

Mary Elbe Gomes Queiroz Maia

Tributação das Pessoas Jurídicas

Comentários ao regulamento
do Imposto de Renda/94,
atualizado para 1997
(com as Leis 9.430/96 e 9.317/96)

EDITORA

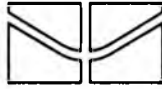


UnB

Este livro é fruto da experiência da autora como professora da Escola de Administração Fazendária, do Ministério da Fazenda, nas áreas de Direito Tributário, Direito Comercial e Imposto de Renda, e em sua atuação como auditora-fiscal do Tesouro Nacional.

Graduada e mestranda em Direito pela Universidade Federal de Pernambuco, Mary Elbe Gomes Queiroz Maia chefiou a Divisão de Tributação da Delegacia da Receita Federal em Recife, Pernambuco, e é uma especialista em Imposto sobre a Renda / Pessoa Jurídica, Pessoa Física e em Processo Administrativo Fiscal.

TRIBUTAÇÃO DAS PESSOAS JURÍDICAS



FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA

Reitor

João Claudio Todorov

Vice-Reitor

Erico Paulo Siegmur Weidle

EDITORA UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA

Diretor

Alexandre Lima

CONSELHO EDITORIAL

Presidente

Emanuel Araújo

Alexandre Lima

Álvaro Tamayo

Aryon Dall Igna Rodrigues

Dourimar Nunes de Moura

Emanuel Araújo

Euridice Carvalho de Sardinha Ferro

Lúcio Benedito Reno Salomon

Marcel Auguste Dardenne

Sylvia Ficher

Vilma de Mendonça Figueiredo

Volnei Garrafa

Mary Elbe G. Queiroz Maia

**Tributação das
Pessoas Jurídicas**

Comentários ao Regulamento
do Imposto de Renda/94,
atualizados para 1997

EDITORA



UnB

Direitos exclusivos para esta edição:
EDITORA UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA
SCS Q. 02 Bloco C Nº 78 Ed. OK 2º andar
70300-500 Brasília – DF
Fax: (061) 225-5611

Copyright © 1997 by Mary Elbe Gomes Queiroz Maia

Todos os direitos reservados. Nenhuma parte desta publicação poderá ser armazenada ou reproduzida por qualquer meio sem a autorização por escrito da Editora.

Impresso no Brasil

SUPERVISÃO EDITORIAL
AIRTON LUGARINHO

EDITORACÃO E PREPARACÃO DE ORIGINAIS
CECÍLIA S. FUJITA DOS REIS

REVISÃO
GILVAM COSMO E JOELITA DE FREITAS ARAÚJO

EDITORACÃO ELETRÔNICA
MÍRIAM DE FRANÇA MOREIRA

CAPA
RESA

SUPERVISÃO GRÁFICA
ELMANO RODRIGUES PINHEIRO

ISBN: 85-230-0455-6

Ficha catalográfica elaborada pela
Biblioteca Central da Universidade de Brasília

M217

Maia, Mary Elbe Gomes Queiroz
Tributação das pessoas jurídicas – Comentários ao
Regulamento do Imposto de Renda/94, atualizados para
1997 / Mary Elbe G. Queiroz Maia. — Brasília: Editora
Universidade de Brasília, 1997.
488 p.

1. Receitas tributárias. 2. Impostos. I. Título

CDU – 336.271.5

A Roberto, Ana Carolina e Marina (marido e filhas), pelo carinho, apoio e paciência demonstrados em todos os momentos das nossas vidas.

Agradecimentos aos colegas que contribuíram para a publicação do presente trabalho: Maria de Fátima Pessoa de Mello Cartaxo, Sérgio Castro Neves, Virginia Vasconcelos e Zenaldo Loibman.

LISTA DE ABREVIATURAS

aa – ao ano
ADN – Ato Declaratório Normativo
art. – artigo
c/c – combinado com
CC – Código Civil
CCom – Código Comercial
CF – Constituição Federal
CGC – Cadastro Geral de Contribuintes
COFINS – Contribuição para Financiamento da Seguridade Social
CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CTN – Código Tributário Nacional
EPP – Empresa de Pequeno Porte
ICMS – Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias
ILL – Imposto sobre o Lucro Líquido
IN – Instrução Normativa
IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados
IR – Imposto sobre a Renda
IRFON – Imposto de Renda na Fonte
IRPJ – Imposto de Renda Pessoa Jurídica
ISS – Imposto sobre Serviços
LALUR – Livro de Apuração do Lucro Real
ME – Microempresa
MF – Ministério da Fazenda
MP – Medida Provisória
PN – Parecer Normativo
RBA – Receita Bruta e Acréscimos
RIR – Regulamento do Imposto sobre a Renda
S/A – Sociedades Anônimas
SELIC – Sistema Especial de Liquidação e Custódia
SIMPLES – Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições
SRF – Secretaria da Receita Federal

APRESENTAÇÃO

É com uma imensa satisfação que apresento o livro *Tributação das pessoas jurídicas – comentários ao Regulamento do Imposto de Renda/94, atualizados para 1997*, de autoria de Mary Elbe Gomes Queiroz Maia.

Além da inegável relevância e oportunidade dos temas tratados, este livro se destaca por haver conseguido associar a abrangência e a complexidade dos conteúdos a uma profunda coerência lógica e organicidade da sua forma de apresentação. Releva, ainda, o interesse desta obra para significativa parcela da sociedade, direta ou indiretamente alcançada pela tributação do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, por abranger matérias de difícil acesso a leigos, e que vêm sofrendo modificações sucessivas ao longo dos últimos anos.

É um privilégio para os leitores ver assuntos altamente especializados tratados de maneira tão clara e didática, sem prejuízo da profundidade e consistência. Trata-se de uma área do saber eminentemente técnica, cujo domínio se restringe a um universo de iniciados e especialistas.

A autora Mary Elbe faz parte desse universo, só que com as vantagens da professora que é, conseguindo traduzir em linguagem simples e acessível as equações mais complexas, as questões mais controvertidas.

Conheço Mary Elbe deste o seu ingresso na Secretaria da Receita Federal, quando fazia o curso de formação para auditor-fiscal do Tesouro Nacional, na ESAF – Escola de Administração Fazendária. Acompanhei a sua trajetória profissional na Receita Federal, onde sempre se destacou pelo brilhantismo intelectual e solidez dos seus conhecimentos.

Transitando com muita naturalidade no seio da legislação tributária, o que é próprio dos que detêm o saber, Mary Elbe sempre apresentou uma postura cooperativa e crítica, voltada à aprendizagem permanente que se dá no próprio ambiente de trabalho. Aluna laureada no curso de Direito da Universidade Federal de Pernambuco, da turma de 1979, a autora jamais descuidou das atividades acadêmicas, estando, atualmente, fazendo o mestrado em Direito, na mesma faculdade onde se formou.

Na qualidade de diretora-geral da ESAF, não poderia deixar de registrar o alto nível do desempenho docente de Mary Elbe, bem como do material didático por ela produzido, nos cursos e treinamentos que tem ministrado no âmbito da Escola.

Assim sendo, uma oportunidade inestimável é ter em mãos o livro *Tributação das pessoas jurídicas – comentários ao regulamento do Imposto de Renda/94, atualizados para 1997*, cujo temário aborda desde uma breve fundamentação histórica e conceitual à análise dos principais institutos, características e peculiaridades do imposto, detendo-se na apreciação minuciosa da legislação vigente, alcançando, até, as suas mais recentes alterações.

Livros dessa natureza e estrutura intelectual ampliam o espaço ocupado pelos estudos e debates de natureza tributária no contexto da produção organizada do conhecimento, mormente pelo caráter sistemático e atualizado que revela, associando a teoria e o frio texto da lei à sua interpretação e aplicação prática.

Maria de Fátima Pessoa de Mello Cartaxo
Diretora da Escola de Administração Fazendária
Brasília - DF

SUMÁRIO

1. BREVE HISTÓRICO, 1

Modificação da legislação ao longo do tempo, 2 - A partir de 1º-1-96, 3 - A partir de 1º-1-97, 5

2. NOÇÕES GERAIS, 11

Fontes da obrigação tributária, 11 - Hierarquia das normas da legislação tributária, 11 - Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza – Fontes, 15 - Princípios gerais de direito tributário aplicáveis ao Imposto de Renda, 16 - Princípios e garantias constitucionais em matéria tributária, 16 - Critério constitucional para fixação do Imposto de Renda, 21 - Lei e legislação tributária, 21 - Contabilidade *versus* legislação fiscal, 22 - Características do imposto de renda, 23 - Fato gerador, 23 - Conceitos, 24 - Momento da ocorrência, 25 - Base de cálculo, 27 - Sistemática de apuração vigente, 27 - Formas de tributação, 28 - Forma de apuração, 29 - Incidência da tributação sobre os rendimentos, 30 - Periodicidade de incidência do imposto, 31 - Lucro real, 31 - Lucro presumido, 33 - Lucro arbitrado, 33 - Contribuintes, 34 - Pessoa jurídica, 34 - Empresa individual, 36 - Responsáveis, 38 - Responsabilidade por sucessão, 39 - Responsabilidade pessoal, 40 - Responsabilidade de terceiros, 40 - Solidariedade, 41 - Domicílio fiscal, 41 - Transferência de domicílio, 41 - Cadastro Geral de Contribuintes – CGC, 42 - Formas de inscrição, 42 - Baixa, 42 - Suspensão, 43 - Extinção da inscrição, 43 - Infrações e penalidades, 43 - Declaração de inaptidão da inscrição no CGC, 43 - Imunidades, isenções e não-incidências, 44 - Imunidades, 44 - Isenções, 44 - Suspensão da imunidade e da isenção, 46 - Não-incidência, 47

3. MICROEMPRESA E EMPRESA DE PEQUENO PORTE – SIMPLES, 49

Regras vigentes a partir de 1º-1-97, 49 - Sistema integrado de pagamento de impostos – SIMPLES, 51 - Objetivos, 51 - Conceitos e limites para enquadramento no regime, 53 - Opção pelo SIMPLES, 53 - Vedações à opção pelo SIMPLES, 54 - Receita bruta, 57 - Abrangência, 58 - Recolhimento mensal unificado, 59 - Data e forma de pagamento, 61 - Obrigações acessórias, 61 - Exclusão do SIMPLES, 62 - Excesso de receita bruta, 64 - Distribuição de valores aos sócios ou titular, 65 - Parcelamento, 65 - Incentivos fiscais, 66 - Omissão de receita, 66 - Competência, 66 - Legislação aplicável, 66 - Repasse dos recursos, 67 - Regras vigentes até 31-12-96, 67 - Conceito, 67 - Registro especial, 69 - Limite anual, 69 - Receita bruta, 70 - Declaração de rendimentos, 70 - Escrituração, 70 - Perda da condição de microempresa, 71 - Demais tributos e contribuições, 71 - Rendimentos dos sócios ou titulares, 72 - Apuração de omissão de receita, 72

4. SOCIEDADES CIVIS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PROFISSIONAIS, 73

Enquadramento, 74 - Forma de tributação, 75 - Rendimentos distribuídos, 76 - Apuração do resultado, 76 - Distribuição de lucros, 76 - Lucro inflacionário, 77 - Compensação do imposto de renda retido na fonte, 77 - Apuração de prejuízos, 77 - Demais tributos e contribuições, 78 - Hipótese de arbitramento, 78

5. VISÃO SINTÉTICA E GERAL DA TRIBUTAÇÃO DAS PESSOAS JURÍDICAS, 81

Regras aplicáveis aos fatos geradores até 1991, 81 - Regras aplicáveis aos fatos geradores ocorridos em 1992, 83 - Regras aplicáveis aos fatos geradores ocorridos em 1993 e 1994, 86 - Regras aplicáveis aos fatos geradores ocorridos em 1995, 89 - Regras aplicáveis aos fatos geradores ocorridos em 1996, 92 - Regras aplicáveis aos fatos geradores ocorridos a partir de 1997, 94

6. LUCRO REAL, 99

Conceito, 99 - Pessoas jurídicas obrigadas à apuração do lucro real, 99 - Apuração do lucro real, 102 - Determinação do lucro real, 104 - Conceito de lucro líquido, 105 - Princípios contábeis, 105 - Lucro líquido, 105 - Ajustes do lucro líquido, 106

7. ESCRITURAÇÃO DO CONTRIBUINTE, 111

Livros utilizados para escrituração, **113** - Livros obrigatórios para o imposto de renda, **113** - Sistema escritural eletrônico, **116** - Atraso na escrituração do livro Diário ou Caixa, **117** - LALUR, **118** - Conservação de livros e comprovantes – extravio, deterioração ou destruição de livros ou documentos, **120** - Responsáveis pela escrituração, **121** - Princípios, métodos e critérios, **122** - Regime de escrituração, **123** - Rendimentos tributados em separado, **124** - Inobservância do regime de escrituração, **126** - Postergação de imposto, **126** - Exceções ao regime de competência, **130** - Demonstrações financeiras, **130** - Falsificação da escrituração, **132** - Documentos emitidos por pessoa jurídica cuja inscrição no CGC for considerada inapta, **133**

8. DEMONSTRAÇÃO DO LUCRO REAL, 135

9. VERIFICAÇÃO DO LUCRO REAL PELA AUTORIDADE TRIBUTÁRIA, 137
Ônus da prova, **139** - Inversão do ônus da prova, **141**

10. LUCRO OPERACIONAL (PREJUÍZO), 143

Lucro bruto, **143** - Receita bruta, **144** - Receita líquida, **145** - Custo dos bens ou serviços, **145** - Bens de consumo eventual, **147** - Quebras e perdas, **148** - Avaliação de estoques, **148** - Despesas operacionais, **150** - Condições de dedutibilidade, **151** - Aplicações de capital, **154** - Pagamento a pessoa física vinculada, **155** - Pagamento sem causa ou a beneficiário não-identificado, **155** - Vedações de deduções de despesas, **156** - Depreciação, amortização e exaustão, **157** - Depreciação, **158** - Amortização, **161** - Exaustão, **162** - Provisões, **163** - Provisão para créditos de liquidação duvidosa, **164** - Provisão para ajuste de custo de bens do ativo, **172** - Provisão para remuneração de férias, **172** - Gratificação a empregados, **173** - Licença-prêmio, **173** - Décimo terceiro salário, **173** - Provisão para imposto de renda **174** - Perdas prováveis na realização de investimentos, **174** - Tributos, **175** - Multas por infrações fiscais, **178** - Despesas de conservação e reparos de bens e instalações, **179** - Despesas com aluguéis e *royalties*, **180** - Remuneração de sócios, diretores, administradores ou titulares e conselheiros fiscais, **182** - Extinção do limite de dedutibilidade, **182** - Conceitos, **182** - Condições de dedutibilidade, **183** - Salários indiretos, **184** - Remuneração dos conselheiros fiscais e consultivos, **186** - Gratificação a em-

pregados, **187** - Contribuições e doações, **188** - Despesas de propaganda, **189** - Amostras, **190** - Brindes, **190** - Alimentação do trabalhador, **191** - Vale-transporte, **191** - Dedução dos juros pagos como remuneração do capital próprio, **192** - Perdas no recebimento de créditos, **195** - Disposições transitórias, **196**

11. OUTROS RESULTADOS OPERACIONAIS, 199

Receitas financeiras, **199** - Despesas financeiras, **201** - Variações monetárias, **201** - Rendimentos de participações societárias, **203** - Proibição de distribuição de rendimentos de participações societárias, **204** - Distribuição de rendimentos, **204** - Distribuição de lucros – tributação, **205** - Lucros apurados até 31-12-88, **206** - Lucros apurados de 1º-1-89 a 31-12-92, **206** - Lucros apurados no ano-calendário de 1993, **207** - Lucros apurados nos anos-calendários de 1994 e 1995, **207** - Lucros apurados a partir de 1º-1-96, **208** - Avaliação de investimentos, **208**

12. DISPOSIÇÕES ESPECIAIS SOBRE ATIVIDADES E PESSOAS JURÍDICAS, 215
Atividades exercidas parte no país e parte no exterior, **215** - Pessoas jurídicas estrangeiras, **218** - Atividades monopolizadas, **219**

13. ATIVIDADE RURAL, 221

Conceito, **221** - Receita operacional da atividade, **222** - Despesas de custeio e investimento, **222** - Aquisição de bens destinados à produção, **222** - Ajustes do lucro da exploração, **223** - Redução da base de cálculo, **224** - Alíquota do imposto, **224** - Adicional do imposto, **224** - Compensação de prejuízo fiscal, **225**

14. CONTRATOS A LONGO PRAZO, 227

Apropriação da receita, **227** - Produção de curto prazo, **229** - Contratos com entidades governamentais, **229**

15. ATIVIDADES IMOBILIÁRIAS, 231

Efetivação ou realização da venda, **232** - Apuração do lucro, **232** - Custo orçado, **232** - Juros contratados, **233** - Estoque de unidades imobiliárias, **233**

16. RESULTADOS NÃO-OPERACIONAIS, 235

Ganhos e perdas de capital, **236** - Vendas a longo prazo, **237** - Desapropriação, **238** - Provisão para perdas prováveis na realização de investimentos, **238** - Resultado na alienação de investimentos, **238** - Resultados não-operacionais não computados na determinação do lucro real, **239** - Prejuízos não-operacionais, **240**

17. REAVALIAÇÃO DE BENS, 243

Conceito, **243** - Condições formais para a reavaliação, **243** - Contabilização, **244** - Tributação da reserva de reavaliação, **245**

18. CORREÇÃO MONETÁRIA NAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS, 249

Evolução da legislação que dispõe sobre correção monetária das demonstrações financeiras, **249** - Objetivo da correção monetária de balanço, **251** - Dever de corrigir – Contas sujeitas à correção, **251** - Pessoas jurídicas obrigadas, **252** - Época da correção, **252** - Método, **253** - Escrituração, **254** - Procedimentos para a apuração, **255**

19. LUCRO INFLACIONÁRIO DO PERÍODO, 257

Saldo devedor e saldo credor da correção monetária, **258** - Conceito, **258** - Lucro inflacionário acumulado, **259** - Lucro inflacionário a tributar, **260** - Lucro inflacionário realizado, **260** - Percentual mínimo de realização, **262** - Lucro inflacionário diferido, **263** - Tratamento fiscal na apuração do lucro real, **264** - Situações especiais, **265** - Empresas em fase pré-operacional, **265** - Empresas beneficiárias de incentivo fiscal, **265** - Fusão, incorporação e cisão, **266** - Opção pelo lucro presumido, **266** - Tributação pelo lucro arbitrado, **266** - Tributação incentivada à alíquota reduzida, **267**

20. PARTICIPAÇÕES NO RESULTADO, 269

Tratamento na legislação fiscal, **269**

21. LUCROS DISTRIBUÍDOS DISFARÇADAMENTE, 271

Conceito, **271** - Ônus da prova, **272** - Hipóteses, **272** - Pessoa ligada à pessoa jurídica, **273** - Valor de mercado, **273** - Tratamento fiscal, **274** - Na pessoa jurídica, **274** - Na pessoa física, **275** - Lançamento de ofício, **275**

