos de empreiteira ou fornecimento contratado nas condições dos arts. 358 e 359 do RIR/94, será reconhecida no mês do recebimento . com isso, nos contratos com prazo superior a um ano, contratados com aquelas

entidades a pessoa jurídica poderá reconhecer a receita pelo regime de caixa quando a lei permite diferir o lucro e não a receita.

O RIR/94 dividiu o art. 10 do decreto-lei n.º 1.598/77 em dois artigos distintos, isto é, art.358 (Produção em Longo Prazo) e art. 359 (Produção em Curto Prazo). Isso leva ao falso entendimento de que o art. 359 está regulando contratos com duração inferior a um ano quando a lei disciplinou exclusivamente contratos a longo prazo, isto é, superior a um ano. A produção é que é em longo ou curto prazo.

A alíquota da contribuição social sobre o lucro das empresas comerciais, industriais ou de serviços em geral, é de 8%, fixada pelo art. 19 da Lei n.º 9.249/95, enquanto todas as instituições financeiras e equiparadas aplicarão a alíquota de 18% na forma do art. 2º da Lei n.º 9.316 de 22-11-96

A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, para pagamento mensal estimado, foi alterada pelos arts. 29 e 30 da Lei n.º 9.430/96. A partir de 01-01-97, a base de cálculo da contribuição estimada será a somatória do resultado da aplicação de 12% sobre a receita bruta e dos ganhos de capital, dos rendimentos e ganhos de aplicações financeiras e das demais receitas e resultados positivos. No período-base de 1996, os rendimentos e ganhos de aplicações financeiras não entraram na base de cálculo.

Uma empresa comercial ou industrial que tiver, em determinado mês, receita bruta de venda de mercadorias de R\$ 1.000.000, ganho na venda de bem do ativo permanente de R\$ 5.000 e rendimentos de aplicações financeiras de R\$ 3.000 apurará o imposto de renda e a contribuição social sobre o lucro estimado do seguinte modo:

*Imposto de renda e adicional:*

R\$ 1.000.000 x 8% =.....	80.000
Ganho de capital.....	<u>5.000</u>
Soma.....	85.000

*Imposto de renda:* 85.000 x 15% = R\$ 12.750

Adicional: 65.000 x 10% = R\$ 6.500

*Contribuição social sobre o lucro:*

R\$ 1.000.000 x 12% =.....	120.000
Ganho de capital.....	5.000
Rendimentos financeiros.....	<u>3.000</u>
Soma.....	128.000
Contribuição: R\$ 128.000 x 8% = R\$ 10.240	

Os rendimentos financeiros e os ganhos de aplicações financeiras que tiverem imposto de renda retido na fonte ou pago em separado não compõem a base de cálculo do imposto estimado, mas os que não foram tributados deverão ser incluídos. A IN n.º 11 de 21-02-96, manda acrescentar à base de cálculo as variações monetárias ativas.

O art. 9º da Lei n.º 9.718/98 dispõe que as variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal ou contratual serão consideradas, para efeitos da legislação do imposto de renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS, como receitas ou despesas financeiras, conforme o caso.

No pagamento do imposto de renda mensal, a pessoa jurídica poderá deduzir o imposto retido na fonte sobre receitas, rendimentos ou ganhos computados na apuração do imposto estimado. O imposto retido sobre rendimentos de aplicações financeiras somente poderá ser deduzido na declaração. A empresa poderá deduzir os incentivos fiscais de que trata o art. 34 da Lei n.º 8.981/95, com nova redação dada pela Lei n.º 9.065/95.

A obrigatoriedade de a pessoa jurídica pagar o imposto de renda e a contribuição social sobre o lucro a título de antecipação do devido na declaração de rendimentos vem de longa data, mas inúmeras empresas não fazem os recolhimentos. O 1º C.C. vem decidindo que inexistindo imposto devido, desaparece a obrigatoriedade de se efetuar o recolhimento das parcelas de antecipação, uma vez que as mesmas representam uma antecipação do provável imposto a ser apurado no exercício financeiro respectivo. A CSRF, também, confirmou aquele entendimento no Ac. n.º 01-02.171/97, no DOU de 12-05-97.

Aquele entendimento decorria da legislação vigente até 31-12-96, que não permitia lançar, isoladamente, a multa proporcional ao imposto de renda. Logo, se a pessoa jurídica apurou prejuízo fiscal na declaração, o lançamento do imposto é indevido. O art. 167 do CTN, por sua

vez, diz que a restituição total ou parcial de tributo dá lugar à restituição, na mesma proporção, dos juros de mora e das penalidades pecuniárias.

A partir do período-base de 01-01-97, o 1º C.C. poderá mudar de entendimento em razão dos arts. 43 e 44 da Lei n.º 9.430/96. O art. 43 permite lavrar auto de infração sem tributo, ou seja, formalizar, exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente. O art. 44 autoriza o lançamento da multa de ofício, isoladamente, no caso da pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente.

A constitucionalidade do art. 44 da Lei n.º 9.430/96 é duvidosa diante do CTN. Isso porque a falta de recolhimento do tributo cobrado a título de antecipação do devido na declaração não representa descumprimento de obrigação acessória de fazer ou deixar de fazer, mas trata-se de descumprimento da obrigação principal. Com isso, se a empresa apurou prejuízo fiscal na declaração, a obrigação principal não existe e a multa é indevida.

### II.3 - SUSPENSÃO OU REDUÇÃO DO IMPOSTO



O art. 35 da Lei n.º 8.981/95, com nova redação dada pela Lei n.º 9.065/95, dispõe que a pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso. A suspensão ou redução do pagamento é aplicável inclusive sobre o imposto do mês de janeiro. Assim, se no mês de janeiro a empresa teve prejuízo fiscal, não há imposto a ser recolhido.

A faculdade de suspender ou reduzir pagamento, a partir de 01-01-97, foi mantida pelo art. 2º da Lei n.º 9.430/96. Essa faculdade aplica-se, em qualquer mês, para as pessoas jurídicas que vão apresentar a declaração de rendimentos com base no lucro real anual.