22. CAPITALIZAÇÃO DE LUCROS OU RESERVAS, 277

Capitalização dos lucros apurados até 31-12-88, **277** - Capitalização de lucros apurados nos anos-calendários de 1989 a 1992, **278** - Capitalização de lucros apurados no ano-calendário de 1993, **278** - Capitalização dos lucros apurados nos anos-calendários de 1994 e 1995, **279** - Lucros apurados a partir de 1º-1-96, **279**

23. PROGRAMAS ESPECIAIS DE EXPORTAÇÃO, 281**24. ESTÍMULO ÀS ATIVIDADES DE INFORMÁTICA, 283****25. INCENTIVOS A ATIVIDADES CULTURAIS E ARTÍSTICAS, 285****26. INCENTIVOS À ATIVIDADE AUDIOVISUAL, 287****27. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS, 289**

Regime de compensação, **289** - Prazos de compensação, **290** - Situações especiais, **292** - Lançamento de ofício, **293**

28. PAGAMENTO MENSAL POR ESTIMATIVA OU COM BASE NA RECEITA BRUTA E ACRÉSCIMOS, 295

Regras aplicáveis até o ano-calendário 1994, **295** - Regras aplicáveis no ano-calendário de 1995, **297** - Regras aplicáveis no ano-calendário de 1996, **300** - Regras aplicáveis a partir de 1º-1-97, **302** - Falta de recolhimento mensal – Penalidade, **304**

29. APURAÇÃO DO LUCRO REAL ANUAL, 305

Forma de apuração, **305** - Prazo de recolhimento de imposto, **306** - Disposições transitórias para o resultado apurado em 31-12-96, **306**

30. LUCRO PRESUMIDO, 309

Conceito, **309** - Condições para opção, **311** - Momento da opção, **313** - Mudança de opção, **315** - Base de cálculo, **315** - Apuração do imposto, **319** - Alíquota do imposto, **319** - Deduções do imposto, **319** - Adicional do imposto, **320** - Lucro inflacionário, **321** - Tributação dos demais resultados, **322** - Obrigações acessórias, **323** - Perda do direito à opção, **323** - Distribuição de lucros, **324** - Prejuízos fiscais, **325** - Omissão de receita, **326** - Hipótese de arbitramento, **328**

31. LUCRO ARBITRADO, 329

Conceito, **329** - Hipóteses de arbitramento, **331** - Determinação, **334** - Demais resultados, **339** - Alíquota e pagamento do imposto, **340** - Adicional do imposto, **341** - Deduções do imposto apurado, **342** - Distribuição de lucros, **342** - Compensação de prejuízos, **344** - Lucro inflacionário, **344** - Omissão de receitas, **345**

32. ALÍQUOTA DO IMPOSTO DE RENDA, 347

Regra geral, **347** - Tributação especial, **347**

33. ADICIONAL DO IMPOSTO DE RENDA, 349

Regras aplicáveis nos anos-calendários de 1992 a 1994, **349** - Regras aplicáveis no ano-calendário de 1995, **349** - Regras aplicáveis a partir de 1º-1-96, **350** - Alterações a partir de 1º-1-97, **350** - Período inferior a 12 meses, **351** - Irredutibilidade do adicional, **351**

34. LUCRO DA EXPLORAÇÃO, 353

Objetivo, **353** - Conceito, **353** - Obrigatoriedade de apuração, **354** - Apuração, **354** - Demonstração do lucro da exploração, **356** - Distribuição do valor do imposto, **356** - Lançamento de ofício, **356**

35. INCENTIVOS FISCAIS DE ISENÇÃO E REDUÇÃO COM BASE NO LUCRO DA EXPLORAÇÃO, 359

Empreendimentos na área da SUDENE e SUDAM, **359** - Isenção do imposto, **359** - Redução do imposto, **361** - Suspensão da isenção, **362** - Outros incentivos fiscais com base no lucro da exploração, **363**

36. INCENTIVOS FISCAIS DE DEDUÇÃO DO IMPOSTO, 365

Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT, **365** - Vale-transporte, **366** - Fundo de Amparo à Criança e ao Adolescente, **366**

37. APLICAÇÃO DO IMPOSTO EM INVESTIMENTOS REGIONAIS E SETORIAIS, 369

FINOR, FINAM e FUNRES, **369** - PIN/PROTERRA, **370** - Base de cálculo dos incentivos, **371**

38. DEPÓSITO PARA REINVESTIMENTO, 373

39. RESTRIÇÕES AO GOZO DE INCENTIVOS FISCAIS, 375**40. TRIBUTAÇÃO NA FONTE PARA PESSOAS JURÍDICAS, 377**

Aliquotas especiais, **377** - Novas hipóteses a partir de 1^o-1-97, **378** - Pagamentos efetuados por órgãos da administração pública federal, **378** - Multas por rescisão de contrato, **378**

41. OMISSÃO DE RECEITAS, 381

Caracterização, **381** - Forma de tributação, **382** - Na pessoa jurídica, **382** - Na pessoa física, **384** - Tributação por meio de presunções legais, **386** - Falta de registro da aquisição de bens, direitos ou utilização de serviços, **387** - Saldo credor de caixa, **388** - Passivo fictício, **389** - Suprimento de caixa, **391** - Depósitos e investimentos bancários sem origem, **393** - Falta de emissão de documentos fiscais, **395** - Arbitramento decorrente da apuração de omissão de receita, **396** - Sinais exteriores de riqueza, **397** - Omissão de receita com base em auditoria de produção, **398**

42. MERCADO DE RENDA FIXA, 399

Contribuintes, **399** - Base de cálculo, **400** - Tributação, **400** - Aplicação no FAF, **401**

43. MERCADO DE RENDA VARIÁVEL, 403

Contribuintes, **403** - Ganho líquido, **404** - Custo de aquisição, **404** - Compensação de perdas, **404** - Apuração e tributação do resultado, **404**

44. INCORPORAÇÃO, FUSÃO E CISÃO DE EMPRESAS, 407

Regras gerais, **407** - Incorporação, **407** - Fusão, **408** - Cisão, **409** - Disposições comuns, **410** - Reavaliação, **412** - Compensação de prejuízos, **412** - Lucro inflacionário diferido, **412**

45. DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS, 413

Prazo de entrega, **413** - Entrega da declaração fora do prazo, **413** - Prorrogação do prazo de entrega, **414** - Juntada de documentos, **414** - Responsabilidade dos profissionais, **414** - Local da entrega, **414** - Retificação, **415** - Revisão, **415** - Falta de apresentação de declaração - inaptidão da inscrição no CGC, **415**

46. LANÇAMENTO DO IMPOSTO, 417

Conceito, **417** - Lançamento do imposto de renda, **420** - Disposições gerais, **422** - Notificação do lançamento, **423** - Identificação do sujeito passivo do lançamento, **424**

47. LANÇAMENTO DE OFÍCIO, 425

Hipóteses, **425** - Procedimentos, **426** - Bases do lançamento, **426**

48. PAGAMENTO DO IMPOSTO, 429

Opção pela forma de pagamento, **429** - Prazo, **429** - Disposições transitórias, **431** - Saldo do imposto apurado em 31-12-96, **431** - Imposto relativo aos meses de janeiro e fevereiro de 1997, **432** - Dispensa de recolhimento, **432** - Vencimento antecipado do imposto, **433**

49. RESTITUIÇÃO E COMPENSAÇÃO DO IMPOSTO, 435**50. FISCALIZAÇÃO DO IMPOSTO, 437**

Competência e poderes, **437** - Recusa da exibição de livros ou documentos, **439** - Reexame de exercício já fiscalizado, **439** - Período passível de fiscalização, **440** - Lavratura do auto de infração, **440** - Denúncia espontânea, **440** - Embaraço, desacato e apoio à fiscalização, **441** - Obrigatoriedade de prestar informações, **441** - Representação fiscal para fins penais, **442**

51. PRINCIPAIS PENALIDADES E ACRÉSCIMOS LEGAIS NO REGULAMENTO DO IMPOSTO DE RENDA, 443

Denúncia espontânea e cobrança administrativa, **443** - Multa de mora, **443** - Juros de mora, **444** - Infrações às disposições referentes às declarações de rendimentos, **444** - Denúncia espontânea, **444** - Débitos com a exigibilidade suspensa, **445** - Procedimento de ofício, **445** - Redução de penalidades, **448** - Multas não-vinculadas ao valor do imposto, **448** - Extinção da punibilidade, **449**

52. COMPETÊNCIA DAS AUTORIDADES, 451**53. CONTAGEM DOS PRAZOS, 453****54. SIGILO FISCAL, 455**

55. VIGÊNCIA DO REGULAMENTO, **457**

56. DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO, **459**

Decadência, **460** - Prescrição, **464**

BIBLIOGRAFIA, **467**

1 - BREVE HISTÓRICO

Historicamente, o Imposto sobre a Renda teve sua origem por volta do ano de 1798, na Inglaterra, criado inicialmente com a finalidade de captar recursos para o financiamento das guerras contra a França, sendo depois adotado por vários outros países.

Com o desenvolvimento da economia, que passou de uma base essencialmente imobiliária evoluindo para uma economia capitalista, os Estados buscaram novas formas de taxaço que pudessem, de modo mais ágil e prático, prover os cofres públicos, objetivos que foram plenamente realizados por meio do Imposto sobre a Renda.

Também o imposto alcançou maior expressão, passando a se expandir entre os países, haja vista a sua essência político-social, pois se prestava como instrumento de justiça social, procurando absorver parte das rendas pessoais.

No Brasil, apesar de já na época do Império existirem tentativas no intuito de ser criada esta espécie de tributo, somente em 1922, com a edição da Lei nº 4.625, no seu art. 3º, foi instituído o Imposto sobre a Renda (IR), datando de 1926 o seu primeiro regulamento.

Por esses diplomas legais, os rendimentos foram classificados em categorias e tributados proporcionalmente.

Posteriormente, sucedeu-se uma diversidade de diplomas legais: leis, decretos-leis e regulamentos, alguns, ainda hoje em vigor, que procuraram adaptar a tributação do imposto às necessidades e interesses políticos, econômicos e sociais.

1.1 - Modificação da legislação ao longo do tempo

Com o advento do Decreto-Lei nº 1.598/77, que procurou adaptar a legislação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) às novas disposições da Lei Comercial, Lei nº 6.404/76 (Lei das Sociedades por Ações), foram introduzidas profundas modificações no sistema de apuração e tributação dos lucros das empresas.

Por meio desta norma, foi estabelecida a estrutura básica da tributação para o imposto de renda, bem como conceitos e definições, alguns dos quais ainda permanecem vigentes e foram incorporados sucessivamente ao bojo dos vários regulamentos do imposto já editados até hoje, podendo ser citados entre eles: separação nítida entre a escrituração comercial e a fiscal; a introdução do conceito de lucro real, base de cálculo do imposto de renda (anteriormente denominado lucro tributável); a obrigatoriedade de se aferirem os resultados pela apuração do lucro líquido contábil (obediência às leis comerciais e aos princípios contábeis – art. 177 da Lei das S/A), procedendo-se, posteriormente, aos ajustes determinados pela lei fiscal; a exigência de livro fiscal próprio para a apuração do lucro real; surgimento da apuração do lucro da exploração; adaptação, para efeitos fiscais, do regime de correção monetária do balanço e das regras do lucro inflacionário, etc.

O imposto sobre a renda das pessoas jurídicas já foi objeto de várias transformações, evoluindo de um imposto com fato gerador complexo – que se formava ao longo do curso de um período anual, passando pela apuração semestral (Lei nº 7.450/85), pela cobrança de antecipações e duodécimos – para chegar a uma tributação mensal em bases correntes (Lei nº 8.383/91) e, a partir de 1º-1-97, passando à apuração dos resultados trimestralmente (Lei nº 9.430/96).

Contudo, deve-se considerar que a regra geral para a incidência do imposto de renda das pessoas jurídicas continua sendo a tributação do lucro real, determinado com base na escrituração comercial e apurado periodicamente ao final de um lapso de tempo, denominado anteriormente período-base, até o ano de 1991, e a partir de então simplesmente ano-calendário (1º-1-92), seguindo, assim, as regras do Decreto-Lei nº 1.598/77, sendo permitida apenas como exceção a tributação pelos lucros presumido ou arbitrado.

Pela citada Lei nº 8.383/91, foram procedidas as alterações substanciais. Entretanto, ela ainda não alcançou o esperado caráter de permanência e estabilidade das regras fiscais, haja vista que, em bem pouco tempo, sofreu sucessivas mudanças por meio das leis nºs 8.541/92, 8.846/94, 8.849/94, 8.850/94, 8.981/95, 9.064/95, 9.065/95, 9.249/95, 9.250/95, 9.317/96 e 9.430/96, passando da obrigatoriedade da apuração mensal da base de cálculo do imposto, como regra, para a apuração anual, porém, com recolhimentos mensais com base na estimativa ou receita bruta e acréscimos; e, a partir de 1º-1-97, a regra adotada passando a ser a obrigatoriedade de apuração trimestral e, como exceção, a possibilidade de serem feitos recolhimentos mensais com base na estimativa.

Saliente-se que o atual regulamento do imposto sobre a renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041/94, consolidou toda a legislação acerca da matéria em vigor até a data de sua publicação, em 12-1-94. Contudo, vários dispositivos inseridos nesse regulamento já não são mais aplicáveis a partir de 1º-1-95, tendo em vista que, apesar de alguns diplomas legais somente se terem transformado em lei em 1995, eles se originaram de medidas provisórias editadas em 1994, não ferindo, assim, o princípio constitucional da anualidade das leis tributárias.

1.1.1 - A partir de 1º-1-96

Com as leis nºs 9.249/95 e 9.250/95, foram introduzidas modificações na tributação para o Imposto de Renda Pessoa Jurídica, no intuito de modernizar, simplificar, harmonizar e promover a universalização dos critérios adotados na legislação, segundo a exposição de motivos que justificou a edição dos citados diplomas legais.

Em síntese, dentre as alterações – as quais serão analisadas e feitas as devidas correspondências quando forem feitos os comentários aos respectivos artigos do RIR –, podem-se destacar as mais relevantes:

- redução da alíquota do Imposto de Renda para 15%;
- instituição da cobrança do adicional do imposto para pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido e para as que explorem atividade rural;

- eliminação da correção monetária do balanço, com alteração da Lei nº 6.404/76 (Lei das S/A);
- alteração dos coeficientes para estimativa/presunção mensal do lucro;
- modificação das hipóteses de obrigatoriedade de tributação com base no lucro real;
- vedação à dedução de determinadas despesas;
- permissão para dedução de juros pagos ou creditados a título de remuneração do capital próprio;
- majoração da tributação das aplicações financeiras de renda fixa de 10% para 15%;
- extinção de incentivos fiscais da atividade rural;
- isenção do imposto para a distribuição de lucros ou dividendos;
- modificação do critério da tributação da omissão de receitas apuradas por meio de lançamento *ex-officio* e majoração da respectiva multa aplicável;
- alteração nos coeficientes a serem utilizados para o arbitramento do lucro;
- admissibilidade da avaliação pelo valor contábil ou de mercado para os bens entregues ao titular, sócio ou acionista, a título de devolução de capital;
- tributação dos lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior pela sua inclusão na determinação do lucro real;
- restrição à compensação de prejuízos fiscais não-operacionais;
- redução da alíquota do imposto incidente sobre remessas ao exterior;
- alterações na apuração da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), inclusive majoração do percentual aplicável para 12%, passando a incidir uma alíquota de 10%;
- extinção da punibilidade dos crimes definidos nas leis nºs 8.137/90 e 9.065/95, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia;
- tributação mensal especial, com base na receita bruta e acréscimos para as pessoas jurídicas prestadoras exclusivamente de serviços em geral, cuja receita bruta anual seja de até R\$ 120.000,00, à alíquota de 16% (Lei nº 9.250/95, art. 40).

1.1.2 - A partir de 1º-1-97

Mais uma vez, com a edição da Lei nº 9.430/96, foram introduzidas novas alterações na legislação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, ainda no mesmo sentido de promover a modernização e procurando ser mais abrangente, principalmente no que se refere aos rendimentos de fontes do exterior e, também, para alcançar outras áreas, como o Processo Administrativo Fiscal, a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, o Imposto sobre Produtos Industrializados e o Imposto de Importação. Essa lei busca aperfeiçoar os mecanismos que permitem a verificação ágil e eficiente do cumprimento da obrigação tributária dentro das atuais práticas de mercado, em uma economia cada vez mais globalizada, consoante a Exposição de Motivos do Ajuste Tributário que justificou a apresentação do citado diploma legal.