O balanço ou balancete de suspensão ou redução do imposto terá que compreender sempre o período entre 1º de janeiro e a data da apuração do lucro. Assim, a pessoa jurídica pagou o imposto dos meses de janeiro, fevereiro e março com base na receita bruta e em 30 de

abril levantou o balanço. O lucro real desse balanço terá que compreender o período de 1º de janeiro a 30 de abril.

O imposto de renda e o adicional calculados com base no lucro real daquele período serão comparados com o imposto e o adicional pagos sobre operações dos meses de janeiro, fevereiro e março. Se a soma dos pagamentos efetuados for maior que o imposto devido apurado com base no balanço, a empresa não terá que pagar o imposto relativo às operações de abril. Se o imposto sobre o lucro apurado no balanço ou balancete for um pouco maior, a empresa deverá pagar a diferença. O código de pagamentos deverá ser sempre o de pagamento estimado.

No balanço ou balancete de suspensão ou redução de pagamento, o limite de isenção do adicional corresponderá ao resultado da multiplicação do limite mensal de R\$ 20.000 pelo número de meses que compõem o período desde janeiro até o mês do balanço ou balancete. Assim, o limite de isenção do adicional no balanço de suspensão em 30 de abril será de R\$ 80.000.

O balanço de abril não serve para suspender ou reduzir o pagamento relativo ao mês de maio. A empresa terá que levantar novo balanço ou balancete compreendendo o período de 1º de janeiro a 31 de maio e o imposto e adicional devidos são comparados com o imposto e adicional pagos nos meses de janeiro a abril.

Para efeito de comparação, considera-se imposto devido o resultado da aplicação da alíquota do imposto sobre o lucro real, acrescido do adicional, e deduzido, quando for o caso, dos incentivos fiscais de dedução e de isenção ou redução. Considera-se imposto de renda pago, a soma dos valores correspondentes ao imposto de renda:

- 
- a) pago mensalmente;
  - b) retido da fonte sobre receitas ou rendimentos computados na determinação do lucro real do período;
  - c) pago sobre os ganhos líquidos de renda variável;
  - d) pago a maior ou indevidamente em anos-calendário anteriores.

O imposto de renda pago a maior, apurado na declaração de rendimento, com base no lucro real anual, poderá ser compensado com o imposto a ser pago a partir do mês de abril do ano subsequente, acrescido de juros à taxa SELIC (art. 6º da Lei n.º 9.430/96 e art. 9º da IN n.º

93/97). No ano de 1997 o Manual da Receita Federal permitiu a compensação a partir do mês de janeiro.

O balanço ou balancete de suspensão ou redução de pagamento do imposto terá que ser transcrito no livro Diário até a data fixada para pagamento do imposto do respectivo mês (art. 12, 5º, da IN n.º 93/97). A instrução não esclarece, mas o livro Diário não precisa estar registrado no órgão competente por impossibilidade prática para a maioria das empresas.

#### II.4 - REGIME DE RECOHNECIMENTO DA RECEITA



O art. 197 do RIR/94 dispõe que a pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais enquanto o § 1º do art. 220 dispõe que o lucro líquido do período-base deverá ser apurado com observância das disposições da Lei n.º 6.404/76. O § 1º do art. 187 da Lei n.º 6.404/76, por sua vez, dispõe o seguinte:

“§ 1º Na determinação do resultado do exercício serão computados;

- a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e
- b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos.”

Note-se que a legislação do imposto de renda adota o regime de competência para tributação dos resultados das empresas. Com isso, se não tiver uma disposição expressa em sentido contrário, as receitas os rendimentos e ganhos terão que ser reconhecidos pelo regime de competência, isto é, independente de recebimento em dinheiro.

As pessoas jurídicas que explorem atividades imobiliárias poderão considerar como receita bruta o montante efetivamente recebido, relativo às unidades imobiliárias vendidas. As regras de apuração dos resultados estão nas IN n.º 84/79 e 23/83. As receitas decorrentes de fornecimento de bens e serviços para pessoa jurídica de direito público, empresa sob seu controle

ou empresa pública, com prazo de duração do contrato superior a doze meses, também poderão ser reconhecidas no mês do recebimento.

Nos casos de contratos com prazo de execução superior a um ano, de construção por empreiteira ou de fornecimento a preço predeterminado de bens ou serviços a serem produzidos parte da receita bruta será reconhecida em cada mês mediante aplicação das fórmulas constantes da IN n.º 21, de 13-03-79, independente de faturamento ou recebimento.

## II.5 - LUCRO INFLACIONÁRIO

A pessoa jurídica que tiver lucro inflacionário, cuja tributação tenha sido diferida em 31-12-96, terá que adicionar à base de cálculo do imposto de renda trimestral o lucro inflacionário realizado. Na apuração do lucro real trimestral a empresa terá que comparar o lucro inflacionário efetivamente realizado com base nas baixas de bens corrigíveis e o valor resultante da aplicação de 3/120 sobre o lucro inflacionário transferido do período-base anterior e tributar o maior.

A empresa que estiver pagando o imposto de renda mensal com base no cálculo estimado, nos meses em que o valor do recolhimento foi apurado com base na receita bruta, terá que adicionar à base de cálculo de cada mês 1/120 do lucro inflacionário transferido de ano-calendário anterior. No mês em que for levantado balanço ou balancete de suspensão ou redução do pagamento, a empresa terá que calcular o lucro inflacionário realizado com base nas baixas dos bens corrigíveis ocorridos no período de 1º de janeiro até a data do balanço e compará-lo com o somatório de 1/120 do lucro inflacionário dos meses abrangidos pelo balanço de suspensão. Se a realização efetiva for maior, a empresa terá que realizar a diferença.

Com a extinção da correção monetária das demonstrações financeiras, a partir de 01-01-96 não serão gerados novos lucros inflacionários. Como os valores controlados no LALUR também não serão corrigidos e a pessoa jurídica terá que, obrigatoriamente, realizar o mínimo de 1/120 do lucro inflacionário em cada mês, a diminuição do estoque do lucro inflacionário será rápida.