Dentre as alterações – as quais serão analisadas e feitas as devidas correspondências quando forem feitos comentários aos respectivos artigos do RIR –, podem-se destacar como as principais:

Em relação ao Imposto de Renda:

- alteração do período de apuração do Imposto de Renda, *que passa a ser trimestral*, como regra, no intuito de simplificar o cumprimento das obrigações acessórias;
- possibilidade de *parcelamento do imposto trimestral* apurado como devido, em até três cotas, com incidência da taxa SELIC;
- possibilidade da *opção pela tributação com base em recolhimentos mensais* estimados, passando a incidir o adicional sobre a base de cálculo mensal que exceder a R\$ 20.000,00;
- *substituição do critério de provisionamento* dos créditos de liquidação duvidosa pela dedução das efetivas perdas sofridas nos recebimentos dos créditos, de acordo com regras objetivas;
- *consolidação dos resultados obtidos em aplicações financeiras* de renda variável auferidos por pessoa jurídica brasileira em um mesmo país estrangeiro, permitindo a compensação do imposto pago no exterior;
- maior controle dos denominados *Preços de Transferência*; no intuito de coibir a prática de transferências de resultados para o exterior mediante a manipulação dos preços pactuados nas

importações ou exportações de bens, serviços ou direitos em operações com pessoas físicas ou jurídicas vinculadas (matriz, filial, controladora, sociedade controladora ou coligada, etc) residentes ou domiciliadas no exterior;

- *incidência de multa e juros moratórios* sobre o imposto pago a menor, na hipótese de a pessoa jurídica, em um mesmo ano, *alterar a forma de tributação do lucro presumido para o lucro real*;
- *previsão legal de novas hipóteses de presunção de omissão de receitas*;
- *caracterização como omissão de receita ou de rendimento* dos valores creditados em *depósitos ou investimentos mantidos em instituições financeiras*;
- possibilidade de *constituição de crédito tributário* relativo apenas aos encargos de *multa ou de juros*;
- *redução das multas* de lançamento de ofício, até mesmo na hipótese de ser apurada omissão de receitas;
- *redução da multa moratória*;
- *inclusão na base de cálculo do lucro presumido ou arbitrado* do valor dos juros pagos ou creditados como remuneração do capital próprio;
- *inclusão das sociedades civis de profissão legalmente regulamentada dentro das hipóteses de incidência de tributação das pessoas jurídicas* em geral, com a extinção do regime de tributação do Decreto-Lei nº 2.397/87, bem como a instituição da cobrança da COFINS para estas sociedades;
- *extensão às empresas de factoring* da obrigatoriedade da apuração dos seus resultados com base no lucro real;
- *sujeição das entidades em regime de liquidação judicial e da massa falida às normas de tributação de incidência dos impostos e contribuições federais* aplicáveis às pessoas jurídicas em geral;
- *permissão de pagamento apenas com os acréscimos moratórios* de créditos tributários que se encontrem com a exigibilidade suspensa se efetuado até 30 (trinta) dias após a data da publicação da decisão judicial que considerar devido o tributo ou contribuição;

- introdução da *sistemática de retenção na fonte* do imposto de renda incidente sobre os pagamentos efetuados por entes públicos a fornecedoras de bens ou prestadoras de serviços;
- *dispensa do pagamento de impostos e contribuições* inferiores a R\$ 10,00, devendo ser acumulado o respectivo valor para posterior recolhimento quando ultrapassar a citada importância;
- *estabelecimento da incidência do imposto de renda sobre multas ou vantagens* pagas ou creditadas em virtude de rescisão de contratos, salvo nos casos decorrentes da legislação trabalhista e nos relativos à reparação de danos patrimoniais;
- flexibilização das formas e condições para a *compensação de tributos e contribuições* administrados pela Secretaria da Receita Federal;
- ampliação da periodicidade da *atualização da UFIR de semestral para anual*, restringindo a sua atualização, para os fins da legislação tributária, exclusivamente aos créditos objeto de parcelamento concedido até 31-12-95;
- inclusão na *base de cálculo dos juros relativos à remuneração do capital próprio* do valor das reservas de lucros;
- as relativas à tributação da reserva de reavaliação, quando da transferência de bem reavaliado ao ativo permanente para o circulante ou realizável a longo prazo, bem como foi eliminada a proibição para utilização da citada reserva para compensação de prejuízos fiscais;
- os rendimentos de *aplicações financeiras* obtidos por pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido e arbitrado deixam de ter tratamento como exclusivamente de fonte, passando a integrar os citados lucros.

Foram revogadas as seguintes disposições:

- a *multa por atraso na escrituração* dos livros Diário e Caixa;
- as normas que estabeleciam *limites à remuneração* de dirigentes e conselho fiscal, que passam a ser integralmente dedutíveis;
- a fixação de limites para a dedutibilidade de *gratificação paga a empregados*, a qual passará a ser dedutível integralmente;
- a proibição de compensar prejuízos fiscais decorrentes do exercício de atividade tributada à alíquota reduzida.

Em relação aos procedimentos de fiscalização:

- criação de mecanismos no sentido de *melhor instrumentalizar a fiscalização tributária*, atribuindo-lhe maiores competências para um melhor combate aos ilícitos tributários;
- estabelecimento de *regras para a suspensão do gozo dos benefícios fiscais* da imunidade e isenção;
- instituição de *regimes especiais de fiscalização*;
- criação de normas regulamentadoras da *retenção e devolução de livros e documentos*, garantia de acesso à documentação em meio magnético e à documentação técnica dos respectivos sistemas de processamento de dados e lacração de arquivos;
- possibilidade de *recomposição da escrituração*, nos casos de extravio de livros e documentos, desde que haja comunicação à autoridade fiscal;
- fundamentação de procedimentos fiscais baseados em *auditoria de produção*;
- criada a declaração de inaptidão da inscrição no CGC;
- alterado o momento para efetivação da representação fiscal para fins penais, relativa aos crimes contra a ordem tributária.

Em relação ao Imposto de Importação:

- regime de admissão temporária — institui modalidade de cobrança dos *impostos incidentes na importação*, adotando a proporcionalidade em função do tempo de permanência no território nacional, para os bens admitidos temporariamente, a título de aluguel.

Em relação ao Imposto sobre Produtos Industrializados:

- ampliação das possibilidades de utilização do instituto da substituição tributária com relação ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), de forma a permitir um maior controle, bem como a agilizar as operações industriais, numa tentativa de lhe conferir maior eficiência e rentabilidade a menor custo;
- alteração das multas de lançamento de ofício aplicáveis ao IPI, tornando-as idênticas às incidentes sobre os demais impostos e contribuições.

Em relação à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido:

- disciplinamento da apuração da base de cálculo da *Contribuição Social sobre o Lucro Líquido* das empresas tributadas com base no lucro presumido, arbitrado e para aquelas dispensadas de escrituração contábil, com o fim de compatibilizar a legislação da citada contribuição com as alterações propostas para o imposto de renda.

Em relação ao processo administrativo fiscal:

- *extensão do prazo considerado como espontaneidade* — permissão para que o contribuinte pague seus débitos fiscais já lançados, até vinte dias após o início do procedimento de ofício, com os acréscimos aplicáveis ao procedimento espontâneo;
- possibilidade da *constituição e formalização* de exigência de crédito tributário, mediante Notificação ou lavratura de Auto de Infração, relativamente à cobrança, isoladamente, de encargos de multa e/ou juros de mora, permitindo, também, a sua cobrança administrativa ou judicial;
- *simplificação do processo de consulta* e revogação do Decreto-Lei nº 2.227/85, que regulamentava o processo administrativo de consulta e classificação de mercadorias;
- autorização ao Poder Executivo para alterar as competências relativas às matérias objeto de julgamento pelos *Conselhos de Contribuintes* do Ministério da Fazenda;
- atribuição de competência ao Poder Executivo para disciplinar hipóteses em que a administração tributária federal, relativamente aos créditos tributários constituídos com base em *dispositivo declarado inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal*, poderá adotar providências no sentido de:
 - a) *retificar* os seus valores ou *declará-los extintos*, quando houverem sido constituídos anteriormente, ainda que inscritos em dívida ativa;
 - b) *abster-se* de constituí-los;
 - c) formular *desistência de ações* de execução fiscal já ajuizadas, bem como *deixar de interpor recursos* de decisões judiciais.

Ainda, para vigorar a partir de 1^o-1-97, pela Lei nº 9.317/96, que resultou da conversão da Medida Provisória nº 1.526, de 5-11-96, foi instituído o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições (SIMPLES) em cumprimento ao art. 179 da Constituição Federal, com o objetivo de estabelecer tratamento jurídico diferenciado e favorecido, visando incentivar as *microempresas e empresas de pequeno porte*, mediante a simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias, com relação à determinação e ao pagamento unificado de impostos e contribuições federais mencionados expressamente no aludido diploma. Está prevista também a possibilidade de se estender a aplicação do SIMPLES, mediante a assinatura de convênio, aos Estados, Distrito Federal e Municípios relativamente ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal (ICMS) e Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS).

Tendo em vista que pelo art. 31 da aludida lei foram revogados os dispositivos das leis nºs 7.256/84, 8.383/91 e 8.864/94, que dispunham acerca do tratamento fiscal de isenção do imposto de renda e da contribuição para o PIS para as microempresas, *a partir de 1^o-1-97, as pessoas jurídicas que não optarem pelo novo regime não mais poderão ser beneficiárias dos incentivos fiscais previstos nos citados diplomas legais, ficando sujeitas à incidência de todos os tributos e contribuições federais nos termos e formas previstas aplicáveis às demais pessoas jurídicas em geral.*

Pela Lei nº 9.316/96, conversão da Medida Provisória nº 1.516-2/96, também foi alterada a apuração da base de cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), estabelecendo que não mais poderá ser deduzido, para efeito da determinação do lucro real, o valor da CSLL, nem da sua própria base de cálculo. Desse modo, deverão ser adicionados ao lucro líquido do período os valores da CSLL registrados como custo ou despesa para a apuração do lucro real.

2 - NOÇÕES GERAIS

2.1 - Fontes da obrigação tributária

A ação estatal de tributar é vinculada, não constituindo um ato discricionário da administração tributária, tendo em vista que o poder do Estado de exigir tributos somente poderá ser exercido nos limites e em estrita obediência aos termos e forma da lei (*vide* arts. 5º, II, e 150, I, da CF e 97, 113, 114 e 142 do CTN).

A lei é a fonte primeira do fato gerador (hipótese de incidência – descrição na lei) e do qual decorre a obrigação tributária (momento em que o tributo passa a ser devido). Como também é ela que dispõe acerca da constituição do crédito tributário por meio lançamento.

Se inexistir lei não há que se falar em fato gerador e, por decorrência, não há a possibilidade de se proceder ao lançamento. Qualquer fato que ocorra fora do âmbito e limite da lei constitui uma hipótese de não-incidência tributária, assim como nem sempre são coincidentes as hipóteses legais tipificadas como fato gerador e os conceitos estabelecidos no campo civil, da economia, contabilidade, etc, como, por exemplo, no caso das ficções legais ou dos ajustes do lucro contábil para determinação do lucro real.

Contudo, a lei não tem poderes ilimitados, devendo sempre se ater e estar contida dentro dos preceitos constitucionais para que tenha eficácia e validade e possa produzir os efeitos buscados, independentemente do aspecto de justiça ou injustiça que se possa presumir.

2.1.1 - Hierarquia das normas da legislação tributária

O ordenamento jurídico é constituído por um conjunto de leis e normas que regem o Estado, comportamentos, direitos, obrigações, etc.

Dentro do ordenamento jurídico as normas são postas em ordem hierárquica, na qual a norma inferior extrai a sua validade da norma hierarquicamente superior (Hans Kelsen), sendo que a Constituição é a norma que dá validade e eficácia a todas as outras normas do sistema jurídico.

Deste modo, toda norma inferior que contrariar ou não se fundamentar em uma norma hierarquicamente superior será sempre inválida. Entretanto, as normas que compõem o ordenamento jurídico não possuem entre si a mesma hierarquia, mas são compostas de degraus hierarquizados.

De acordo com a teoria de Hans Kelsen, as normas se encontram dentro do ordenamento jurídico dispostas hierarquicamente em forma de pirâmide, em que indo-se da base ao topo tem-se um menor número de normas em cada nível. As normas superiores vão dando validade e eficácia àquelas que se encontram em um nível inferior, e, finalmente, acima de todas as outras se encontra, apenas, uma norma maior que dá fundamento a todas as outras normas inferiores.

As normas da legislação tributária colocam-se na seguinte escala hierárquica (art. 59 da CF):

- Constituição Federal e suas respectivas emendas;
- Leis complementares – Código Tributário Nacional;
- Tratados, convenções e acordos internacionais (art. 84, VIII, da CF);
- Lei ordinária e medida provisória;
- Lei delegada;
- Decretos (art. 84, IV, da CF);
- Resoluções;
- Normas complementares – Atos administrativos.

Constituição Federal: é ela que fixa os fundamentos do Estado.

As normas básicas e estruturais do Sistema Tributário Nacional estão previstas na Constituição Federal, arts. 145 a 162, a qual expressamente estabelece os princípios fundamentais, a discriminação constitucional de rendas, quais tributos e as contribuições sociais, dispondo sobre a competência para legislar, arrecadar e fiscalizar, além de fixar, também, limites ao poder de tributar. A Constituição Federal não estabelece os fatos geradores específicos nem quantifica

as obrigações tributárias, cuja competência específica se situa no âmbito das normas inferiores da legislação tributária.

Lei complementar – Código Tributário Nacional: cumpre à lei complementar explicitar a Constituição Federal com relação aos princípios fundamentais de direito tributário em geral e de cada tributo em particular a serem seguidos pelas normas inferiores, competindo-lhe disciplinar sobre os conflitos de competência e dispor sobre as normas gerais que regulamentam o nascimento, as modificações e a extinção da relação jurídica do tributo, fixando os conceitos de contribuinte, fato gerador, obrigação tributária, base de cálculo, crédito tributário, lançamento, administração tributária, decadência e prescrição, etc. A lei complementar não fixa os fatos geradores específicos nem quantifica as obrigações tributárias.

Tratados, convenções e acordos internacionais (art. 84, VIII, da CF): têm como objetivo a fixação de limites entre o País e os Estados estrangeiros, em relação ao poder tributante de cada um que afete a ambos os Estados. É da competência exclusiva do presidente da República o poder de firmar os tratados. Entretanto, para a sua validade interna dependem de referendo do Poder Legislativo. De acordo com o art. 98 do CTN, os tratados se sobrepõem à legislação ordinária interna, mas não podem contrariar a Constituição Federal e o próprio CTN.

Lei ordinária: como regra geral compete exclusivamente à lei a criação, extinção, aumento, redução, definição do fato gerador específico da obrigação principal, fixação da base de cálculo e alíquota, criação e definição de penalidades, exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, além da redução ou dispensa de penalidades, neste caso a chamada “lei ordinária”, como prevista no art. 59 da Constituição Federal, em obediência ao princípio da legalidade estabelecido no art. 5º, II, da CF: “Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

Pelo seu art. 150, a Constituição, textualmente, veda: “À União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a possibilidade de exigirem ou aumentarem tributo sem que a lei o estabeleça”.

As leis constituem, assim, o principal e exclusivo instrumento para definição da obrigação tributária principal; entretanto, elas não podem contrariar as normas que sejam hierarquicamente superiores,

assim como as normas inferiores às leis não têm competência para legislar sobre esta matéria.

Decreto: objetiva regular a fiel execução das leis, restringindo-se o seu conteúdo e alcance às leis que visa regulamentar e cuja competência exclusiva é disciplinar as obrigações acessórias ou explicar o espírito implícito das leis que regulamenta. Portanto, os decretos não podem exigir imposto, criar fatos geradores, fixar alíquotas, etc.

Para o mestre Hely Lopes Meirelles,

Decreto, em sentido próprio e restrito, são atos administrativos da competência exclusiva dos chefes do Executivo, destinados a prover situações gerais ou individuais, abstratamente previstas de modo expresso, explícito ou implícito, pela legislação... Como ato administrativo, o decreto está sempre em situação inferior à lei e, por isso mesmo, não a pode contrariar. O decreto geral tem, entretanto, a mesma normatividade da lei, desde que não ultrapasse a alçada regulamentar de que dispõe o Executivo (*Direito administrativo brasileiro*).

Os decretos podem ainda ser utilizados como instrumento para o fim de baixar regulamentos, como, no caso em espécie, o atual Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR), aprovado pelo Decreto nº 1.041/94.

Regulamento: constitui um ato administrativo com o fim de fazer a condensação e consolidação das leis em vigor acerca de determinado tributo, na data em que é baixado, referente tanto às obrigações principais (imposto e penalidade) como a obrigações acessórias.

Explicando o que seja um regulamento, o mestre Aliomar Baleeiro, no seu livro *Direito tributário brasileiro*, ensina que:

Os regulamentos são atos administrativos, postos em vigência por decreto, para especificar os mandamentos da lei, ou prover situações ainda não disciplinadas por lei. Desta conceituação ressaltam os caracteres marcantes do regulamento: ato administrativo (e não legislativo); ato explicativo ou supletivo da lei; hierarquicamente inferior à lei; ato de eficácia externa.

Prossegue, ainda, Baleeiro:

Como ato inferior à lei, o regulamento não pode contrariá-la ou ir além do que ela permite. No que o regulamento infringir ou extrapassar a lei é irritado e nulo.

Assim sendo, o regulamento jamais poderá instituir ou majorar tributos, criar cargos, aumentar vencimentos, perdoar dívidas ativas, conceder isenções tributárias e o que depender de lei propriamente dita.

Normas complementares da legislação tributária: enquadram-se neste conceito, de conformidade com o art. 100 do CTN, os atos expedidos pelas autoridades administrativas, tais como: pareceres, instruções, atos declaratórios normativos, bem como as práticas reiteradas das autoridades administrativas (como, por exemplo, os Manuais de Orientação dos Contribuintes Pessoas Jurídicas – MAJUR) e os convênios firmados entre a União e os Estados da Federação, e lhes compete, exclusivamente, disciplinar, no âmbito das repartições, a aplicação das leis e decretos.

2.1.2 - Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza – Fontes

No que se refere especificamente ao imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, de acordo com o art. 153 da CF, é dada à União a competência para instituí-lo, cumprindo ao CTN, por seus arts. 43 a 45, estabelecer qual o seu fato gerador, base de cálculo e quem são seus contribuintes.

Já o disciplinamento da criação, incidência, majoração, exigência, etc, do citado tributo, por se tratar de obrigação *ex legis*, está adstrito ao campo das leis ordinárias, as quais se encontram atualmente incorporadas ao bojo do vigente Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 11-1-94, devendo-se ressaltar, entretanto, que alguns dos seus dispositivos já se encontram revogados, haja vista que posteriormente à sua expedição já foram editados vários diplomas legais alterando as regras neles contidas.

Ressalte-se, entretanto, que o atual Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza – RIR/94, em muitos dos seus dispositivos omite a matriz legal que dá embasamento aos seus preceitos, assim como introduz algumas hipóteses não reguladas em lei. Quando as citadas omissões apenas se referirem às obrigações acessórias, nada obsta a sua aplicação; contudo, quando forem relativas à obrigação principal (exigência de tributo ou penalidade), tendo

em vista que esta somente pode decorrer da lei, a falta de norma legal que lhe possa dar fundamento invalida qualquer disposição neste sentido, pois não compete ao regulamento suprir omissões das leis fiscais. Acerca da vigência do RIR/94, *vide* capítulo 55 deste livro.

2.2 - Princípios gerais de direito tributário aplicáveis ao imposto de renda

Princípios são diretrizes ou normas fundamentais de um sistema jurídico. São preceitos que fixam todo o sentido e direcionamento da ordem jurídica e, por conterem o espírito da lei e do ordenamento jurídico, devem ser respeitados com vistas a um perfeito funcionamento e orientação global de todo o sistema.

2.2.1 - Princípios e garantias constitucionais em matéria tributária

Para o mestre Souto Maior Borges, os princípios vitais e basilares de todo o sistema, dos quais decorrem todos os demais princípios, precipuamente em matéria tributária, são os princípios da isonomia e legalidade, entendendo que os dois, a rigor, constituem um único princípio que sem ele não poderia sobreviver o estado de direito e dos quais decorrem todos os demais, cuja discriminação na Constituição seria mesmo dispensável, bastando apenas a rigorosa observância daqueles dois.

Igualdade ou isonomia (arts. 5º, *caput*, e 150, II, da CF):

Todos são iguais perante a lei, sendo vedado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios instituírem tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de profissão ou função exercida.

Essa igualdade não quer significar a igualdade de fato, mas a igualdade jurídica, no sentido da notória afirmação de Aristóteles de que a igualdade consiste em tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais (Yoshiaki Ichihara, *Direito tributário*).

Legalidade – reserva legal (CF, arts. 5º, II, e 150, I):

Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei, sendo vedado o aumento ou a exigência de tributo sem que lei o estabeleça (*vide* também arts. 97, 113, 114 e 142 do CTN).