## II.6 - PREJUÍZO FISCAL E BASE NEGATIVA DA CSL

A partir de 01-01-96, a compensação do prejuízo fiscal e da base negativa do contribuição social sobre o lucro estão disciplinadas, respectivamente, pelos arts. 15 e 16 da Lei n.º 9.065/95. Em ambas as compensações a base de cálculo dos tributos não poderá ser reduzida em mais de 30%. No caso de imposto de renda, se o lucro real antes da compensação é de R\$ 100.000, a compensação de prejuízo fiscal não poderá exceder R\$ 30.000.

E relação aos prejuízos fiscais e às bases negativas da CSL de anos-calendários anteriores não há diferença entre o lucro real trimestral e o balanço ou balancete de suspensão ou redução de pagamento. Ambas as formas de apuração terão que observar o limite de 30% na compensação. A diferença surge nos prejuízos fiscais do ano-calendário em curso.

A pessoa jurídica que paga o imposto de renda com base no lucro real trimestral, se apurou prejuízo fiscal no mês de março, a compensação com lucro real dos trimestres seguintes não poderá reduzir o lucro em mais de 30%.

A pessoa jurídica que paga mensalmente o imposto de renda pelo cálculo estimado, no balanço ou balancete de suspensão ou no balanço anual em 31 de dezembro, poderá compensar integralmente os prejuízos fiscais e as bases negativas da CSL de determinados meses do ano-calendário com lucros de outros meses do mesmo ano.

ESFEAC

## II.7 - REMUNERAÇÃO DOS ADMINISTRADORES

O art. 88, XIII, da Lei n.º 9.430/96 revogou os arts. 20 e 30 do Decreto-lei n.º 2.341/87 que fixam os limites de dedutibilidade, respectivamente, das remunerações dos administradores e dos conselheiros fiscais ou consultivos das empresas. A revogação se justifica por dois motivos: primeiro porque a distribuição de lucros tem isenção do imposto de renda na fonte e na declaração do beneficiário. O segundo motivo é que sobre a remuneração dos administradores incide a contribuição previdenciária de 15%.

A existência de limites de dedutibilidade tornava muito onerosa a remuneração dos administradores que não são sócios ou acionistas das empresas. Esmo com a revogação dos limites de dedutibilidade das remunerações, os administradores sócios devem optar por

remuneração menos onerosa. Os juro sobre o patrimônio líquido de renda da fonte de 15% e são dedutíveis também para a contribuição social sobre o lucro.

As empresas sujeitas ao adicional devem remunerar em forma de lucros porque pagam contribuição social sobre o lucro de 8% e o imposto de renda de 15%. A remuneração a título de pró-labore para a contribuição previdenciária de 15% e o imposto de renda da pessoa física de 27,5%, totalizando 42,5%.

A retirada como lucro e não como pró-labore é mais vantajosa também para as empresas sujeitas ao adicional do imposto de renda. Sobre o lucro líquido de R\$ 100.000 antes da contribuição social sobre o lucro, o sócio receberá R\$ 67.000 de lucro apurado do seguinte modo:

Lucro antes da CSL.....	100.000
CSL de 8%.....	<u>8.000</u>
Lucro antes da IR.....	92.000
IR e adicional de 25%.....	<u>25.000</u>
Lucro líquido distribuível .....	67.000

Se o sócio receber como remuneração pró-labore, sobre R\$ 100.000 pagará R\$ 27.500 de imposto de renda na fonte e na declaração, restando o líquido de R\$ 72.500, mas a empresa terá que pagar a contribuição previdenciária de R\$ 15.000. isso demonstra que o ônus tributário é menor quando pago a título de lucros porque a contribuição social sobre o lucro, o imposto de renda e o adicional totalizam 33% enquanto se pago a título pró-labore o total do imposto de renda e da contribuição previdenciária será de 42,5%.

## II.8 - OPÇÃO PARA FINOR, FINAM OU FUNRES

As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real poderão manifestar a opção do imposto de renda em investimentos regionais na declaração de rendimentos ou no curso do ano-calendário, nas datas de pagamento do imposto com base no lucro estimado, apurado mensalmente, ou no lucro real, apurado trimestralmente (art. 4º da Lei n.º 9.532/97).

A opção, no curso do ano-calendário, será manifestada mediante o recolhimento, por meio de documento de arrecadação (DARF) específico com código próprio, de parte do imposto. No período-base de 1998 a 2003, a opção poderá ser de até:

I – 18% para FINOR e FINAM;

II – 25% para o FUNRES (só para empresas com sede no Espírito Santo).

A IN n.º 90, de 30-07-98, divulgou os códigos de recolhimento das parcelas dos incentivos fiscais destinados aos fundos FINOR, FINAM ou FUNRES, para as pessoas jurídicas que optarem pela aplicação no curso do ano-calendário mediante preenchimento de DARF próprio. Os códigos são diferentes conforme a opção da pessoa jurídica pelo lucro real trimestral ou anual. A empresa que fizer a opção no curso do ano-calendário terá que recolher a diferença de incentivo apurada na declaração de ajuste mediante preenchimento do código da opção exercida.

A opção manifestada é irrevogável, não podendo ser alterada. Se os valores colhidos no curso do ano para os fundos excederem o total a que a pessoa jurídica tiver direito, na declaração de rendimentos, a parcela excedente será considerada:

- a) para as empresas detentoras de projeto, como recursos próprios aplicados no respectivo projeto;
- b) para as demais empresas, como subscrição voluntária das quotas do fundo escolhido;

O recolhimento do incentivo em DARF específico é vantajoso para as empresas que têm projeto próprio na forma do art. 9º da Lei n.º 8.167, de 16-01-91, porque a liberação dos recursos do incentivo será feita à vista desse DARF. Com isso, as empresas terão os recursos do incentivo liberados mais rapidamente. As pessoas jurídicas que não tiverem projetos próprios não devem recolher o incentivo fiscal em DARF específico porque não terão qualquer vantagem mas terão riscos.

A pessoa jurídica, por exemplo, recolheu desde o mês de janeiro, parte do imposto de renda calculado por estimativa, a título de incentivo fiscal em DARF específico. No final do ano-

calendário, a empresa teve grande prejuízo que absorveu os lucros do ano. Para a empresa que não tem projeto próprio, os valores recolhidos a título de incentivo fiscal serão considerados subscrições voluntárias para o fundo escolhido. Esse investimento não terá nenhum retorno e no momento da venda terá deságio de 70% a 80% do valor pago. Se pagar tudo como imposto, o pagamento a maior parte poderá ser compensado nos períodos-bases seguintes.

Se a pessoa jurídica optante tiver projeto próprio, não sofrerá nenhuma perda porque os valores recolhidos serão considerados como recursos próprios aplicados no respectivo projeto. Isso porque, no projeto próprio a pessoa jurídica é obrigada a aplicar recursos próprios por disposição de lei.

Na hipótese de pagamento a menor de imposto de renda em virtude de excesso de valor destinado para os fundos, a diferença deverá ser paga com acréscimo de multa e juros moratórios devidos no pagamento após a data de vencimento.



## II.9 - DEDUÇÃO DO IMPOSTO DEVIDO, DE INCENTIVOS FISCAIS

Os incentivos fiscais dedutíveis do imposto de renda devido pelas pessoas jurídicas foram alterados pela Lei n.º 9.532/97 e Medida Provisória n.º 1.680, com vigência a partir de 01-01-98. O art. 10 da Lei n.º 9.532/97 dispõe que o imposto apurado com base no lucro arbitrado ou no lucro presumido não será permitida qualquer dedução a título de incentivo fiscal. Com isso, os incentivos fiscais dedutíveis do imposto de renda só podem ser utilizados pelas empresas tributadas com base no lucro real.

Os limites individuais e globais de dedução do imposto de renda devido pelas empresas tributadas com base no lucro real sofreram reduções. A partir de 01-01-98 foi extinta a dedução do incentivo fiscal a título de Vale-Transporte, mantida a dedução dos pagamentos como despesas operacionais. Os excedentes não aproveitados até 31-12-97 ficam perdidos.

Há incentivos fiscais que podem ser deduzidos dos pagamentos mensais obrigatórios enquanto outros somente podem ser deduzidos na declaração de rendimentos:

I – dedutíveis nos pagamentos mensais ou na declaração:

- a) PAT – Programa de Alimentação do Trabalhador;
- b) doação para fundo da criança;
- c) atividade cultural;
- d) atividade audiovisual;

II – dedutíveis na declaração anual:

- a) PDTI e PDTA.

Os arts. 5º e 6º da Lei n.º 9.532, com redação dada pelo art. 10 da MP n.º 1.680 alteraram os limites individuais e globais das deduções de incentivos fiscais, como segue:

I – dedução isolada limitada a 4%:

PAT – Lei n.º 6.321/76

Cultura – Lei n.º 8.313/91

PDTI e PDTA – Lei n.º 8.661/93

**BSFEAC**

II – dedução global limitada a 4%

**1º Grupo:**

PAT – Lei n.º 6.321/76

PDTI e PDTA – Lei n.º 8.661/93

**2º Grupo:**

Cultura – Lei n.º 8.313/91

Audiovisual – Lei nº8.685/93

A dedução global ficou dividida em dois grupos. Com isso, a empresa poderá por exemplo, deduzir do imposto de renda devido no mês ou na declaração 4% do incentivo fiscal de PAT e mais 4% do incentivo da atividade cultural ou 3% de audiovisual e ainda os outros incentivos que não estão nos limites globais tais como doação para fundo da criança. Continuam em vigor os limites individuais de dedução dos seguintes incentivos fiscais:

- a) audiovisual – 3% fixado pela Lei n.º 9.323 de 05-12-93;
- b) fundo da criança – 1% fixado pelo Decreto-lei n.º 794 de 05-04-93.

O Ministério da Cultura expediu a Portaria n.º 46, de 13-03-98, onde disciplina a elaboração, a formalização, a apresentação e a análise dos projetos culturais, artísticos e audiovisuais para fins de benefício fiscal.

O Ministério da Cultura expediu a Portaria n.º 500, de 18-12-98, que disciplina a elaboração, a formalização, a apresentação, a análise e a execução de projetos audiovisuais e radiotônicos para fins de incentivos fiscais.

## CAPÍTULO III

### LUCRO PRESUMIDO

#### III - LUCRO PRESUMIDO

BSFEAC

A partir de 01-01-99, o número de pessoas jurídicas optantes pela tributação com base no lucro presumido deverá aumentar em relação a 1998 porque a Lei n.º 9.718, de 27-11-98, elevou de R\$ 12.000.000 para R\$ 24.000.000 a receita total para efeito de opção e eliminou várias restrições anteriormente existentes na legislação.

A opção pelo lucro presumido só poderá ser feita pela pessoa jurídica que não se enquadrar em nenhum dos impedimentos enumerados no art. 14 da Lei n.º 9.718/98. Não podem optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido as pessoas jurídicas:

- I – cuja receita total, no ano-calendário anterior, seja superior a R\$ 24.000.000, ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a doze meses;
- II – cujas atividades sejam de instituições financeiras ou equiparadas;
- III – que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior;
- IV – que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto;
- V – que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, inclusive mediante balanço ou balancete de suspensão ou redução de imposto;
- VI – cuja atividade seja de “factoring”.

O limite de R\$ 24.000.000 refere-se à receita total do ano-calendário anterior. A Receita Federal tem esclarecido em seus manuais de orientação que integram a receita total:

- a) a receita bruta auferida na atividade objeto da pessoa jurídica (venda de mercadorias ou produtos ou da prestação de serviços etc.);
- b) as receitas de quaisquer outras fontes não relacionadas diretamente com os objetivos sociais da pessoa jurídica.
- c) os ganhos de capital;
- d) os ganhos líquidos obtidos em operações de renda variável;
- e) os rendimentos auferidos em aplicações financeiras de renda fixa;
- f) os rendimentos decorrentes de participações societárias.

A pessoa jurídica que durante o ano-calendário de 1998 auferiu receita total de até R\$ 24.000.000 poderá optar pela tributação com base no lucro presumido no período-base de 1999, desde que não se enquadre em qualquer uma das outras vedações.