O princípio consagra não só a legalidade da tributação, como constitui o fundamento básico do estado de direito, pois a causa da tributação deverá estar sempre respaldada na lei, visto que sem lei não há tributo nem a sua exigência.

O veículo introdutor da regra tributária no ordenamento há de ser sempre a lei (sentido *lato*), porém o princípio da estrita legalidade diz mais do que isso, estabelecendo a necessidade de que a lei adventícia traga no seu bojo os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional. Esse *plus* caracteriza a *tipicidade tributária*, que alguns autores tomam como outro postulado imprescindível ao subsistema de que nos ocupamos, mas que pode, perfeitamente, ser tido como decorrência imediata do princípio da estrita legalidade (Paulo de Barros Carvalho, *Curso de direito tributário*).

Outro grande princípio, que rege não só o direito substantivo, mas também se presta para orientar o julgador, é o princípio da *legalidade da Administração*, ou seja, a Administração só poderá exigir alguma coisa de alguém se essa exigência estiver contida em lei. Se ninguém é obrigado a fazer ou não fazer alguma coisa senão em virtude de lei é óbvio que a primeira entidade a obedecer a tal comando deverá ser a Administração, não podendo exigir tributo, impor obrigações a qualquer contribuinte, ou exigir que ele se abstenha de praticar algum ato se não existe lei prevendo tal exigência ou abstenção (Antonio da Silva Cabral, *Processo administrativo fiscal*).

Anterioridade da lei (CF, art. 150, III, a e b):

Somente poderá haver exigência ou cobrança de tributo a partir do exercício seguinte àquele em que a lei o haja instituído ou aumentado.

Há o princípio da anterioridade da lei. O contribuinte não pode ser pego desprevenido. Não pode a lei criar tributo e passar a cobrá-lo de imediato, a não ser em casos específicos, como no caso dos tributos relacionados com o comércio exterior, ou com o transporte, produtos industrializados etc, em que além da função de arrecadar receitas o tributo tem finalidade extrafiscal, como a de regular o comércio internacional, a de influir diretamente na economia, ou ser cobrado

para atender a casos especiais, como na hipótese de imposto lançado por motivo de guerra. Fora dessas hipóteses, prevalece o art. 150, III, b, da CF (Antonio da Silva Cabral, *Processo administrativo fiscal*).

Irretroatividade da lei – respeito ao direito adquirido, ao ato jurídico perfeito e à coisa julgada (CF, arts. 5º, XXXVI, e 150, III, a):

“A lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”, sob pena de quebra da segurança jurídica, não podendo ser aplicada lei nova a fatos geradores ocorridos antes do início da sua vigência.

O princípio vedativo da irretroatividade apanha qualquer espécie de regra jurídica, emane de qualquer autoridade estatal, paraestatal, ou ligada ao Estado (Pontes de Miranda).

A LICC definiu o *ato jurídico perfeito* como o já consumado segundo a lei vigente ao tempo em que se efetuou. Consideram-se *adquiridos* assim os direitos em que o seu titular, ou alguém por ele, possa exercer, como aqueles cujo começo do exercício tenha termo pré-fixado, ou condição preestabelecida inalterável, a arbitrio de outrem. Chama-se *coisa julgada* ou caso julgado a decisão judicial de que não caiba recurso (Antonio da Silva Cabral, *Processo administrativo fiscal*).

Uniformidade da tributação (CF, art. 151, I, II e III):

É a vedação, à União, de instituir tributo que não seja uniforme em todo território nacional, que implique a distinção ou preferência de um ou outro Estado ou Município em prejuízo de outro. A proibição não alcança a concessão de benefícios fiscais com vistas ao desenvolvimento de regiões ou incentivos a atividades.

Capacidade contributiva (CF, art. 145, § 1º):

No intuito de proceder à justiça fiscal e graduar o peso da tributação, a Constituição estabelece que os impostos, sempre que possível, terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, com observâncias das garantias individuais e sem que se constitua em confisco.

Imunidades Tributárias (CF, art. 150, VI):

São “vedações absolutas ao poder de tributar certas pessoas (subjettivas) ou certos bens (objettivas) e, às vezes, uns e outros” (Aliomar Baleeiro, *Direito tributário brasileiro*).

Decorrem da norma constitucional e são auto-aplicáveis no sentido de limitar o poder do legislador ordinário de instituir impostos em determinadas hipóteses expressamente previstas.

Imunidades tornam inconstitucionais as leis ordinárias ou atos que as contrariem. (Sobre a matéria, *vide* capítulo 2, item 13.)

Proibição de confisco (CF, art. 150, IV):

A tributação não poderá ter conotação confiscatória, sob pena de descaracterizar a sua natureza tributária e se transformar em punição, atentando contra o direito de propriedade e a segurança jurídica, devendo-se limitar, apenas, a uma participação percentual ou a uma parte da riqueza produzida pelo contribuinte.

* *Garantia da exclusividade da União para instituir e cobrar empréstimos compulsórios* (CF, art. 148, I e II):

Compete à União instituir e cobrar empréstimos compulsórios para atender despesas extraordinárias ou para atender necessidade de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional.

Inviolabilidade (CF, art. 5º, X, XI, XII e LVI):

O Texto Constitucional consagra a inviolabilidade quanto: a intimidade, a vida privada, a honra, a casa, a correspondência, as comunicações telegráficas e telefônicas, as comunicações de dados, expressamente proibindo a admissibilidade, no processo, das provas obtidas por meios ilícitos.

Jurisdição única (CF, art. 5º, XXXV):

“A lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça de direito.”

A Constituição Federal consagra o princípio da inafastabilidade do controle jurisdicional, competindo ao Poder Judiciário, em última instância, a decisão sobre os direitos e a apreciação dos processos, até no que se refere ao controle da legalidade e constitucionalidade.

O devido processo legal (*due process of law*) (CF, art. 5º, LIV):

“Ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal.”

Há de se reconhecer a qualquer um o *direito de ser ouvido*, o direito de se *manifestar* e *impugnar*, bem como o sagrado direito de apresentar a *mais ampla defesa*, tudo de acordo com o devido processo legal (Antonio da Silva Cabral, *Processo administrativo fiscal*).

O princípio, aplicável tanto ao processo judicial quanto ao processo administrativo, constitui um instrumento soberano para preservar direitos e assegurar garantias no sentido de tornar possível a busca da tutela jurisdicional ou do ato administrativo que consubstancia a manifestação final da Fazenda Pública.

Contraditório ou ampla defesa (CF, art. 5º, XXXIV, LV, LVI e LVII):

É corolário do princípio do devido processo legal.

Para Hugo de Brito Machado

os conceitos de contraditório e de ampla defesa são interligados, até porque o contraditório é, de certa forma, um meio, ou um instrumento inerente à ampla defesa.

Por contraditório entende-se a garantia de que nenhuma decisão ocorrerá sem a manifestação dos que são parte no conflito. No processo administrativo fiscal a garantia do contraditório quer dizer que o contribuinte tem direito de manifestar-se sobre toda e qualquer afirmação dos agentes do fisco, antes da decisão. E também que os agentes do fisco devem ser ouvidos sobre a defesa oferecida pelo contribuinte.

Assim, se em face da impugnação do auto de infração, ao prestar informações, o agente do fisco faz qualquer afirmação nova, não contida no auto de infração, ou oferece qualquer documento sobre aquela afirmação, sobre o documento deve ser ouvido o contribuinte. Nada que seja relevante para o julgamento pode ser colocado nos autos do processo por uma das partes, sem que a outra tenha conhecimento, e tenha oportunidade de sobre aquilo se manifestar, antes do julgamento (*Temas de direito tributário*).

Garantia de mandado de segurança (CF, art. 5º, LXIX):

Garantia da utilização de remédio judicial específico, para proteção de direito líquido e certo, quando o responsável pelo ato for autoridade pública ou agente de pessoa jurídica no exercício de atribuições do Poder Público, quando estiverem presentes dois requisitos essenciais: *periculum in mora* (perigo da demora) e o *fumus bonis iuris* (fumaça do bom direito).

Vinculação da administração pública (CF, art. 37, *caput*):

A administração pública deverá obedecer aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade.

Publicidade (CF, arts. 5º, XXXIII e XXXIV, e 37):

A todos é assegurado o direito de receber informações, de seu interesse, dos órgãos públicos, só se justificando o sigilo nos casos que comprometerem a segurança da sociedade e do Estado.

Surge daí a obrigação de serem fornecidas as certidões das peças processuais, pareceres ou documento quando solicitados por qualquer interessado, para defesa de seus direitos ou esclarecimentos de situações, respeitando-se, contudo, o sigilo decorrente da profissão e o sigilo fiscal (Lei nº 8.021/90, art. 7º, § 3º, e RIR/94, arts. 1.029, 1.030 e 1.031).

Ressalte-se que a adoção deste princípio em matéria tributária é parcial e bastante restrita, só se aplicando, na maioria das vezes, em relação ao próprio interessado e no julgamento de processos administrativos na segunda instância – Conselho de Contribuintes, tendo em vista que neste âmbito prevalece o sigilo fiscal como garantia do sujeito passivo.

2.2.2 - Critério constitucional para fixação do Imposto de Renda (CF, art. 153, § 2º, I)

De acordo com as prescrições constitucionais, o Imposto de Renda deverá ser informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade. (*vide* item 2.5 deste capítulo.)

2.3 - Lei e legislação tributária

Lei (lei ordinária): na acepção da palavra é uma “norma abstrata, geral e obrigatória, emanada do Poder Legislativo e sancionada pelo Executivo, ou promulgada pelo próprio Legislativo” (Yoshiaki Ichihara, *Direito tributário*).

Em matéria tributária é a fonte primeira do fato gerador e da obrigação tributária. É ela que determina a constituição do crédito tributário por meio do lançamento.

Legislação tributária: “Compreende o conjunto de normas, de diversas hierarquias, desde a norma constitucional até as normas complementares. A lei faz parte desse conjunto” (Yoshiaki Ichihara, *Direito tributário*).

Enquadram-se nesse conceito, também, as normas complementares de conformidade com o art. 100 do CTN, que são os atos expedidos pelas autoridades administrativas, tais como: pareceres, instruções e atos declaratórios normativos, assim como as decisões dos órgãos singulares ou colegiados da instância administrativa.

2.4 - Contabilidade *versus* legislação fiscal

Contabilidade: em linhas gerais, poder-se-ia dizer que a contabilidade é o retrato da empresa, ou seja, um sistema de informações sobre as mutações ocorridas na sua situação econômico-financeira, que se encontra estribado na escrituração financeiro-contábil, utilizando-se de princípios e de técnicas próprias, compreendendo o conjunto de registros dos fatos ocorridos durante certo período de tempo.

De acordo com o art. 177 da Lei nº 6.404/76 (Lei das S/A), a escrituração da companhia deverá obedecer aos preceitos contidos na citada lei, na legislação comercial e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos.

Legislação fiscal: compreende todo o conjunto das normas que estabelecem os procedimentos, hipóteses de incidência, isenções, limites de dedutibilidade de custos/despesas, adições, exclusões, etc que deverá ser adotado para o enquadramento do fato gerador e para a apuração da base de cálculo do tributo, visando à correta determinação do lucro fiscal ou lucro real.

Nem todos os valores e fatos que se encontram devidamente registrados na escrituração da empresa, embora lançados em estrita observância às leis comerciais e aos procedimentos contábeis, são aceitos pela legislação do imposto de renda, daí surgindo, em conseqüência, a necessidade de se ajustar o resultado contábil para adequá-lo à legislação fiscal, o que não poderá ser feito nos registros contábeis, em face do que dispõe o art. 177 da Lei nº 6.404/76.

Porém, a legislação fiscal respeita os atos de comércio realizados pela empresa, que se encontram escriturados na sua contabilidade, não interferindo nos respectivos lançamentos, mas criando a obrigatoriedade de a pessoa jurídica possuir livro próprio, específico – LALUR (Livro de Apuração do Lucro Real) –, para que sejam efetuados os devidos ajustes da contabilidade à legislação fiscal.

De tais ajustes podem advir resultados contábil e fiscal diferentes, isto é, o Lucro Contábil ou Lucro Líquido – LL (apurado na demonstração de resultado) – ser diferente do Lucro Fiscal ou Lucro Real – LR (apurado no LALUR).

Ex.: LL negativo – LR positivo
LL positivo – LR negativo
LL = LR se não há ajustes

2.5 - Características do Imposto de Renda

De acordo com o § 1º do art. 145 c/c o § 2º do art. 153 da CF, o imposto de renda se caracteriza por ser:

Pessoal: a tributação deverá levar em conta as características pessoais do contribuinte.

Direto: o ônus do tributo é suportado pelo próprio contribuinte de direito.

Graduado segundo a capacidade econômica: observada a capacidade contributiva segundo a possibilidade econômica de pagar impostos.

Generalidade: deverá recair sobre todos sem exceção, sem distinção de nacionalidade, sexo, idade, estado civil ou forma jurídica, aplicando-se o princípio da isonomia.

Universalidade: exige que todos os rendimentos sejam tributados (equidade horizontal), independentemente da denominação ou função, localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte e da sua origem.

Progressividade: este é o corolário da capacidade contributiva, pois a tributação aumenta em percentual à medida que aumenta a respectiva base de cálculo.

2.6 - Fato gerador

O próprio CTN se encarregou de definir o que seja fato gerador, para alguns também chamado de hipótese de incidência:

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

Com relação especificamente ao imposto de renda, o CTN define o seu fato gerador como sendo:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

2.6.1 - Conceitos

Renda: a expressão compreende o produto ou resultado da remuneração dos fatores de produção (capital, trabalho ou combinação de ambos), durante certo lapso de tempo. O produto ou resultado pressupõe que só devam ser tributados os ganhos líquidos – *Lucros* –, a parte dos rendimentos que supera as despesas necessárias à sua percepção.

Proventos: em sentido amplo, significa todo e qualquer acréscimo patrimonial que não seja considerado renda.

Aquisição de disponibilidade: é a situação que possibilita ao titular poder dar destinação livre e imediata à renda ou provento percebido, não alcançando a disponibilidade apenas em potencial.

- Disponibilidade econômica: é a percepção efetiva da renda ou provento. A aquisição se dá pelo fato material independentemente da legalidade ou não do modo de obtenção. Portanto, a disponibilidade pode não ser jurídica. Ex.: os ganhos decorrentes de contravenções podem ser tributados.
- Disponibilidade jurídica: aquisição de um título jurídico que confira direito à percepção de um valor definido, ingresso de forma, legal, no patrimônio. É a aquisição do ganho de forma legal. Pressupõe a disponibilidade econômica.

- Disponibilidade financeira: é o ingresso físico do valor cuja disponibilidade econômica ou jurídica foi previamente adquirida.

A legislação do imposto de renda adota como princípio o da aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica do ganho independentemente da disponibilidade financeira, ao consagrar como regra, salvo exceções expressas, o registro e a apuração dos resultados pelo regime de competência desvinculado do efetivo ingresso ou dispêndio no caixa da pessoa jurídica.

2.6.2 – *Momento da ocorrência*

O imposto de renda das pessoas jurídicas, como regra, tem fato gerador complexo (apesar das severas críticas de Paulo de Barros Carvalho – *Curso de direito tributário*), ou seja, é formado por vários fatos ocorridos sucessivamente em um determinado período de tempo. Somente por exceção, principalmente com relação à tributação no regime de fonte (ex.: aplicação de capital, renda variável), é que se dá a tributação instantânea ou simples, no momento isolado de ocorrência do fato gerador.

Consoante o art. 221 do RIR, *considera-se ocorrido o fato gerador na data do encerramento do período-base*, com exceção para as aplicações financeiras de renda fixa e de renda variável e todos aqueles sujeitos à retenção na fonte.

Ainda, de acordo com o art. 222 do RIR, *completada a ocorrência do fato gerador do imposto, o contribuinte deverá elaborar a demonstração do lucro real*.

A determinação do momento de ocorrência do fato gerador é de grande relevância para a identificação da legislação aplicável a ele e também para que se possa caracterizar a decadência do direito à constituição do crédito tributário, tendo em vista que, de acordo com o disposto no art. 144 do CTN, o lançamento do imposto reporta-se à data de ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente revogada ou modificada.

Ao longo do tempo, levando-se em conta a realização complexiva da ocorrência do fato gerador, o momento da sua ocorrência foi fixado

por sucessivas leis, variando de acordo com a forma de apuração prevista para determinação dos resultados, tendo em vista que o fato gerador ocorre no momento em que se apura o resultado do período com base no lucro real, presumido ou arbitrado, podendo ser identificados os seguintes momentos:

- *Até o ano-calendário de 1991* – O fato gerador ocorria anualmente com o encerramento do período-base em 31 de dezembro de cada ano.
- *No ano-calendário de 1992* – Com a introdução do sistema de tributação em bases correntes mensais, o fato gerador, também, ocorria mensalmente, para aqueles que apurassem o lucro real mensal, lucro presumido e lucro arbitrado, e semestralmente para aqueles que efetuassem recolhimentos mensais com base na estimativa e apresentassem declaração de rendimentos com base no lucro real semestral (Lei nº 8.383/91).
- *Anos-calendários de 1993 e 1994* – O fato gerador ocorria mensalmente como regra, com exceção da hipótese em que o contribuinte fizesse opção pelo lucro real e recolhimentos mensais com base na estimativa, com obrigatoriedade da apuração dos resultados em 31 de dezembro de cada ano, hipótese em que se considerava como anual (Lei nº 8.541/92).
- *Anos-calendários de 1995 e 1996* – Como a regra de apuração dos resultados passou a ser anual, em 31 de dezembro de cada ano, considera-se este como o momento de ocorrência do fato gerador. Entretanto, para aqueles que apurem seus resultados com base no lucro real mensal, lucro presumido e lucro arbitrado, o momento de ocorrência continuou sendo mensal. Deste modo, para as pessoas jurídicas que apurassem efetivamente o lucro real mensal, com base nas leis comerciais e fiscais (partindo do lucro líquido contábil), lucro presumido e lucro arbitrado, o fato gerador ocorria mensalmente e para aquelas que recolhessem o tributo mensal com base nas regras da estimativa/presunção o fato gerador ocorria anualmente, considerando-se este momento como sendo 31 de dezembro de cada ano quando fosse determinado o lucro real do período.

- *A partir do ano-calendário de 1997* – Foi alterada, mais uma vez, a regra de apuração dos resultados da pessoa jurídica com base no lucro real, presumido ou arbitrado, para ter periodicidade trimestral, com períodos de apuração encerrando-se nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, com direito, entretanto, à opção pela tributação mensal com base no pagamento por estimativa e apuração do lucro real em 31 de dezembro de cada ano, para as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real – arts. 1º e 2º da Lei nº 9.430/96. Assim, como regra, passa-se a considerar como *ocorrido o fato gerador trimestralmente* e, por exceção, para aqueles que optarem pelos recolhimentos mensais com base na estimativa, considera-se ocorrido o fato gerador anualmente em 31 de dezembro de cada ano.