A partir de 01-01-99, as empresas que têm por objeto social os imóveis não estão impedidas de serem tributadas pelo lucro presumido. O § 7º do art. 3º da IN n.º 93/97 dispõe que as receitas auferidas nas atividades de loteamento de terrenos incorporação imobiliária e venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda será aplicado o percentual de 8%. Com isso, a empresa que tiver loteamento de terrenos com pequeno custo terá economia de imposto de renda e contribuição social sobre o lucro. Para efeito de imposto de renda, 8% da receita da venda de imóveis constituirá o lucro tributável.

### III.1 - MOMENTO DE OPÇÃO PELO LUCRO PRESUMIDO

O § 1º do art. 13 da Lei n.º 9.718/98 dispõe que a opção pela tributação com base no lucro presumido será definitiva em relação a todo o ano-calendário. Com isso, está revogada a faculdade prevista no art. 26, § 3º, da Lei n.º 9.430/96 para mudar a opção de lucro presumido para lucro real trimestral ou anual, no curso do ano-calendário ou por ocasião da entrega da declaração de informações.

A faculdade de mudar a opção de regime tributário não tinha sentido porque só prejudicava a arrecadação de tributos. A mudança de opção de lucro presumido para lucro real só ocorria quando a base de cálculo do imposto era menor no lucro real. Nenhuma empresa mudava

de opção para pagar mais tributo. Além do prejuízo na arrecadação, a mudança de opção prejudicava o controle de conta corrente pela diferença do código de recolhimento.

A opção pela tributação com base no lucro presumido deverá ser manifestada com o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário (art. 26, § 1º, da Lei n.º 9.430/96). No regime de lucro presumido, o primeiro pagamento ocorre no mês de abril.

### III.2 - REGIME DE RECONHECIMENTO DE RECEITAS

O 2º do art. 36 da IN n.º 93/97, dispunha que o lucro presumido será determinado pelo regime de competência. O art. 37 daquela Instrução excetuava da regra os rendimentos auferidos em aplicações de renda fixa e os ganhos líquidos auferidos em aplicações de renda variável que eram acrescidos à base de cálculo do lucro presumido por ocasião da alienação, resgate ou cessão do título ou aplicação.

A IN n.º 104, 24-08-98, veio permitir a adoção do critério de reconhecer as receitas das vendas de bens e serviços ou da prestação de serviços, com pagamento a prazo ou em parcelas, na medida dos recebimentos, ou seja, regime de caixa, para as pessoas jurídicas optantes pela tributação com base no lucro presumido. Com isso, a empresa, ao vender uma mercadoria para recebimento em dez prestações mensais, determinará a base de cálculo para pagamento do imposto de renda, da CSL, da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS, só com a receita efetivamente recebida no trimestre. Esse regime é aplicável também para as empresas enquadradas no SIMPLES para pagamento mensal de título.

A apuração dos tributos pelo regime de caixa é facultativa poderá ser adotada tanto pelas pessoas jurídicas que mantêm só o livro caixa como pelas que mantêm a escrituração contábil. As empresas que mantêm só o livro caixa deverão observar o seguinte:

- I – emitir a nota fiscal quando da entrega do bem ou direito ou da conclusão do serviço;
- II – indicar, no livro Caixa, em registro individual, a nota fiscal a que corresponder cada recebimento.

As pessoas jurídicas que mantiverem escrituração contábil deverão controlar os recebimentos de suas receitas em conta específica, na qual, em cada lançamento, será indicada a nota fiscal a que corresponder o recebimento.



### III.3 - BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA

A base de cálculo do imposto de renda das empresas tributadas pelo lucro presumido, em cada trimestre, será determinada mediante aplicação de percentuais fixados no art. 15 da Lei n.º 9.249/95, de acordo com a atividade da pessoa jurídica, sobre receita bruta auferida no trimestre, sendo resultado acrescido de outras receitas, rendimentos e ganhos de capital na forma do art. 25 da Lei n.º 9.430/96. Com isso, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras de renda fixa e de renda variável também compõem a base de cálculo do imposto de renda trimestral. O imposto retido na fonte ou pago separadamente é considerado como antecipação do devido no trimestre.

Os coeficientes fixados pelo art. 15 da Lei n.º 9.249/95 para aplicação sobre a receita bruta da atividade são os seguintes:



- I – 8% na venda de mercadorias e produtos;
- II – 1,6% na revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;
- III – 16% na prestação de serviços de transportes, exceto de carga;
- IV – 8% na prestação de serviços de transporte de carga;
- V – 32% na prestação de demais serviços, exceto a de serviços hospitalares;
- VI – 16% na prestação de serviços em geral das pessoas jurídicas com receita bruta anual de até R\$ 120.000, exceto serviços hospitalares, de transportes e de profissões regulamentadas (art. 40 da Lei n.º 9.250/95);
- VII – 8% na venda de imóveis das empresas com esse objeto social (art. 3º, § 7º, da IN n.º 93/97).

A Receita Federal publicou, no DOU, várias decisões prolatadas em consultas formuladas pelas empresas gráficas quanto à aplicação de percentuais na determinação do lucro presumido, pacificando a questão. A decisão n.º 128 publicada no DOU de 04-08-98 diz o seguinte:

I – Quando a atividade exercida pela empresa for a confecção de produtos mediante o fornecimento de materiais pelo encomendante, aplica-se o coeficiente de 32%, para determinação do lucro presumido, eis que na hipótese prepondera a prestação de serviços.

II – Quando a atividade exercida pela empresa for a confecção de produtos com insumos adquiridos pela própria gráfica, seja fabricação por iniciativa própria, seja por encomenda de terceiros, aplica-se o coeficiente de 8%, eis que na hipótese prepondera a venda de mercadorias e produtos.

Vide resposta da Receita Federal no mesmo sentido: decisão n.º 259 no DOU de 02-09-98, decisões n.º 723 e 802 no DOU de 07-11-97 e decisão n.º 380 no DOU de 05-11-98. Já está ultrapassado o entendimento da Receita Federal de que as indústrias gráficas devem apurar o lucro presumido mediante aplicação do coeficiente de 8% sobre a receita bruta que teve incidência de ICMS e 32% sobre a receita que teve incidência de ISS.

O IPI não compõem a receita bruta enquanto as vendas canceladas e os descontos concedidos incondicionalmente devem ser excluídos na determinação da base de cálculo do imposto de renda. O ICMS incidente na venda de mercadorias ou produtos não poderá ser deduzido da receita bruta para aplicação do percentual de presunção do lucro.

As variações monetárias ativas decorrentes de atualização dos direitos de créditos em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal ou contratual serão consideradas, para efeitos da legislação do imposto de renda, como receitas financeiras (art. 9º da Lei n.º 9.718/98). São variações monetárias ativas as atualizações decorrentes de créditos de mútuo, tributos a serem restituídos, créditos em moeda estrangeira etc.

O art. 53 da Lei n.º 9.430/96 dispõe que os valores recuperados, correspondentes a custos e despesas, inclusive com perdas no recebimento de créditos, deverão ser adicionados ao lucro presumido para determinação do imposto de renda, salvo se o contribuinte comprovar não os Ter deduzido em período anterior no qual tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro real ou que se refiram a período no qual tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro presumido.

A pessoa jurídica que, até o ano-calendário anterior, houver sido tributado com base no lucro real, deverá adicional à base de cálculo do imposto de renda, correspondente ao primeiro período de apuração no qual houver optado pela tributação com base no lucro presumido, os saldos dos valores cuja tributação havia diferido, controlados na parte B do LALUR ( art. 54 da Lei n.º 9.430/96).

O ganho da alienação de bens do ativo permanente comporá a base de cálculo do imposto de renda trimestral. O art. 17 da Lei n.º 9.249/95 dispõe que para os fins de apuração do ganho de capital, as pessoas jurídicas não tributadas com base no lucro real observarão os seguintes procedimentos:

I – tratando-se de bens e direitos cuja aquisição tenha ocorrido até o final de 1995, o custo de aquisição poderá ser corrigido monetariamente até 31 de dezembro desse ano, tornando-se por base o valor da UFIR vigente em 01-01-96, não se lhe aplicando qualquer correção monetária a partir dessa data;

II – tratando-se de bens e direitos adquiridos após 31-12-95, ao custo de aquisição dos bens e direitos não será atribuída qualquer correção monetária.

RSFEAR

Na apuração do ganho de capital de pessoa jurídica tributada pelo lucro presumido, os valores acrescidos em virtude de reavaliação somente poderão ser computados como parte integrante dos custos de aquisição dos bens e direitos se a empresa comprovar que os valores acrescidos foram computados na determinação da base de cálculo do imposto de renda (art. 52 da Lei n.º 9.430/96).

#### III.4 - ALÍQUOTA DO IMPOSTO DE RENDA E DO ADICIONAL

A alíquota do imposto de renda das pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real, presumidos ou arbitrado, é de 15% que será aplicada sobre a base de cálculo. O § 1º do art. 3º da Lei n.º 9.249/95, com nova redação dada pelo art. 4º da Lei n.º 9.430/96, dispõe que a parcela do lucro real, presumido ou arbitrado, que exceder o valor resultante da multiplicação de R\$ 20.000 pelo número de meses do respectivo período de apuração, sujeita-se à incidência de adicional do

imposto de renda à alíquota de 10%. Com isso, a partir de 01-01-98, as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido terão que apurar o adicional em cada período trimestral e efetuar o recolhimento. O adicional incidirá sobre a parcela do lucro que exceder ao valor de R\$ 60.000,00 no trimestre.

ESFEA

### III.5 - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO

A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro das empresas tributadas pelo lucro presumido foi alterada pelo art. 29 da Lei n.º 9.430/96. A base de cálculo corresponde a 12% da receita bruta do trimestre cujo resultado será acrescido de ganhos de capital, de rendimentos de aplicações financeiras e de demais receitas e resultados positivos auferidos no trimestre.

### III.6 - CÁLCULO DO IMPOSTO E DA CONTRIBUIÇÃO

A partir de 01-01-99, a opção exercida por uma das formas de tributação (lucro real trimestral, lucro real anual ou lucro presumido) mediante o pagamento da primeira quota ou quota única do imposto de renda é definitiva, para todo o ano-calendário. É vedada a mudança de opção no decorrer do ano ou no ato da entrega da declaração. Com isso, a pessoa jurídica que optar pelo lucro presumido deverá apurar o imposto de renda e a contribuição social sobre o lucro por períodos trimestrais.

Vamos calcular o imposto de renda e a contribuição social sobre o lucro de uma empresa comercial ou industrial com as seguintes receitas, rendimentos e ganhos de capital no trimestre de janeiro a março:

Receita bruta da venda de mercadorias	800.000
Ganho na venda de imobilizado	6.000
Rendimentos financeiros de renda fixa	13.000

## Base de cálculo do imposto:

R\$ 800.000 x 8%	64.000
Ganho de capital	6.000
Rendimentos financeiros	<u>13.000</u>
Soma	83.000

## Imposto e adicional:

R\$ 83.000 x 15%	12.450
R\$ 23.000 x 10%	<u>2.300</u>
Imposto devido	14.750

## Imposto retido na fonte

2.600

## Imposto a pagar

12.150

## Base de cálculo da contribuição:

R\$ 800.000 x 12%	96.000
Ganho de capital	6.000
Rendimentos Financeiros	<u>13.000</u>
Soma	115.000

## Contribuição a pagar:

R\$ 115.000 x 8%	9.200
------------------	-------

## III.7 - DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS AOS SÓCIOS

O art. 10 da Lei n.º 9.249/95 dispõe que os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliada no País ou no exterior.

O § 3º do art. 48 da IN n.º 93, de 24.12.97, autoriza a pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido a distribuir lucros ou dividendos de resultados apurados através de escrituração contábil, ainda que por conta de período-base não encerrado. Com isso, a pessoa jurídica poderá, por exemplo, levantar balanços trimestrais e distribuir o resultado apurado.

### III.8 - DEDUÇÕES DO IMPOSTO DE RENDA DEVIDO

A pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido poderá deduzir, do imposto de renda apurado no trimestre, o imposto de renda pago ou retido na fonte sobre receitas que integram a base de cálculo correspondente. A partir de 01-01-97, o imposto na fonte sobre os rendimentos de aplicações financeiras e sobre os juros de capital próprio passou a título de antecipação.