2.7 - Base de cálculo (Art. 179 e seu parágrafo único do RIR)

Chama-se base de cálculo o valor, a base, sobre a qual é aplicada a alíquota para calcular-se o imposto; é o lucro tributável que for apurado em um lapso de tempo (período de apuração – mensal ou anual), determinado segundo a lei vigente na data da ocorrência do fato gerador.

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

2.7.1 - Sistemática de apuração vigente

Até 31-12-94 (art. 178 do RIR) – *Bases correntes mensais*: o imposto é considerado devido à medida que os lucros forem percebidos/auferidos a cada mês.

Esta regra foi introduzida a partir de 1º-1-92, pela Lei nº 8.383/91, art. 38. Até então prevalecia a regra de apuração anual, em 31 de dezembro (Decreto-Lei nº 2.354/87, que alterou a Lei nº 7.450/85 para a qual a apuração era semestral).

A partir de 1º-1-95: pela nova redação do art. 178, dada pelos arts. 25 e 26 da Lei nº 8.981/95 (IN nº 51/95, art. 2º, parágrafo único), o

imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive das equiparadas, *será devido à medida que os rendimentos, ganhos e lucros forem sendo auferidos*, tendo sido suprimida a expressão “mensalmente” que constava do citado artigo cuja matriz legal era a Lei nº 8.541/92, art. 1º. Tal disposição consagra, portanto, a partir de 1995, a regra de apuração anual e, somente por exceção, a possibilidade de se determinar o lucro real mensalmente.

A partir de 1º-1-97: bases correntes, com apuração do lucro real, presumido ou arbitrado trimestralmente, como regra, ou, por opção, apuração do lucro real em 31 de dezembro de cada ano para as pessoas jurídicas que fizerem recolhimentos mensais com base na estimativa (arts. 1º e 2º da Lei nº 9.430/96).

2.7.2 - Formas de tributação (art. 179 do RIR)

A regnal geral de tributação para as pessoas jurídicas é a apuração dos resultados com base no lucro real determinado anualmente a partir dos registros contábeis e fiscais. Entretanto, como opção é facultada a tributação pelo lucro presumido – quando a empresa for de porte médio ou pequeno que não justifique a manutenção de registros contábeis e fiscais completos –, ou pelo lucro arbitrado, quando a pessoa jurídica não mantiver escrita regular ou esta tenha se tornado impraticável à apuração do lucro real e não seja possível a opção pelo lucro presumido.

Integram a base de cálculo todos os ganhos e rendimentos de capital, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada, independente da natureza, da espécie ou da existência de título ou contrato escrito. (*vide* parágrafo único do art. 179).

- *Lucro real*: é o resultado do período-base (lucro líquido ou prejuízo) apurado contabilmente, ajustado pelas adições, exclusões e compensações determinadas na lei fiscal (*vide* regras a partir do capítulo 6).
- *Lucro presumido*: a lei dá opção às pessoas jurídicas, que não estejam obrigadas à tributação com base no lucro real, de poderem apurar a base de cálculo do imposto de renda mediante a presunção do seu lucro pela aplicação de um percentual

sobre o valor das receitas, independentemente do resultado obtido na escrituração contábil (*vide* capítulo 30).

- *Lucro arbitrado*: forma de tributação restrita, só admitida em situações excepcionais, quando por outros meios não for possível apurar a base de cálculo do imposto (*vide* capítulo 31).

A partir de 1º-1-97 – Lei nº 9.430/96

A adoção da forma de tributação pelo lucro real, presumido ou arbitrado é manifestada pelo pagamento do imposto trimestral e será irretroatável para todo o ano-calendário (art. 3º).

Na hipótese de ser exercida a opção por recolhimentos com base na estimativa, esta deverá ser manifestada com o pagamento do imposto correspondente ao mês de janeiro ou de início de atividade (art. 3º, parágrafo único).

Se a pessoa jurídica houver pago o imposto com base no lucro presumido e quiser alterar a forma de tributação, em relação ao mesmo ano-calendário, passando a ser tributada com base no lucro real, ficará sujeita ao pagamento de multa e juros moratórios sobre a diferença de imposto pago a menor, admitindo-se a mudança de opção apenas se formalizada até a entrega da correspondente declaração de rendimentos e antes de iniciado o procedimento de ofício (art. 26).

2.7.3 – Forma de apuração (art. 180 do RIR)

Até 31-12-94: em UFIR (Unidade Fiscal de Referência).

A partir de 1º-1-95: *em Reais*.

De acordo com o art. 6º da Lei nº 8.981/95, não mais haverá conversão da base de cálculo em UFIR para os fatos geradores que ocorreram a partir de 1º-1-95.

A Lei nº 9.249/95 ratificou a forma de apuração dos tributos, dispondo no seu art. 1º: “As bases de cálculo e o valor dos tributos e contribuições federais serão expressos em reais”.

A Lei nº 9.430/96, art. 75 e seu parágrafo único, a partir de 1º-1-97, manteve as mesmas regras de apuração e, ainda, restringiu a utilização da UFIR atualizada anualmente, exclusivamente para a atualização dos créditos tributários da União, objeto de parcelamento concedido até 31-12-94.

2.7.4 - Incidência da tributação sobre os rendimentos

Com relação à incidência de tributação sobre os rendimentos, podem-se distinguir três tipos de recolhimentos para o imposto de renda a serem efetuados de acordo com a sua forma de percepção:

- 1) *rendimentos tributados pelo próprio contribuinte* por meio de recolhimentos trimestrais (lucro real, lucro presumido ou lucro arbitrado), mensais e anuais (lucro real com opção pela estimativa) e, posteriormente, informados na declaração de rendimentos, incluindo-se neste grupo a maioria dos rendimentos, como, por exemplo, as receitas operacionais e as não-operacionais da pessoa jurídica (até 31-12-96 os recolhimentos eram sempre mensais, independentemente da forma de tributação);
- 2) *rendimentos tributados exclusivamente na fonte* são aqueles que a lei prevê, expressamente, que a fonte pagadora dos rendimentos deverá proceder à apuração e recolhimento do imposto de renda no momento de ocorrência do fato gerador, e os rendimentos são pagos ou creditados aos seus beneficiários já deduzidos do imposto, esgotando-se assim a respectiva tributação, que é considerada como definitiva, uma vez que o contribuinte não deverá incluir mais este rendimento na base de cálculo sujeita à tributação mensal ou anual, nem computá-lo na declaração de rendimentos, onde ele será apenas informado, como também não terá direito à compensação do imposto de renda retido na fonte, como, por exemplo, os rendimentos de aplicação financeira de renda fixa para as empresas tributadas pelo lucro presumido até 31-12-96;
- 3) *rendimentos tributados na fonte como antecipação do imposto a ser recolhido mensalmente* e também a ser computado na declaração de rendimentos. Neste caso, a lei também prevê, expressamente, que o rendimento é pago ou creditado pela fonte pagadora já deduzido do imposto na fonte. Porém, o contribuinte, no momento da apuração da base de cálculo do imposto trimestral, mensal ou anual, deverá incluir o rendimento, podendo compensar o imposto de renda que for retido pela fonte pagadora, como, por exemplo, as empresas prestadoras de serviço para as quais exista previsão legal de retenção na fonte.

2.8 - Periodicidade de incidência do imposto

É o espaço de tempo ao término do qual as pessoas jurídicas devem apurar seus resultados (lucros ou prejuízos, estimativa, presunção ou arbitramento) e calcular o imposto de renda devido, conforme a hipótese. (Sobre regras de pagamento do imposto, *vide* capítulo 48 deste livro.)

Até 31-12-95: mensal – o imposto de renda incide e deveria ser pago mensalmente, havendo a obrigatoriedade da apresentação de declaração de rendimentos anual (arts. 181, 521, 540, 856 e 903 do RIR).

A partir de 1º-1-97: trimestral – o imposto de renda incide e deve ser pago trimestralmente em quota única, com a possibilidade de recolhimento parcelado em até três quotas mensais, iguais e sucessivas, sendo que as quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalentes à taxa referencial do SELIC (Sistema Especial de Liquidação e Custódia). Como exceção, as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real poderão efetuar pagamentos mensais do imposto com base na estimativa.

2.8.1 - Lucro real

Para os períodos anteriores à vigência do Regulamento: vide regras no capítulo 5 deste livro.

Anos-calendários 1993 e 1994 (art. 181 do RIR; Lei nº 8.541/92, art. 1º):

Regra: apuração mensal do imposto de renda com base no lucro real.

Exceção: apuração mensal do imposto de renda com base na estimativa e obrigatoriedade da apuração do imposto com base no lucro real anual, apurado a partir do lucro líquido contábil, em 31 de dezembro.

A partir de 1º-1-95 (Lei nº 8.981/95, art. 27):

Sem prejuízo dos pagamentos mensais do imposto, as pessoas jurídicas obrigadas à tributação com base no lucro real e as pessoas que não optarem pelo regime do lucro presumido deverão, para efeito de

determinação do saldo do imposto a pagar ou a ser compensado, apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano-calendário ou na data da extinção.

Regra: a apuração mensal do imposto de renda com base na *estimativa mensal com apuração do lucro real anual* em 31 de dezembro de cada ano-calendário ou na data da extinção.

Exceção: apuração com base no lucro real mensal (Lei nº 8.981/95, art. 37, §§ 5º e 6º) – A partir de 1º-1-95 deverão determinar mensalmente o lucro real, de acordo com a legislação comercial e fiscal, as pessoas jurídicas que:

- a) não efetuaram o pagamento do imposto de renda e da contribuição social;
- b) não demonstrarem, por meio de balanços ou balancetes mensais:
 - b.1) que o valor pago a menor decorreu da apuração do lucro real na forma da legislação comercial e fiscal, ou
 - b.2) a existência de prejuízos fiscais, a partir do mês de janeiro do referido ano-calendário.

A partir de 1º-1-96: as regras estabelecidas pela Lei nº 8.981/95 foram ratificadas pela Lei nº 9.249/95 c/c a IN nº 11/96.

Vale ressaltar que a administração tributária passou a denominar o sistema de apuração do recolhimento do imposto de renda mensal com base na estimativa de “Recolhimentos Mensais com Base na Receita Bruta e Acréscimos” (RBA).

A partir de 1º-1-97: (Lei nº 9.430/96):

Regra: a apuração e pagamento trimestral do imposto de renda com base no lucro real, apurado mediante ajustes ao lucro líquido contábil, com períodos encerrando-se em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário (art. 1º da Lei nº 9.430/96).

Exceção: pagamentos mensais com base em estimativa e apuração do lucro real anual em 31 de dezembro de cada ano ou na data da extinção. (art. 2º da Lei nº 9.430/96.)

2.8.2 - *Lucro presumido (RIR, art. 521) (vide capítulo 30):*

Até 31-12-96: o imposto de renda incidia mensalmente.

Por ocasião da entrega da declaração de rendimentos com base no lucro presumido, no período subsequente ao ano-calendário de apuração, a opção tornava-se irrevogável, momento em que os recolhimentos mensais tornavam-se definitivos.

A partir de 1^o-1-97: o imposto de renda incide trimestralmente, com períodos de apuração encerrando-se em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário (art. 1^o da Lei nº 9.430/96).

A opção pela tributação pelo lucro presumido será manifestada com o pagamento da primeira ou única cota do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário ou com o pagamento da primeira ou única cota relativa ao período de apuração do início de atividade (art. 26 da Lei nº 9.430/96). (*Vide regras no capítulo 30.*)

2.8.3 - *Lucro arbitrado (RIR, arts. 540 e 544) (vide capítulo 31).*

A incidência do imposto de renda pelo lucro arbitrado dava-se mensalmente, podendo haver arbitramento em apenas um mês e nos demais o imposto ser apurado por outra forma (*vide regras no capítulo 31*).

Regra: a apuração do lucro arbitrado mensal seria feita por meio de lançamento de ofício.

Exceção: a apuração do lucro arbitrado mensal poderia ser feita pelo próprio contribuinte.

A partir de 1^o-1-95 (Lei nº 8.981/95, art. 47, § 1^o c/c o art. 51) – permitido o auto-arbitramento, pelo contribuinte, nos casos fortuitos ou de força maior, com a apresentação da declaração de rendimentos.

A partir de 1^o-1-96 (Lei nº 8.249/95, art. 16) – admitido o auto-arbitramento quando conhecida a receita bruta.

A partir de 1^o-1-97 (Lei nº 9.430/96) – a apuração do lucro arbitrado passou a ser feita trimestralmente com períodos de apuração encerrando-se em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário.

2.9 - Contribuintes (art. 123 do RIR)

Art. 121 do CTN: *É a pessoa obrigada ao pagamento do tributo – diz-se sujeito passivo, quando tenha relação direta e pessoal com a situação que constitua o fato gerador.*

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador.

É o titular dos rendimentos ou proventos tributáveis.

São contribuintes : as pessoas jurídicas; as empresas individuais.

2.9.1 - Pessoa jurídica (art. 124 do RIR)

De acordo com os arts. 13 a 30 do CC: pessoa jurídica é o agrupamento de pessoas físicas (ou naturais) ou pessoas jurídicas, dotado de vida própria, reconhecido por lei como sujeito de direitos e obrigações, visando à consecução de determinados objetivos. Tem personalidade própria, ou seja, capacidade de contrair obrigações e adquirir direitos, distinta das pessoas que a compõem.

E, ainda, de conformidade com a lei civil (art. 16 do CC), consideram-se como pessoas jurídicas as sociedades civis, pias, morais, científicas ou literárias, ou sociedades mercantis, não reconhecendo, portanto, a personalidade jurídica da firma individual.

Para fins do imposto de renda incluem-se no conceito de pessoa jurídica todas as firmas ou sociedades registradas ou não, pois a capacidade contributiva passiva independe da pessoa jurídica estar ou não regularmente constituída, sendo suficiente para que se caracterize como passível de se sujeitar ao imposto que se configure como uma unidade econômica ou profissional.

Consideram-se pessoas jurídicas:

- as sociedades de direito privado domiciliadas no País, independentemente da sua forma de constituição, objetivo social, quaisquer que sejam seus fins, nacionalidade ou participantes no capital;

- as sociedades irregulares ou de fato que não se encontrem constituídas ou registradas na forma da lei;
- as filiais, sucursais, agências ou representações, no País, das pessoas jurídicas com sede no exterior, como também os comitentes domiciliados no exterior, com relação às operações realizadas pelos seus mandatários ou comissários no Brasil;
- as empresas públicas, sociedades de economia mista e suas subsidiárias.

A partir de 1º-1-97, as entidades submetidas aos regimes de liquidação extrajudicial e de falência estão sujeitas às normas de incidência dos impostos e contribuições de competência da União aplicáveis às pessoas jurídicas em geral, em relação às operações praticadas durante o período em que perdurarem os procedimentos para a realização do seu ativo e o pagamento do passivo (Lei nº 9.430/96, art. 60).

As sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada, instituídas pelo Decreto-Lei nº 2.397/87, que apesar de serem pessoas jurídicas se encontravam excluídas do pagamento do imposto de renda pessoa jurídica, a partir de 1º-1-97, por força da extinção deste regime especial de tributação pela Lei nº 9.430/96, art. 55, passam a ser tributadas normalmente, de acordo com as normas aplicáveis às demais pessoas jurídicas em geral.

Equiparam-se às pessoas jurídicas por ficção legal, passando a ser consideradas como contribuintes nas mesmas condições das demais pessoas jurídicas:

Segundo René Izoldi Ávila (*Imposto de renda pessoa jurídica – D.L. 1.598 – Comentado e aplicado*, Editora Síntese), entende-se que a ficção legal é uma *verdade legal definitiva*, baseada numa inverdade ou impossibilidade real, mas, por ser definitiva, não admite contestação.

Assim, tem-se que, apesar da realidade fática de não serem pessoas jurídicas, as pessoas físicas passam a se configurar como tal por equiparação, em decorrência, apenas e expressa, de determinação de lei, ficando sujeitas às mesmas regras de tributação impostas àquelas, como nas seguintes hipóteses:

- pessoas físicas que, em nome individual, explorem, habitual e profissionalmente, qualquer atividade de natureza civil ou

comercial, com o fim especulativo de lucro, mediante venda a terceiros de bens ou serviços;

- pessoas físicas que promoverem a incorporação de prédios em condomínio ou loteamento de terreno (urbano ou rural). Não mais existe, especificamente, a equiparação em decorrência de habitualidade na compra e venda de imóveis. Entretanto, a prática de qualquer operação com habitualidade e objetivo de lucro é uma das formas de equiparação de qualquer pessoa física à pessoa jurídica, na forma do art. 127, § 1º, b, do RIR;
- as sociedades em conta de participação, embora não dotadas de personalidade jurídica, foram alcançadas pelas regras da equiparação às pessoas jurídicas a partir do ano de 1987.

Não se caracterizam como pessoa jurídica: os condomínios em edificações, consórcios em geral, inclusive aqueles para execução de obras e serviços de engenharia, massa falida (até 31-12-96), clubes de investimentos de pessoas físicas registradas em Bolsas de Valores, os quais, apesar de muitas vezes se encontrarem obrigados à inscrição no Cadastro das Pessoas Jurídicas do Ministério da Fazenda – CGC, não são considerados como contribuintes sujeitos ao pagamento do imposto de renda como pessoa jurídica (*vide* PN–CST n^{os} 76/71, 05/76, 49/77 e 48/87).

2.9.2 - Empresa individual (art. 127 do RIR)

A lei civil somente reconhece a personalidade jurídica das sociedades; deste modo, para que a empresa ou firma individual pudesse ser considerada como pessoa jurídica se fez necessário que a lei expressamente o determinasse. Assim sendo, foi estabelecido que o exercício do comércio por uma pessoa física e o estabelecimento comercial transformam o comerciante individual em pessoa jurídica, equiparado como tal por uma ficção legal.

A caracterização como firma individual independe do registro ou não, pois as firmas individuais, mesmo que registradas ou inscritas no CGC-MF, se o registro for irregular, indevido ou contra a lei, tal circunstância não é suficiente para enquadramento da pessoa física como pessoa jurídica, como, por exemplo, na hipótese do representante legal por conta de terceiro, para o qual, mesmo inscrito no CGC e

registrado na junta comercial, o imposto de renda continua sujeito às regras de tributação aplicáveis às pessoas físicas.

Em consequência, o simples registro da firma individual, seja no Cartório do Registro Civil ou na Junta Comercial, para atender exigências de entidades de direito público ou privado, mesmo quando obrigadas à inscrição no CGC-MF por efetuarem pagamentos com retenção do imposto de renda na fonte, não desvirtua a objetividade do texto legal quando as hipóteses não se encontrarem por ele alcançadas, consoante a inteligência dos PN-CST nºs. 80/71 e 38/75.