A partir de 01-01-98 as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro presumido não poderão efetuar qualquer dedução a título de incentivo fiscal do imposto de renda devido (art. 10 da Lei n.º 9.532/97).

RSFEAC

### III.9 - OMISSÃO DE RECEITAS

O art. 24 da Lei n.º 9.249/95 alterou a tributação omitida pelas pessoas jurídicas. O valor do imposto de renda e do adicional, bem como da contribuição social sobre o lucro será determinado de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão.

No caso de pessoa jurídica com atividade diversificada tributadas com base no lucro presumido, não sendo possível a identificação da atividade a que se refere a receita omitida, esta será adicionada àquela a que corresponder o percentual mais elevado. A empresa comercial tributada pelo lucro presumido, por exemplo, omitiu a receita da venda de mercadorias no valor de R\$ 100.000. Nesta hipótese, o imposto de renda à alíquota de 15% e o adicional de 10% se for o caso, serão calculados sobre o lucro presumido de R\$ 8.000 porque o percentual de presunção do lucro na venda de mercadorias é de 8%.

A contribuição social sobre o lucro à alíquota de 8% incidirá sobre 12% de R\$ 100.000. O valor da receita omitida comporá a base de cálculo para o lançamento de ofício da contribuição ao PIS/PASEP e COFINS. Se for produto industrial sujeito ao IPI, este imposto também será cobrado por lançamento de ofício. O 3º do art. 24 que mandava aplicar a multa de 300% foi revogado pelo art. 88 da Lei n.º 9.430/96.

O critério de apurar os montantes dos tributos a serem lançados de ofício sobre a receita omitida pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido, introduzido pelo art. 24 da Lei n.º 9.249/95, incentiva a prática da sonegação fiscal. A multa de ofício de 75% fica reduzida para 37,5%, quando paga no prazo de 30 dias, e o contribuinte não fica sujeito ao processo criminal. A penalidade é ínfima diante da possibilidade remota da omissão de receita ser detectada.

O fato de os assentamentos do contribuinte, optante pela tributação com base no lucro presumido, apontarem pagamentos em valor excedente às disponibilidades do mesmo período revela omissão da receita, se não for esclarecida a origem dos recursos utilizados, decidiu o 1º C.C. no Ac. n.º 101-79.438/89 (DOU de 05-06-90). No mesmo sentido os Ac. n.º 101-78.333/89 (DOU de 29-08-89), 102-23.925/89 (DOU de 25-05-90), 102-24.106/89 (DOU de 13-07-90) e 105-3.748/89 (DOU de 14-09-90).

A partir de 01-01-03, as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro presumido deverão escriturar o livro Caixa ou manter escrituração contábil. Em ambas as hipóteses, se o valor do pagamento exceder o dos rendimentos, a conta caixa apresentará saldo credor que é indício de omissão de receitas.

### III.10 - OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

A pessoa jurídica que optar pela tributação com base no lucro presumido não precisará, obrigatoriamente, manter a escrituração contábil nos termos de legislação comercial, desde que registre os recebimentos e os pagamentos ocorridos em cada mês o livro Caixa (art. 45 da Lei n.º 8.981/95). Essa desobrigação de escriturar o livro Diário só tem efeitos fiscais, não valendo para fins de concordata ou falência.

A pessoa jurídica deverá escriturar, ao término de cada ano-calendário, o livro Registro de Inventário. Esse livro é mais para as empresas comerciais e industriais, porque as empresas prestadoras de serviços dificilmente têm estoques a serem registrados.

As pessoas jurídicas em geral têm, ainda, a obrigação acessória de manter em boa guarda e ordem, enquanto não decorrido o prazo decadencial, todos os livros de escrituração obrigatórios pelas legislações fiscal e comercial, bem como os documentos que serviram de base para a escrituração. A outra obrigação acessória é a de apresentar anualmente a declaração de rendimentos.

### III.11 - MUDANÇA DE REGIME TRIBUTÁRIO

Ocorrendo a mudança de regime tributário, de lucro presumido para lucro real, a pessoa jurídica que não manteve escrituração contábil fica obrigada a realizar levantamento patrimonial no dia 1º de janeiro seguinte ao do último período-base em que foi tributada com base no lucro presumido, a fim de proceder o balanço de abertura e iniciar a escrituração contábil.

O levantamento patrimonial deverá incluir todos os bens do ativo, o patrimônio líquido e as obrigações. No ativo deverão ser inventariados o dinheiro em caixa e em bancos, as mercadorias, os produtos, as matérias-primas, as duplicatas a receber, os bens do ativo permanente etc. No passivo deverão ser arroladas todas as obrigações e no patrimônio líquido o capital registrado

As mercadorias e matérias-primas das empresas que não possuem controle permanente de estoques deverão ser inventariadas pelos custos das últimas aquisições. Não podem fazer as avaliações pelos preços de mercado porque esse critério estará majorando o custo das futuras vendas.

As empresas industriais que não possuem custe integrado deverão avaliar os produtos acabados e 70% do maior preço de venda do ano anterior. Os produtos em elaboração poderão ser avaliados em 56% do maior preço de venda do produto acabado no ano anterior.

Quando não houver registros contábeis, o balanço de abertura deverá tomar, de acordo com o PN n.º 23/78, o custo dos bens do ativo imobilizado e dos investimentos, bem como o valor do capital social, corrigidos monetariamente.

O contribuinte deverá considerar como utilizados as cotas de depreciação, amortização e exaustão, corrigidas, que seriam cabíveis nos exercícios anteriores àquele em que realizar o balanço de abertura, como se nesses anos estivessem sujeitas à tributação com base no lucro real.

O balanço de abertura poderá apresentar total do Ativo maior do que a soma do Capital registrado mais o Passivo Exigível ou aquele ser menor do que estes. No primeiro caso o mais correto seria registrar a diferença como créditos do titular ou sócios da empresa, enquanto na Segunda hipótese-será registrada como prejuízo.