Consideram-se empresa individual:

- as firmas individuais;
- as pessoas físicas que, em nome individual, explorem, habitual e profissionalmente, qualquer atividade econômica de natureza civil ou comercial, com o fim especulativo de lucro, mediante venda a terceiros de bens ou serviços.

Exemplo: representante comercial por conta própria, transportador de carga ou de passageiro, quando haja a contratação de profissional para dirigir o veículo de sua propriedade; a venda habitual e reiterada de bens móveis ou imóveis (PN-CST nºs 122/74, 15/86, 25/76).

Não se caracterizam como empresa individual:

A lei fiscal expressamente excluiu do alcance da equiparação, devendo, portanto, ser tributadas como pessoas físicas, independentemente de haver ou não registro, certas pessoas, em decorrência do exercício de determinadas profissões, tais como:

- profissionais liberais (médicos, engenheiros, advogados, dentistas, professores, contadores, economistas, jornalistas e outros assemelhados – vide PN-CST nº 447/71);
- os agentes e representantes sem vínculo de emprego que não pratiquem atos de comércio, inclusive o representante comercial que exerce exclusivamente a mediação de negócios mercantis;
- receptores de aposta de loteria esportiva, corretores, leiloeiros, serventuários da Justiça – como tabeliães, notários.

A contratação de auxiliares para consecução dos seus serviços não descaracteriza a hipótese; entretanto, se for constituída sociedade com outra pessoa física, há a transformação para pessoa jurídica.

Sobre a matéria é pertinente a leitura dos PN-CST nºs 28/76, 80/71, 50/75, 80/76, 15/86 e ADN-CST nº 25/89.

2.10 - Responsáveis (RIR, arts. 169/173, e CTN, arts. 121 a 138, c/c o parágrafo único do art. 45)

Responsabilidade é a obrigação de prestar fato ou executar ato jurídico, por determinação legal.

Segundo Yoshiaki Ychihara,

responsabilidade é a atribuição do ônus tributário a terceira pessoa, expressamente prevista em lei, que tenha vinculação com a ocorrência do fato gerador da respectiva obrigação e sempre dependente de um fato subsequente à ocorrência do fato gerador.

CTN, art. 121, parágrafo único:

O sujeito passivo da obrigação principal diz-se: (...)

II – responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Com o fim de facilitar e agilizar a arrecadação dos tributos, a lei pode atribuir, de modo expreso, a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, a qual assume a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam, ou em decorrência da prática de atos com excesso de poderes, ou seja, transfere-se a responsabilidade da dívida tributária ou do recolhimento do tributo do sujeito passivo, contribuinte, para terceira pessoa designada em lei.

De acordo com o art. 128 do CTN, a responsabilidade do terceiro pode ser exclusiva, eliminando-se a responsabilidade do contribuinte e não havendo a solidariedade estabelecida no art. 124, II, do CTN (como, por exemplo, no regime de tributação do imposto de renda na fonte), ou pode ser atribuída ao contribuinte a responsabilidade supleti-

vamente pelo cumprimento total ou parcial da obrigação (ex.: art. 134 do CTN), ficando a determinação de tal critério à discricionariedade do legislador ordinário competente para decretação do tributo.

2.10.1 - Responsabilidade por sucessão (RIR, arts. 169, I a V, e 170, e CTN, art. 129)

Sucessão é a transmissão de bens e direitos e de obrigações correlatas de uma pessoa que, como adquirente, passa a usufruir e dispor dos bens e direitos em seu próprio nome (PN-CST nº 20/82).

A norma estabelece que há responsabilidade por sucessão tanto com relação aos créditos constituídos à data dos atos nela referidos, quanto aos que estejam em curso ou venham a ser constituídos posteriormente, desde que relativos a obrigações surgidas até aquela data.

Por exemplo: sucessão imobiliária (art. 130 do CTN); sucessão comercial (arts. 132 e 133 do CTN); sucessão falimentar (art. 184 do CTN); sucessão *causa mortis* (art. 131, II e III, do CTN), etc.

Pessoas jurídicas sucessoras: respondem pelos tributos devidos por suas antecessoras até a data da sucessão.

Art. 132 do CTN:

A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra, é responsável pelos tributos devidos até a data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se aos casos de extinção de pessoas jurídicas de direito privado, quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente ou seu espólio, com a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual.

Aquisição de estabelecimento comercial: a responsabilidade do adquirente de fundo de comércio ou estabelecimento comercial que continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos devidos até a data do ato, relativos ao fundo de comércio adquirido, *integralmente*, se o vendedor cessar a exploração da atividade, e *subsidiariamente* com o alienante (o vendedor continua sendo o principal), se este pros-

seguir na exploração da mesma atividade ou, cessada esta, reiniciá-la ou começar outra diferente, mesmo que em outro ramo, dentro de seis meses (CTN, art. 133).

2.10.2 - Responsabilidade pessoal (CTN, art. 131)

Existem três hipóteses de responsabilidade:

- 1) os adquirentes ou remitentes são responsáveis pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos;
- 2) o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelos tributos devidos pelo *de cujus* até a data da partilha ou adjudicação, limitada a responsabilidade ao montante do quinhão do legado ou da meação;
- 3) o espólio, pelos tributos devidos pelo *de cujus* até a data da abertura da sucessão.

2.10.3 - Responsabilidade de terceiros (RIR, art. 172, e CTN, art. 135)

A lei determina que a responsabilidade será pessoal do agente pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Nesta hipótese os terceiros passam a ser totalmente responsáveis e não apenas solidários, como, por exemplo, no caso dos mandatários, prepostos, gerentes, etc.

Pode ser considerada como:

- a) responsabilidade em razão de intervenção ou omissão (CTN, art. 134);
- b) responsabilidade pessoal por excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos (CTN, arts. 135 a 137).

2.10.4 - *Solidariedade (RIR, art. 169, parágrafo único)*

Solidariedade – Art. 896, parágrafo único, do CC: “Há solidariedade quando, na mesma obrigação, concorre mais de um credor, ou mais de um devedor, cada um com direito, ou obrigado à dívida toda”.

A solidariedade para a lei fiscal se aplica ao sujeito passivo e decorre sempre da lei, não podendo ser presumida ou resultar de acordo das partes, nem comportando, também, benefício de ordem. A exigência poderá ser feita a qualquer um ou a todos os coobrigados.

De acordo com o art. 124 do CTN, são solidários, para o Fisco, os que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal e os designados pela lei.

2.11 - *Domicílio fiscal (RIR, art. 174, e CTN, art. 127)*

Domicílio, no sentido amplo da palavra, é o lugar onde a pessoa natural reside com ânimo definitivo e onde se acha o estabelecimento centralizador, ou onde a pessoa jurídica tem a sede de sua administração ou, ainda, em relação aos atos ou fatos que derem origem à obrigação de cada estabelecimento.

Regra geral: eleição do domicílio pelo contribuinte.

Exceções: na falta de eleição, será a sede da pessoa jurídica ou cada estabelecimento em relação aos atos ou fatos que deram origem à obrigação.

Recusa, pela autoridade fiscal, do domicílio eleito: quando impossibilite ou dificulte a arrecadação ou fiscalização do tributo.

2.11.1 - *Transferência de domicílio (RIR, art. 175)*

Na hipótese de transferência de domicílio é obrigatória a comunicação às repartições competentes no prazo de trinta dias, sob pena, no caso de descumprimento do comando legal, de o contribuinte não poder alegar tal fato em seu favor (*vide* IN-SRF nº 114/84).

2.12 - Cadastro Geral de Contribuintes – CGC (RIR, art. 176 – IN–SRF nº 96/80, com as alterações das IN–SRF nºs 82/81, 27/84, 105/84, 111/84, 69/94, 98/94 e 112/94, complementadas pelas Portarias SRF/DNRC nºs 01/80, 02/80, ADN nº 08/81 e Portaria MF nº 187/93)

As pessoas jurídicas em geral, inclusive as empresas individuais, ou aquelas determinadas em lei, serão obrigatoriamente inscritas no Cadastro Geral de Contribuintes – CGC – do Ministério da Fazenda, devendo comunicar quaisquer alterações dos dados cadastrais.

Sobre o Registro Público de Empresas Mercantis e Atividades Afins, *vide* Lei nº 8.934/94.

2.12.1 - Formas de inscrição:

- voluntária — pelo próprio contribuinte; ou
- *ex-officio* — pela autoridade administrativa, quando houver interesse da administração tributária.

2.12.2 - Baixa (IN–SRF nº 98/94)

O pedido de baixa deverá ser feito no prazo de trinta dias contados do encerramento da atividade e ser acompanhado de:

- 1) documento de baixa – DB, aprovado pela IN nº 98/94;
- 2) declaração de rendimentos do imposto de renda pessoa jurídica – encerramento de atividades, juntamente com a do ano-calendário anterior ao evento, caso não tenha sido ainda apresentada;
- 3) comprovante original ou cópia do recolhimento do imposto de renda e da contribuição social apurados nas declarações de rendimentos referidas no item anterior;
- 4) DIRF, DCTF E DIPI correspondentes ao período anterior ao que houve o encerramento, caso esteja obrigado ao cumprimento de tais exigências;
- 5) cartão CGC do estabelecimento sede e das filiais quando existirem.

2.12.3 - *Suspensão*

Será automaticamente suspensa a inscrição do contribuinte que deixar de apresentar declaração de rendimentos a que esteja obrigado.

2.12.4 - *Extinção da inscrição*

Extingue-se a inscrição do contribuinte que permanecer na condição de baixado ou suspenso por um período de cinco anos.

2.12.5 - *Infrações e penalidades*

A falta de comunicação do contribuinte de qualquer alteração a que esteja obrigado enseja a aplicação da multa de três vezes o valor-de-referência, bem como será aplicada a multa de 89,30 UFIR a quem deixar de comunicar o encerramento das suas atividades (*vide* atos normativos já citados e Lei nº 8.383/91, art. 3º)

2.12.6 - *Declaração de inaptidão da inscrição no CGC*

A Lei nº 9.430/96, art. 80, instituiu a hipótese de a pessoa jurídica ter sua inscrição no CGC considerada inapta, quando, estando obrigada, ela deixar de apresentar a declaração anual de Imposto de Renda e, se intimada por edital, publicado no *Diário Oficial* da União, não regularizar sua situação no prazo de sessenta dias contados da data da publicação da intimação. Após decorridos noventa dias da publicação do edital de intimação, as pessoas jurídicas que não regularizarem a sua situação, tornam-se automaticamente inaptas.

A Secretaria da Receita Federal fará publicar no *Diário Oficial* da União a relação nominal das pessoas jurídicas que houverem regularizado a sua situação.

Igualmente, poderá ser declarada inapta a inscrição da pessoa jurídica que deixar de apresentar a declaração anual de Imposto de Renda em um ou mais exercícios e não for localizada no endereço informado à SRF, bem como daquela que não exista de fato.

2.13 - Imunidades, isenções e não-incidências (RIR, art. 144 e 146, CF, art. 150, VI, e CTN, art. 9º, IV).

2.13.1 - Imunidades (CF, art. 150, VI, CTN, 9º, IV e RIR, art. 146)

Imunidades são “vedações absolutas ao poder de tributar certas pessoas (subjettivas) ou certos bens (objetivas) e, às vezes, uns e outros” (Aliomar Baleeiro, *Direito tributário brasileiro*). Decorre sempre da norma constitucional, auto-aplicável, que limita o poder do legislador ordinário de instituir imposto em determinados casos.

As imunidades tornam inconstitucionais as leis ordinárias que as contrariam.

Pessoas jurídicas imunes (RIR, art. 146):

São imunes: os Estados, Distrito Federal e Municípios e, também, instituições de educação, de assistência social, partidos políticos e entidades sindicais dos trabalhadores – desde que sem fins lucrativos. Tal imunidade se estende às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público com relação ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados às suas finalidades essenciais ou delas decorrentes.

A imunidade não abrange a exploração de atividades regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário.

A partir de 1º-1-95, a Lei nº 8.981/95, no seu art. 71, com a nova redação dada pela Lei nº 9.065/95, dispensou de retenção na fonte o imposto incidente sobre os rendimentos das aplicações de renda fixa e renda variável, auferidos pelas entidades imunes, desde que estas declarem à fonte pagadora esta condição.

Sobre a imunidade de papéis, livros e periódicos, *vide* PN-CST nº 1.018/71.

2.13.2 - Isenções (arts. 150 a 166 do RIR)

Isenção é a dispensa legal do pagamento da obrigação tributária, isto é, ocorre o fato gerador, nasce a obrigação tributária, mas a lei (lei ordinária) dispensa o pagamento do tributo (forma de exclusão do crédito tributário, consoante os arts. 175 e 176 do CTN).

Em regra geral a aplicação dos dispositivos relativos ao benefício fiscal de isenção independe de prévio reconhecimento da Secretaria da Receita Federal, decorrendo, apenas, da existência da norma legal e da subsunção dos fatos à respectiva hipótese prevista.

Se existe uma lei que prevê isenção tributária para determinadas pessoas, fatos, atos, negócios, etc, a autoridade fiscal não pode constituir o crédito tributário, ficando impedida de fazer o lançamento do imposto.

A legislação que verse acerca de isenção deverá ser interpretada literalmente, consoante as disposições do art. 111 do CTN, visto que esta é uma das formas de exclusão legal do crédito tributário.

Pessoas jurídicas isentas (arts. 150 a 166 do RIR):

São consideradas pessoas jurídicas isentas:

- microempresas (*vide* capítulo 3 deste livro);
- sociedades beneficentes, fundações, associações e sindicatos que tenham por objetivo cuidar dos interesses de seus associados;
- entidades de previdência privada sem fins lucrativos;
- empresas estrangeiras de transportes aéreos e marítimos, se no país de origem houver igualdade de tratamento a empresas brasileiras;
- associações de poupança e empréstimo, desde que constituídas sob a forma de sociedade civil;
- sociedades de investimento com o objetivo exclusivo de aplicação de seu capital em carteira diversificada de títulos ou valores mobiliários;
- Itaipu - Binacional.

As pessoas jurídicas alcançadas pelas citadas disposições legais estão isentas de tributação pelo imposto de renda pessoa jurídica, porém deverão cumprir as obrigações acessórias, com relação à apresentação da declaração de rendimentos, assim como, quando estiverem na posição de responsáveis, deverão efetuar a retenção e o recolhimento do imposto de renda na fonte sobre os rendimentos que pagarem ou creditarem a terceiros.

A isenção não abrange os rendimentos auferidos pelas pessoas jurídicas isentas relativamente às aplicações financeiras de renda fixa e renda variável (Lei nº 8.981/95, arts. 65 e 72).

A partir de 1^ª-1-97, pela Lei nº 9.430/96, art. 57, foi estabelecida a alíquota de 15% para tributação para o imposto de renda, das aplicações financeiras (renda fixa e variável) para as Associações de Poupança e Empréstimo (RIR, art. 162), incidente sobre 28% do valor dos respectivos rendimentos e ganhos líquidos. O imposto será considerado como de tributação definitiva.

2.13.3 - Suspensão da imunidade e da isenção

No art. 32 da Lei nº 9.430/96 foram estabelecidas regras objetivas para a suspensão da imunidade ou isenção tributária concedida a pessoa jurídica, em virtude de falta de observância de requisitos legais, no sentido de possibilitar uma maior eficiência e melhor instrumentalizar a fiscalização no combate aos ilícitos tributários.

O procedimento para a aplicação da suspensão da imunidade deverá obedecer aos critérios estabelecidos no citado dispositivo legal, o qual, igualmente, também se aplica à hipótese de suspensão de isenções condicionadas (art. 32, § 10, da Lei nº 9.430/96), quando a entidade beneficiária estiver descumprindo as condições ou requisitos impostos pela legislação, observando-se que:

- 1) constatado que a entidade beneficiária de imunidade, de acordo com o art. 150, VI da CF, não está observando requisito ou condição como previsto nos arts. 9º e 14 do CTN, a fiscalização deverá expedir notificação fiscal à entidade, relatando o fato e indicando a data da ocorrência da infração;
- 2) será dado o prazo de trinta dias da ciência da notificação para a entidade apresentar a sua defesa e as provas que entender necessárias;
- 3) o delegado ou inspetor da Receita Federal decidirá sobre a procedência das alegações e, na hipótese de improcedência, expedirá o ato declaratório suspensivo do benefício, cuja suspensão terá como termo inicial a data da prática da infração. Caso a entidade não se manifeste no prazo dos trinta dias, será, igualmente, expedido o ato suspensivo;
- 4) cabe impugnação interposta contra o ato declaratório, no prazo de trinta dias da ciência deste, a qual será decidida pela Dele-

gacia da Receita Federal de Julgamento, como também, posteriormente à decisão da instância *a quo*, cabe recurso ao Conselho de Contribuintes. A impugnação e o recurso não terão efeito suspensivo em relação ao ato declaratório contestado;

- 5) caso configure a hipótese, será lavrado auto de infração, pela fiscalização federal, o qual deverá ser reunido em um único processo no caso de impugnação contra a exigência do crédito tributário e contra o ato declaratório, para que sejam decididos simultaneamente.

2.13.4 - Não-incidência (RIR, arts. 167 e 168)

Refere-se a ocorrências de atos, fatos, negócios, transações, que não são alcançados pela tributação porque inexistente previsão legal que os caracterize como geradores de tributos por estarem fora do alcance das leis vigentes.

Hipóteses de não-incidência no RIR (art. 167):

- *Sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada*, regidas pelo Decreto-Lei nº 2.397/87 c/c o ADN-CST nº 078/87, IN-SRF nºs 30/88, 199/88 e 49/89. Hipótese de não-incidência que permaneceu em vigor até a data de 31-12-96 (*vide* capítulo 4). *A partir de 1º-1-97*, pela Lei nº 9.430/96, arts. 55 e 88, XIV, foi extinto o regime tributário previsto no Decreto-Lei nº 2.397/87, que colocava as citadas sociedades fora do alcance da tributação para o imposto de renda pessoa jurídica, as quais, a partir dessa data, passaram a ser tributadas de conformidade com as mesmas normas aplicáveis às demais pessoas jurídicas em geral.
- *Sociedades cooperativas* (PN-CST nºs 155/73, 38/80).

3 - MICROEMPRESA E EMPRESA DE PEQUENO PORTE - SIMPLES

3.1 - Regras vigentes a partir de 1º-1-97 (Lei nº 9.317/96, conversão da MP nº 1.526/96)

A Constituição Federal de 1988, no capítulo referente à Ordem Econômica e Financeira, art. 179, expressamente estabeleceu a possibilidade de a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarem às microempresas e às empresas de pequeno porte, nos termos definidos em lei, tratamento diferenciado, visando a incentivá-las por meio da simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei.

No ano de 1994 foi promulgada a Lei nº 8.864/94, que se destinou a atender ao dispositivo constitucional, trazendo as normas aplicáveis às microempresas (ME) e empresas de pequeno porte (EPP), no que se refere à possibilidade de usufruírem de um tratamento favorecido, diferenciado e mais simplificado com relação às regras fiscais, previdenciárias, trabalhistas, administrativas, creditícias, etc, como também elevando o limite da receita bruta para que se configurasse o enquadramento como microempresa, criando nova hipótese de incentivo relativo à empresa considerada, nos termos da lei, como de pequeno porte.

Entretanto, haja vista que a própria Lei nº 8.864/94, no seu art. 34, previu a necessidade de regulamentação por meio de ato do Poder Executivo, o qual não editou qualquer instrumento normativo neste sentido, as regras do citado diploma legal, apesar de vigentes, não

tiveram validade nem se tornaram aplicáveis no âmbito do imposto de renda e das contribuições federais, devendo-se salientar que a administração tributária, pelo ADN-COSIT nº 33/94, expressamente dispôs que as microempresas permaneciam sujeitas à observância do limite anual, como estabelecido no art. 42 da Lei nº 8.383/91.

Deste modo, somente pela citada MP nº 1.526/96, expedida na data de 5-11-96, convertida na Lei nº 9.317, de 5-2-96, pode-se dizer que foi cumprido o mandamento contido no art. 179 da CF, cujo dispositivo, apesar de se referir expressamente à lei, no caso lei ordinária, não se pode dizer que foi totalmente desobedecido (sem adentrar no mérito da adequação ou não da possibilidade de se poder legislar em matéria tributária por meio de medida provisória), haja vista que, de acordo com a Exposição de Motivos que a apresentou, foi justificada a utilização de tal instrumento por se considerar que no caso estavam presentes os pressupostos de "relevância e urgência", como exigidos no art. 62 da Carta Magna, uma vez que a criação do novo regime visou enfrentar o problema do desemprego e incentivar e incrementar o desenvolvimento econômico das pequenas empresas (relevância) e no sentido de se respeitar o princípio da anterioridade da lei tributária como consagrado no art. 150, III, b, da Constituição, fez-se necessária a adoção da MP por ser este um diploma legal com vigência imediata (urgência).

O novo sistema teve *vigência imediata a partir da data da publicação* da citada MP nº 1.526/96, no *Diário Oficial* da União, na data de 6-11-96, entretanto, consoante o seu art. 27, *ela somente começa a produzir os seus efeitos a partir de 1ª-1-97.*

Saliente-se que, tendo em vista que pelo art. 31 da aludida lei foram revogados os dispositivos das leis nºs 7.256/84, 8.383/91 e 8.864/94, que dispunham acerca do tratamento fiscal de isenção do imposto de renda e da contribuição para o PIS para as microempresas, *a partir de 1ª-1-97, as pessoas jurídicas que não optarem pelo novo regime, não mais poderão ser beneficiárias dos incentivos fiscais previstos nos citados diplomas legais, ficando sujeitas à incidência de todos os tributos e contribuições federais nos termos e formas previstas aplicáveis às demais pessoas jurídicas em geral.*

3.1.1 - Sistema Integrado de Pagamento de Impostos – SIMPLES (art. 1º)

O Sistema Integrado de Pagamento de Impostos – SIMPLES, aplicável a partir de 1ª-1-97 (art. 30), visa dar tratamento diferenciado e favorecido às microempresas (ME) e empresas de pequeno porte (EPP), com relação à determinação e ao pagamento unificado de impostos e contribuições federais mencionados expressamente no aludido diploma, prevendo também a possibilidade de ser estendida a sua aplicação, mediante a assinatura de convênio, também aos Estados, Distrito Federal e Municípios relativamente ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal (ICMS) e Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS).

3.1.2 - Objetivos

De acordo com a Exposição de Motivos que justificou a criação e a apresentação do citado sistema diferenciado e favorecido, aplicável às empresas enquadradas como ME e EPP, o novo regime tem como objetivos:

- buscar um sistema de arrecadação simplificado e centrado no contribuinte, dando mais relevância à informalidade do que à estrutura dos tributos visando ao cumprimento das obrigações tributárias;
- "tentar" suavizar a carga tributária, por meio de benefício fiscal referente a tratamento considerado como privilegiado e mais favorecido com relação à sistemática simplificada para determinação e pagamento dos impostos e contribuições devidos pelas pessoas jurídicas passíveis de serem enquadradas como microempresas e empresas de pequeno porte;
- adotar a receita bruta mensal como base única e primária para incidência de todos os impostos e contribuições alcançados pelo novo sistema;
- instituir regime progressivo de incidência do imposto de renda e do PIS/PASEP e, por consequência, da totalidade dos valores devidos pelas pessoas jurídicas incluídas no SIMPLES;

- estabelecer forma unificada e em conjunto para pagamento mensal de todos os impostos e contribuições abrangidos pelo SIMPLES, mediante cálculo simplificado pela aplicação de percentuais unificados sobre a receita bruta (base única);
- reduzir as obrigações acessórias das pessoas jurídicas por meio da dispensa de escrituração contábil nos termos da legislação comercial, desde que mantidos os livros Caixa e de Registro de Inventário e arquivados os respectivos documentos;
- dispensar as pessoas jurídicas optantes pelo SIMPLES do pagamento de qualquer outra contribuição instituída pela União que não esteja prevista no novo sistema;
- dar competência à Secretaria da Receita Federal para administrar, fiscalizar, arrecadar e cobrar os impostos e contribuições incluídos no SIMPLES, a qual, entretanto, poderá delegar a competência para fiscalização aos Estados, Distrito Federal e Municípios, mediante a celebração de convênios;
- estabelecer as situações consideradas como incompatíveis para opção pelo favor fiscal, para as quais é vedado o acesso ao sistema, com relação: ao limite de valor da receita bruta, ao tipo de atividade exercida, à qualidade dos sócios ou titular ou sua condição de dependência, à situação de inadimplência tributária da pessoa jurídica ou de sócios ou titular, à sua origem por cisão ou outra qualquer forma de desmembramento;
- isentar de tributação os valores efetivamente pagos, pelas ME ou EPP, a seus sócios ou titular relativamente à distribuição de rendimentos como lucros, em igualdade de condições às demais pessoas jurídicas em geral, incidindo tributação, apenas, sobre os pagamentos efetuados a título de pró-labore, aluguel ou serviços prestados;
- dispensar da incidência de tributação na fonte (retenção de imposto de renda pela fonte pagadora), quando do pagamento ou crédito de rendimentos por outras pessoas jurídicas à ME ou EPP, sejam estas pessoas jurídicas civis ou mercantis, prestadoras de serviços de limpeza, conservação, segurança, vigilância e locação de mão-de-obra, na forma do Decreto-Lei nº 2.462/88, art. 3º;
- conceder a possibilidade de que os débitos das pessoas jurídicas passíveis de serem enquadradas no novo sistema, bem

como dos seus sócios ou titular, cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31-10-96, possam ser parcelados em até 72 meses, no sentido de promover a regularização na Fazenda Nacional e na seguridade social, das ME e EPP;

- revogar as disposições das leis nºs 7.256/84, 8.383/91 e 8.864/94, relativas à isenção concedida anteriormente às microempresas, por terem sido consideradas como incompatíveis com as regras constantes no novo regime;
- estabelecer prazo para os convênios bilaterais firmados entre a União, as Unidades Federadas e os Municípios entrarem em vigor (a partir do terceiro mês subsequente ao da publicação do convênio no *Diário Oficial*), para que sejam promovidos os ajustes necessários à adequação do novo sistema.

3.1.3 - Conceitos e limites para enquadramento no regime (art. 2º)

Microempresa – ME (art. 2º, I) : enquadra-se no conceito de ME a pessoa jurídica que tenha auferido, no ano-calendário, *receita bruta igual ou inferior a R\$ 120.000,00*.

Empresa de Pequeno Porte – EPP (art. 2º, II): enquadra-se no conceito de EPP a pessoa jurídica que tenha auferido, no ano-calendário, *receita bruta superior a R\$ 120.000,00 e igual ou inferior a R\$ 720.000,00*.

Limites (art. 2º, § 1º): os limites de receita bruta para enquadramento como ME ou EPP serão proporcionais ao número de meses em que a pessoa jurídica houver exercido atividade, desconsiderando-se as frações de meses, quando se tratar de início de atividade no próprio ano-calendário. Igualmente, para fins de enquadramento, deverá ser observado o limite proporcional quando o início da atividade ocorrer no ano-calendário anterior (art. 9º, 1º).

3.1.4 - Opção pelo SIMPLES (art. 3º)

Pessoas jurídicas autorizadas a optar: poderão optar pela inscrição no Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições – SIMPLES todas as pessoas jurídicas que possam se enquadrar na condição de ME e EPP, na forma prevista no citado art. 2º (item 3.1.3

deste capítulo), cuja faculdade não se encontre expressamente vedada pelo art. 9º do diploma legal em foco (item 3.1.5 deste capítulo).

Forma de opção: a opção pelo SIMPLES poderá ser efetuada *mediante a inscrição* da pessoa jurídica enquadrada como ME ou EPP no Cadastro Geral de Contribuintes do Ministério da Fazenda – CGC/MF, momento em que serão prestadas todas as informações necessárias para adoção do sistema, relativamente à especificação dos impostos dos quais é contribuinte (IPI, ICMS ou ISS) e ao porte da pessoa jurídica (se ME ou EPP).

Na hipótese de a pessoa jurídica já estar devidamente cadastrada no CGC/MF, ela deverá exercer a sua opção pelo SIMPLES mediante alteração cadastral pelo preenchimento de *FA - Ficha de Alteração*.

Efeitos e momento da opção: a opção pelo SIMPLES, uma vez manifestada, é *definitiva para todo o período*, passando a produzir seus efeitos a partir do primeiro dia do ano-calendário subsequente.

Disposição transitória (art. 8º § 3º): excepcionalmente no *ano-calendário de 1997* a opção poderá ser efetuada até a data de 31 de março, retroagindo e produzindo seus efeitos a partir de 1º-1-97, observando-se que nesta hipótese a receita bruta no ano-calendário de 1996 deverá estar dentro dos limites estabelecidos para enquadramento como ME ou EPP, de acordo com o art. 2º da lei (item 3.1.3 deste capítulo).

3.1.5 - *Vedações à opção pelo SIMPLES (art. 9º)*

Vedações: não poderá fazer opção pelo benefício fiscal por meio da inscrição no SIMPLES a pessoa jurídica:

- I – que estando na condição de microempresa tenha auferido, no ano-calendário imediatamente anterior, receita bruta superior a R\$ 120.000,00;
- II – que na condição de empresa de pequeno porte tenha auferido, no ano-calendário imediatamente anterior, receita bruta superior a R\$ 720.000,00;
- III – constituída sob a forma de sociedade por ações;
- IV – cuja atividade seja banco comercial, banco de investimentos, banco de desenvolvimento, caixa econômica, sociedade de crédito, financiamento e investimento,

- sociedade de crédito imobiliário, sociedade corretora de títulos, valores imobiliários e câmbio, distribuidora de títulos e valores mobiliários, empresa de arrendamento mercantil, cooperativa de crédito, empresa de seguros privados e de capitalização e entidade de previdência privada aberta;
- V – que se dedique à compra e à venda, ao loteamento, à incorporação ou à construção de imóveis e à execução de obras da construção civil;
- VI – que tenha sócio residente no exterior;
- VII – constituída sob qualquer forma, de cujo capital participe entidade da administração pública, direta ou indireta, federal, estadual ou municipal;
- VIII – que seja filial, sucursal, agência ou representação, no País, de pessoa jurídica com sede no exterior;
- IX – cujo titular ou sócio participe com mais de 10% do capital de outra empresa, desde que a receita bruta global ultrapasse os limites de que tratam os incisos I e II do art. 2º do diploma legal em foco;
- X – de cujo capital participe, como sócio, outra pessoa jurídica;
- XI – cuja receita decorrente da venda de bens importados seja superior a 50% de sua receita bruta total;
- XII – que realize operações relativas a:
- a) importação de produtos estrangeiros;
 - b) locação ou administração de imóveis;
 - c) armazenamento e depósito de produtos de terceiros;
 - d) propaganda e publicidade, excluídos os veículos de comunicação;
 - e) *factoring*;
 - f) prestação de serviços de vigilância, limpeza, conservação e locação de mão-de-obra.
- XIII – que preste serviços profissionais de corretor, representante comercial, despachante, ator, empresário, diretor ou produtor de espetáculos, cantor, músico, dançarino, médico, dentista, enfermeiro, veterinário, engenheiro, arquiteto, físico, químico, economista, contador, auditor,

- consultor, estatístico, administrador, programador, analista de sistema, advogado, psicólogo, professor, jornalista, publicitário, fisicultor, ou assemelhados e de qualquer outra profissão cujo exercício dependa de habilitação profissional legalmente exigida;
- XIV – que participe do capital de outra pessoa jurídica, ressalvados os investimentos provenientes de incentivos fiscais efetuados antes da vigência da Lei nº 7.256/84, quando se tratar de ME, ou antes da vigência da lei, quando se tratar de EPP;
- XV – que tenha débito inscrito em Dívida Ativa da União ou Instituto Nacional de Seguridade Social (INSS), cuja exigibilidade não esteja suspensa;
- XVI – cujo titular, ou sócio que participe de seu capital com mais de 10%, esteja inscrito em Dívida Ativa da União ou do Instituto Nacional de Seguridade Social (INSS), cuja exigibilidade não esteja suspensa;
- XVII – seja resultante de cisão ou qualquer outra forma de desmembramento da pessoa jurídica, salvo em relação aos eventos ocorridos antes da vigência da lei;
- XVIII – cujo titular, ou sócio com participação em seu capital superior a 10%, adquira bens ou realize gastos com valor incompatível com os rendimentos por ele declarados.

Exceções às hipóteses de vedações: Pessoas jurídicas que permanecem com o direito a fazer a opção pelo SIMPLES:

- 1) As pessoas jurídicas que participem em centrais de compras, bolsas de subcontratação, consórcio de exportação e associações assemelhadas, desde que não exerçam as atividades incluídas no inciso XII do art. 9º da MP, mesmo que participe do capital de outra pessoa jurídica ou o seu titular ou sócio participe com mais de 10% do capital de outra pessoa jurídica, e desde que a receita bruta global não ultrapasse os limites para enquadramento como ME ou EPP, podem fazer opção pelo SIMPLES, de acordo com o art. 9º, § 2º da MP;

- 2) Não é aplicável às pessoas jurídicas situadas exclusivamente em área da Zona Franca de Manaus e da Amazônia Ocidental, a que se referem os decretos-leis n^{os} 288/67 e 356/68, a vedação relativa à opção, em decorrência do fato de a receita bruta da venda de bens importados ser superior a 10% de sua receita bruta total, como previsto no inciso XI do art. 9^o da MP, consoante o disposto no art. 9^o, § 3^o do mesmo diploma legal.

Restrições relativamente ao ICMS e ISS:

- a) Não poderá pagar o ICMS na forma do SIMPLES, ainda que a Unidade Federada onde esteja estabelecida seja conveniada, a pessoa jurídica que possua estabelecimento em mais de uma Unidade Federada e/ou que exerça, ainda que parcialmente, atividade de transporte interestadual ou intermunicipal (art. 10, I);
- b) Não poderá pagar o ISS na forma do SIMPLES, ainda que o Município onde esteja estabelecida seja conveniado, a pessoa jurídica que possua estabelecimento em mais de um Município (MP, art. 10, II).

3.1.6 - Receita bruta (art. 2^o, § 2^o)

Considera-se receita bruta o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado nas operações em conta alheia.

Excluem-se da receita bruta: as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos. (Sobre os respectivos conceitos, *vide* capítulo 10, item 10.3, deste livro.)

Saliente-se que, apesar de a MP não fazer qualquer referência, no caso de a pessoa jurídica ser contribuinte do IPI e também relativamente ao ICMS devido como contribuinte substituto, os valores dos respectivos tributos, pela sua própria natureza, não deverão ser considerados, tendo em vista que nos termos da legislação fiscal eles não integram a receita bruta.

3.1.7 - Abrangência (art. 3º, § 1º)

Tributos e contribuições alcançados:

A inscrição no SIMPLES *implica pagamento mensal unificado e alcança os seguintes tributos e contribuições:*

- a) Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ;
- b) Contribuição para os Programas de Integração Social e Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP;
- c) Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL;
- d) Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS;
- e) Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI;
- f) Contribuições Previdenciárias a cargo da pessoa jurídica de que tratam a Lei nº 8.212/91, art. 22, e a Lei Complementar nº 84/96. (Contribuição a cargo das empresas destinada à Seguridade Social = 15% do total das remunerações ou retribuições pagas pelas empresas a trabalhadores autônomos e 15% do total pago distribuído ou creditado pelas cooperativas a seus cooperados, a título de remuneração ou retribuição pelos serviços que prestem a pessoas jurídicas por intermédio delas.)

Outros tributos e contribuições (art. 3º, § 1º):

O pagamento unificado dos tributos e contribuições abrangidos pelo SIMPLES não exclui a incidência dos seguintes tributos devidos na qualidade de contribuinte ou responsável, para os quais deverá ser observada a legislação específica aplicável às demais pessoas jurídicas em geral:

- a) Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro ou relativo a Títulos ou Valores Mobiliários – IOF;
- b) Imposto sobre Importação de Produtos Estrangeiros – II;
- c) Imposto sobre Exportação, para o Exterior, de Produtos Nacionais ou Nacionalizados – IÊ;
- d) Imposto de Renda relativo aos pagamentos ou créditos efetuados pela pessoa jurídica e aos rendimentos ou ganhos líquidos auferidos em aplicações de renda fixa ou variável, bem assim os referentes aos ganhos de capital obtidos na alienação de ativos. Nestes casos, o imposto será considerado como definitivo;

- e) Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR;
- f) Contribuição Provisória sobre a Movimentação Financeira – CPMF;
- g) Contribuição para o Fundo de Garantia por Tempo de Serviço – FGTS;
- h) Contribuição para a Seguridade Social, relativa ao empregado.

ICMS E ISS (art. 3º, § 4º): poderão também ser incluídos no SIMPLES o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal (ICMS) ou o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) devido, desde que a Unidade Federada ou o Município em que esteja estabelecida a pessoa jurídica venha a aderir ao SIMPLES, mediante convênio, o qual entrará em vigor a partir do terceiro mês subsequente ao da sua publicação no *Diário Oficial* da União. Na hipótese de ser denunciado o convênio por qualquer das partes, a exclusão do ICMS ou do ISS do SIMPLES somente produzirá efeitos a partir de 1º de janeiro do ano-calendário subsequente ao da sua denúncia.

Dispensa de pagamento de contribuições (art. 3º, § 4º): a inscrição no SIMPLES dispensa a pessoa jurídica do pagamento das demais contribuições instituídas pela União (não se incluem na dispensa os recolhimentos para a CPMF, o FGTS e a Contribuição para a Seguridade Social).

3.1.8 *Recolhimento mensal unificado* (art. 5º)

Cálculo: no cálculo do recolhimento mensal unificado deverão ser englobados todos os impostos e contribuições incluídos no SIMPLES.