O PN n.º 15/77 declara que a diferença a maior entre o lucro presumido ou o arbitrado e o patrimônio líquido demonstrado em balanço de abertura da empresa individual considera-se em poder da empresa e pode ser utilizada para aumento de capital sem incidência de imposto na pessoa jurídica ou física, desde que tal diferença não seja consequência da atribuição incorreta de valores menores na composição da base para aplicação dos coeficientes de presunção ou arbitramento.

O parecer declara a não-incidência do imposto sobre a diferença positiva entre a soma dos valores do ativo menos a soma do capital registrado e do passivo exigível somente na hipótese de aumento de capital com utilização daquela diferença. Silencia quanto à incidência ou não do tributo em caso de ser, o valor correspondente à diferença, entregue ao titular ou sócios da empresa.

Ocorrendo a hipótese de o balanço patrimonial levantado apresentar prejuízo, este não será compensável com o lucro real de vez que somente o prejuízo apurado no regime de tributação pelo lucro real é compensável.

Quando a empresa passar do regime de tributação, com base no lucro presumido para o lucro real, a primeira declaração terá os valores do ativo e do passivo do balanço preenchidos nas duas colunas, ou seja, os do ano anterior e os do ano-base. A coluna do ano anterior, para a empresa que não manteve escrituração contábil, será preenchida com os valores colhidos no inventário de balanço de abertura.

## CAPÍTULO IV

### ELISÃO E EVASÃO FISCAL

#### IV – ELISÃO E EVASÃO FISCAL

##### IV.1. – GENERALIDADES

O Princípio Constitucional da estrita Legalidade (Constituição Federal/88, art. 5, II) garante a todos os brasileiros que ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer qualquer coisa que não seja vedada ou exigida em Lei.

Com base neste Princípio, decorre a constatação de que cada um pode, quanto a sua colocação ante imposições tributárias dirigir suas vidas e seus negócios de 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, art. 145).

Como resultados 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 (CTN, art. 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).



#### IV.2. – SONEGAÇÃO

O contribuinte que pretende desenvolver um planejamento tributário deve saber, e de forma bastante clara, como e quando 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 se 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 art. 71 da Lei n.º 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 ser lícitos e não defesos em lei, pois do contrário ainda que sejam preventivos, poderão levar as autoridades fiscais a atendê-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).

#### IV.3. – FRAUDE

O art. 72 da Lei n.º 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 metas 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.

#### IV.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 dolo. A única diferença é que, enquanto no dolo a má fé é de uma parte contra a 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 da 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 intenção de ludibriar.

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

Enquanto a simulação é fruto do fingimento que oculta a realidade de uma intenção, que não é 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 alteração do seu conteúdo ou de sua data, para não deixar clara a realidade perseguida.

De acordo com o art.102 do Código Civil, haverá simulação nos 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.

#### IV.5 – A QUESTÃO DO CUSTO/RISCO/BENEFÍCIO

Os termos do item II do art.5 da Constituição Federal/88, 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 demanar 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 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.

#### IV.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 prestados por pessoas físicas (operário ou empregador).
- c) O valor dos serviços prestados por outras empresas, como as de transportes, fornecedoras de forças 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”.

#### IV.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.º8).

#### IV.5.3 – BENEFÍCIO

Não há um conceito legal de benefício previdenciário em nossa legislação. Há doutrinadores que, no entanto o formularam. Observam-se 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 beneficência 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.

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.

Para maior facilidade pode-se assim resumir: o Direito Tributário é a disciplina da relação entre o 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 como 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 disso, segundo a Constituição Federal, os fatos geradores, as bases de cálculos 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 complementa a definição do âmbito de cada um dos impostos do sistema.

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

Faz-se necessário portanto uma análise das concepções de renda para que se possa determinar a base imponible 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 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 deduções 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 constitucionalidade, 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 sobre a tributação com base no lucro real, presumido ou arbitrado, observando sempre as vantagens e desvantagens existentes.

Para 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 estimado calculado com base em percentuais aplicados sobre a renda 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.

O que se vem levantando bastante é a proposta da Reforma Tributária, onde pretende-se haver uma reformulação na carga tributária, a fim de que fique mais clara para os contribuintes

aquilo que eles estão desembolsando. Diversas são as propostas formuladas pela Câmara e entre aquelas divulgadas poderíamos citar a que fala sobre um ICMS com alíquota única para todos os estados da Federação; a extinção do PIS e da COFINS devido ao seu efeito cascata, a substituição desses dois impostos juntamente com o IPI para se chegar a um imposto único denominado IVA e mais recente a unificação do PIS com a COFINS e a transformação do IPI em um tributo seletivo, ou seja, restrito a determinados produtos e serviços especializados. Além disso, defende a criação do Imposto sobre Movimentação Financeira (IMF), compensável de outros tributos federais, para substituir a Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF).

Difícil é chegar a um consenso sobre a questão da Reforma Tributária. Estudos estão sendo feitos e refeitos para que possa sair do papel e começar a vigorar esta reformulação que ainda deixa muitas dúvidas a respeito das melhorias que ela poderia apresentar.

Em última análise, verifica-se que o ponto primordial entre as pessoas jurídicas e o Sistema Tributário Nacional é que 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.

**BSFEA**

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- NOGUEIRA, Rui Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 9ª ed. atualizada: Saraiva, 1989.
- ICHIHARA, Yoshiaki. **Princípios da Legalidade Tributária na Constituição de 1988**. Atlas, 1994.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 12ª ed. São Paulo - SP: Malheiros, 1997.
- GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Fiscal e Interpretação da Lei Tributária**. São Paulo: Dialética, 1998.
- BRASIL. Decreto nº3000 de 26 de março de 1999. **Regulamento do Imposto de Renda**.
- BRASIL. Lei n.º 5.172 de 25 de novembro de 1966. **Código Tributário Nacional**. 26ª ed. São Paulo: Saraiva, 1997.
- BRASIL. Lei n.º 3.071 de 01 de janeiro de 1916. **Código Civil Brasileiro**. 16ª ed. atualizada até 1997: Saraiva, 1997.
- HIGUCHI, Hiromi & HIGUCHI, Fábio Hiroshi & HIGUCHI, Celso H. **Imposto de Renda das Empresas – Interpretação e Prática**. 24ª ed. atualizado até 15 de janeiro de 1999: Atlas, 1999.