O valor total devido mensalmente pelas ME ou EPP será obtido mediante a aplicação sobre a receita bruta auferida em cada mês do respectivo percentual relativo à faixa de receita em que se encontre enquadrada a pessoa jurídica.

O percentual aplicável em cada mês será aquele correspondente à faixa de receita bruta acumulada dentro do próprio ano-calendário até o mês a que se referir a apuração (art. 5º, § 1º).

Percentuais a serem utilizados

Microempresa – (art. 5º c/c o art. 23)

ENQUADRAMENTO LIMITES EM R\$	ME		
	ATÉ 60.000,00	60.000,01 A 90.000,00	90.000,01 A 120.000,00
IMP/CONTRI	PERCENTUAIS POR FAIXA DE RECEITA BRUTA %		
IRPJ	ZERO	ZERO	ZERO
PIS/PASEP	ZERO	ZERO	ZERO
CSLL	ZERO	0,4	1
COFINS	1,8	2	2
CONTRI/PREV	1,2	1,6	2
SUBTOTAL I	3%	4%	5%
IPI		0,5%	
SUBTOTAL II	3,5%	4,5%	5,5%
ICMS E/OU ISS		ATÉ 1	
TOTAL GERAL ATÉ	4,5%	5,5%	6,5%

Empresa de pequeno porte – (art. 5º c/c o art. 23)

ENQUADRAMENTO LIMITES EM R\$	EPP				
	ATÉ 240.000,00	240.000,01 A 360.000,00	360.000,01 A 480.000,00	480.000,01 A 600.000,00	600.000,01 A 720.000,00
IMP/CONTRIB	PERCENTUAIS POR FAIXA DE RECEITA BRUTA %				
IRPJ	0,13	0,26	0,39	0,52	0,65
PIS/PASEP	0,13	0,26	0,39	0,52	0,65
CSLL	1				
COFINS	2				
CONT. PREV.	2,14	2,28	2,42%	2,56	2,7
SUBTOTAL I	5,4%	5,8%	6,2%	6,6%	7%
IPI	0,5				
SUBTOTAL II	5,9%	6,3%	6,7%	7,1%	7,5%
ICMS E/OU ISS	ATÉ 2,5				
TOTAL GERAL ATÉ	8,4%	8,8%	9,2%	9,6%	10%

Atenção: Somente deverão ser considerados os percentuais relativos ao IPI quando a pessoa jurídica for contribuinte deste imposto, bem como, igualmente, só serão considerados os percentuais relativos ao ICMS e/ou ISS se houver adesão ao SIMPLES, da Unidade Federada e/ou Município, mediante convênio firmado com a União (art. 5º, §§ 3º e 4º).

Exemplo de cálculo do valor a ser recolhido mensalmente:

RECEITA BRUTA R\$	% S/IIPI	TOTAL A RECOLHER R\$
20.000,00	5,4	1.080,00

3.1.9 - Data e forma de pagamento (art. 6º)

Data: o pagamento unificado do valor devido mensalmente pelas ME e EPP inscritas no SIMPLES, relativo aos impostos e contribuições, deverá ser efetuado *até o décimo dia do mês subsequente* àquele em que houver sido auferida a receita bruta correspondente.

O recolhimento do valor unificado devido mensalmente fora do prazo legal implicará a incidência de juros e multa de mora e de ofício nos termos da legislação aplicável ao imposto de renda, quando for o caso, também em relação ao ICMS e ISS, consoante o art. 19 da MP. (Sobre penalidades, *vide* capítulo 51 deste livro.)

Forma: o pagamento do valor devido será feito de *forma centralizada*, por meio de documento de arrecadação único e específico – DARF-SIMPLES, instituído pela Secretaria da Receita Federal.

3.1.10 - Obrigações acessórias (arts. 7º e 8º, § 5º).

Escrituração: as ME e EPP inscritas no SIMPLES ficarão *dispensadas de escrituração comercial*, desde que mantenham, em boa guarda e ordem, enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais, ações que lhes sejam pertinentes:

- a) *livro Caixa*, no qual deverá estar escriturada toda movimentação financeira, inclusive bancária;
- b) *livro Registro de Inventário*, no qual deverão constar registrados os estoques existentes no término de cada ano-calendário;
- c) *todos os documentos* e demais papéis que serviram de base para a escrituração dos respectivos livros.

Ressalte-se que, igualmente, permanece a obrigatoriedade para o cumprimento das obrigações acessórias, por parte das ME e EPP, com

relação às normas previstas na legislação previdenciária e trabalhista (Art. 7º, § 2º).

Declaração anual simplificada: as ME e EPP deverão apresentar declaração simplificada, anualmente, a ser entregue até o último dia útil do mês de maio do ano-calendário subsequente ao de ocorrência dos fatos geradores dos respectivos impostos e contribuições.

Manutenção de placa indicativa da condição (art. 8º, § 5º): as ME e EPP deverão manter em seus estabelecimentos, em local visível ao público, placa indicativa da condição de pessoa jurídica inscrita no SIMPLES.

O descumprimento desta obrigatoriedade sujeitará a pessoa jurídica a multa de 2% do total dos impostos e contribuições devidos de conformidade com o SIMPLES no próprio mês em que for constatada a irregularidade, devendo ser aplicada, mensalmente, enquanto perdurar a infração, não podendo ser passível de redução, obedecido o limite mínimo para a multa que não será inferior a R\$ 100,00.

3.1.11 - Exclusão do SIMPLES (art. 12)

Exclusão mediante comunicação da própria pessoa jurídica – Alteração cadastral (art. 13):

- a) por opção – quando não desejar mais permanecer no sistema;
- b) obrigatoriamente – quando incorrer em qualquer das situações excludentes, para as quais é vedada a opção na forma do art. 9º da lei (*vide* item 3.1.5 deste capítulo), ou quando ultrapassado, no ano-calendário de início de atividade, o limite de receita bruta correspondente a R\$ 60.000,00 multiplicado pelo número de meses de funcionamento nesse período.

A falta de comunicação da exclusão nos prazos da lei, quando obrigatória, sujeitará a pessoa jurídica a multa de 10% do total dos impostos e contribuições devidos de conformidade com o SIMPLES no mês que anteceder o início dos efeitos da exclusão, não podendo ser passível de redução, obedecido o limite mínimo que não será inferior a R\$ 100,00 (art. 21).

Saliente-se que a ME que ultrapassar, no ano-calendário imediatamente anterior, o limite de receita bruta de R\$ 120.000,00, estará excluída do SIMPLES nesta condição; todavia, mediante alteração cadastral poderá inscrever-se na condição de EPP.

Prazo para comunicação: até o último dia útil do mês de janeiro do ano-calendário subsequente àquele em que se deu o excesso da receita bruta (incisos I e II do art. 9º) ou até o último dia útil do mês subsequente àquele em que houver ocorrido o fato que deu ensejo à exclusão prevista nos incisos III a XVIII do art. 9º como também quando ultrapassado no ano-calendário. De início de atividades, o limite da receita bruta corresponde a R\$ 60.000,00 multiplicado pelo número de meses de funcionamento neste período (art. 13 § 3º) (*vide* item 3.1.5 deste capítulo).

Exclusão de ofício pela autoridade administrativa tributária (art. 14):

- a) quando não efetuada espontaneamente pela própria pessoa jurídica nas hipóteses em que é obrigatória a comunicação da exclusão;
- b) quando caracterizadas as seguintes hipóteses:
 - b.1) embaraço à fiscalização – consubstanciado pela negativa não-justificada de exibição de livros e documentos a que estiver obrigada ou pelo não-fornecimento de informações sobre bens, movimentação financeira, negócios ou atividades, próprios ou de terceiros, quando intimada, e demais hipóteses que autorizam a requisição de força pública, nos termos do art. 200 do CTN;
 - b.2) resistência à fiscalização – consistente na negativa de acesso ao estabelecimento, ao domicílio fiscal ou a qualquer outro local onde se desenvolvam as atividades da pessoa jurídica ou se encontrem bens de sua posse ou propriedade;
 - b.3) constituição da pessoa jurídica por interpostas pessoas que não sejam os verdadeiros sócios ou acionistas, ou o titular, no caso de firma individual;
 - b.4) prática reiterada de infração à legislação tributária;
 - b.5) comercialização de mercadorias objeto de contrabando ou descaminho;
 - b.6) incidência em crime contra a ordem tributária, com decisão definitiva.

Efeitos da exclusão (art. 15):

Prazo – a exclusão do SIMPLES produzirá efeitos a partir:

- a) do ano-calendário subsequente na hipótese de opção da pessoa jurídica ou quando ultrapassado os limites de receita bruta estabelecidos para enquadramento como ME ou EPP;
- b) do mês subsequente em que ocorrer qualquer das situações excludentes previstas nos incisos III a XVIII do art. 9º (vide item 3.5 deste capítulo);
- c) do início da atividade, quando ultrapassado o limite de R\$ 60.000,00 multiplicado pelo número de meses de funcionamento, ficando a pessoa jurídica sujeita ao pagamento da totalidade ou diferença dos respectivos tributos e contribuições, de acordo com as normas gerais de incidência, acrescidos, apenas, de juros de mora quando efetuado antes do início de procedimento de ofício;
- d) do mês de ocorrência, inclusive este, de qualquer dos fatos que enseje a exclusão de ofício, com exceção relativamente ao excesso do limite de receita bruta.

Conseqüência da exclusão:

- a) a pessoa jurídica que for excluída do SIMPLES, por qualquer razão, deverá apurar o estoque de produtos, matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem existente no último dia do último mês em que houver apurado IPI ou ICMS de acordo com o sistema e determinar, a partir da respectiva documentação de aquisição, o montante dos créditos que serão passíveis de aproveitamento nos períodos subsequentes;
- b) a pessoa jurídica excluída do SIMPLES sujeitar-se-á, a partir do período em que se processarem os efeitos da exclusão, às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas em geral.

3.1.12 - Excesso de receita bruta (art. 23, §§ 2º e 3º)

Microempresa: a ME inscrita no SIMPLES que ultrapassar, no decurso do ano-calendário, o limite de receita bruta para enquadramento nesta condição sujeitar-se-á, em relação aos valores excedentes dentro

daquele ano, aos percentuais aplicáveis às EPP, observando-se, igualmente, os limites estabelecidos para poder ser caracterizada nesta hipótese.

Empresa de Pequeno Porte: a pessoa jurídica cuja receita bruta, no decurso do ano-calendário, ultrapassar o limite previsto para enquadramento nesta condição deverá adotar, em relação aos valores excedentes dentro daquele ano, os respectivos percentuais a ela aplicáveis acrescidos de 20%.

Nesta hipótese, o acréscimo corresponderá integralmente ao IRPJ.

3.1.13 - Distribuição de valores aos sócios ou titular (art. 25)

Isenção: estão isentos de imposto de renda, na fonte e na declaração de rendimentos das pessoas físicas, os valores distribuídos aos sócios ou titular da ME ou EPP que não corresponderem a pró-labore, aluguéis ou serviços prestados.

Tributação: são passíveis de tributação na fonte e na declaração de rendimentos das pessoas físicas dos sócios ou titular da empresa individual os valores pagos a título de pró-labore, aluguéis ou serviços prestados.

3.1.14 - Parcelamento (art. 26)

É vedado qualquer parcelamento dos valores dos impostos e contribuições devidos pelas pessoas jurídicas inscritas no SIMPLES, de acordo com o art. 6º, § 2º.

Excepcionalmente, poderá ser autorizado o parcelamento, em até 72 parcelas mensais e sucessivas, dos débitos para com a Fazenda Nacional e para com a Seguridade Social, de responsabilidade da ME ou EPP e de seu titular ou sócio, relativos a fatos geradores ocorridos até 31-10-96. O valor mínimo de cada parcela não poderá ser inferior a R\$ 50,00, considerados isoladamente os débitos para com a Fazenda Nacional e para com a Seguridade Social.

3.1.15 - Incentivos fiscais (art. 5º, § 5º)

A inscrição no SIMPLES veda, para a ME ou EPP, a utilização de qualquer valor a título de incentivo fiscal, bem como a transferência de créditos relativos ao IPI e ao ICMS.

3.1.16 - Omissão de receita (art. 18)

Aplicam-se às ME e às EPP todas as presunções de omissão de receita existentes nas legislações de regência dos impostos e contribuições incluídos no sistema, desde que apuráveis com base nos livros e documentos a que estiverem obrigadas aquelas pessoas jurídicas.

3.1.17 - Competência (art. 17)

Compete à Secretaria da Receita Federal fiscalizar, arrecadar e cobrar os impostos e contribuições incluídos no SIMPLES, bem como celebrar convênios na forma do art. 4º da MP, podendo haver participação das Unidades Federadas nas atividades de fiscalização.

A celebração de convênio implica delegação de competência à SRF para fiscalizar, arrecadar ou executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas nos termos do art. 7º do CTN.

3.1.18 - Legislação aplicável (arts. 17, § 1º, 19 e 22)

Além das normas específicas, são aplicáveis às pessoas jurídicas inscritas no SIMPLES, relativamente aos impostos e contribuições abrangidos, as disposições da legislação do imposto de renda com relação aos processos de determinação e exigência dos créditos tributários e de consulta (Decreto nº 70.235/72, com as alterações da Lei nº 8.748/94), assim como as regras de incidência de acréscimos legais (juros e multa de mora) e multa de ofício, inclusive em relação ao ICMS e ISS, quando for o caso.

A imposição das multas de que tratam os arts. 19 a 22 não exclui a aplicação das sanções previstas na legislação penal, inclusive em relação à declaração falsa, adulteração de documentos e emissão de nota

fiscal em desacordo com a operação efetivamente praticada, a que estão sujeitos o titular ou sócio da pessoa jurídica.

3.1.19 - Repasse dos recursos (art. 24)

Os valores arrecadados pelo SIMPLES serão creditados a cada imposto e contribuição a que corresponderem, sendo repassados diretamente, pela União, às Unidades Federadas e aos Municípios conveniados – até o último dia útil do mês de arrecadação – os valores correspondentes, respectivamente, ao ICMS e ao ISS, vedada qualquer retenção.

3.2 - Regras vigentes até 31-12-96 (RIR, art. 150)

Até 31-12-96 estavam em vigor as regras relativas às *Microempresas* como previstas no art. 150 do RIR, as quais dispunham acerca da isenção do Imposto de Renda e PIS, como estímulo ao desenvolvimento das pequenas empresas, estabelecida pelo Decreto-Lei nº 1.780/80, com relação à figura da *pessoa jurídica de reduzida receita bruta*, vigorando o aludido incentivo até o ano de 1984, quando foi editado o Estatuto da Microempresa, por meio da Lei nº 7.256/84, regulamentado pelo Decreto nº 90.880/85.

3.2.1 - Conceito

Enquadram-se como microempresa – ME, quando cumulativamente atendam aos seguintes requisitos, as pessoas jurídicas que:

- 1) sejam firmas individuais ou sociedades não-anônimas;
- 2) cuja receita bruta não exceda o limite anual legalmente estabelecido;
- 3) obtenham registro especial como microempresa no respectivo órgão competente;
- 4) preencham as condições estabelecidas na Lei nº 7.256/84 e alterações posteriores.

Vedação ao enquadramento como microempresa — Não podem ser microempresas as pessoas jurídicas:

- I – constituídas na forma de sociedade por ações;
- II – em que o titular ou sócio seja pessoa jurídica ou, ainda, pessoa física domiciliada no exterior;
- III – que participem do capital de outra pessoa jurídica, ressalvados os investimentos provenientes de incentivos fiscais efetuados até 27-11-84;
- IV – cujo titular ou sócio participe, com mais de 5%, do capital de outra empresa, desde que a receita bruta anual global das empresas interligadas ultrapasse o limite anual fixado legalmente;
- V – que realizem operações relativas a:
 - a) importação de produtos estrangeiros (exceto as microempresas situadas na Zona Franca de Manaus e Amazônia Ocidental);
 - b) compra e venda, loteamento, incorporação, locação e administração de imóveis;
 - c) armazenamento e depósito de produtos de terceiros;
 - d) câmbio, seguro e distribuição de títulos e valores mobiliários;
 - e) publicidade e propaganda, exceto veículos de comunicação;
- VI – que prestem serviços profissionais de corretor, representante comercial, despachante, ator, empresário e produtor de espetáculos públicos, cantor, músico, médico, dentista, enfermeiro, engenheiro, físico, químico, economista, contador, auditor, estatístico, administrador, programador, analista de sistema, advogado, psicólogo, professor, jornalista, publicitário, ou assemelhados e qualquer outra profissão cujo exercício dependa de habilitação profissional legalmente exigida (*vide* art. 663, § 1º do RIR – lista de serviços caracterizada-mente de natureza profissional).

Observação: a atividade de representante comercial na intermediação de operações por conta de terceiros, por ser assemelhada à de corretagem, exclui a sociedade que a exerce dos benefícios concedidos à microempresa, sendo irrelevante o registro como firma indivi-

dual e inscrição no CGC do MF, devendo ter seus rendimentos tributados na pessoa física do beneficiário (ADN-CST nºs 24 e 25/89).

3.2.2 - *Registro especial*

É indispensável, para utilização dos benefícios fiscais, que a microempresa obtenha registro especial no órgão competente: Junta Comercial, no caso de atividades mercantis, ou no Cartório do Registro Civil de Pessoas Jurídicas, no caso de sociedade civil; porém, feito o registro, os seus efeitos podem retroagir até a data de constituição da empresa.

Ressalte-se que o simples registro especial não é suficiente para garantir o usufruto dos benefícios da isenção se a pessoa jurídica não preencher os requisitos exigidos, ou quando se encontrar entre as hipóteses expressamente excluídas do benefício, consoante os arts. 152, 155 e 157 do RIR.

Obtido o registro, a microempresa passará a adotar, em seguida à sua denominação, a expressão ME.

3.2.3 - *Limite anual (art. 150 do RIR)*

Estão isentas do imposto as pessoas jurídicas que *tiverem receita bruta anual igual ou inferior a 96.000 UFIR* (Unidade Fiscal de Referência).

O limite é calculado tomando-se por base as receitas mensais divididas pela UFIR vigente nos meses correspondentes, considerando-se, para efeito de apuração, o período de 1º de janeiro a 31 de dezembro, ou proporcionalmente ao número de meses de operação, nos casos de início ou encerramento de atividades.

A partir do ano-calendário de 1995, a conversão dos valores passou a ser efetuada tomando-se por base a UFIR vigente no trimestre de referência (Lei nº 8.981/95, art. 2º, que fixou a UFIR trimestral).

Atenção: no ano-calendário de 1991, o limite anual foi de Cr\$ 30.000.000,00 e o limite proporcional foi de Cr\$ 2.500.000,00 multiplicado pelo número de meses de atividade.

3.2.4 - *Receita bruta*

Inclui-se no conceito toda a receita auferida, seja decorrente das operações normais (operacionais) ou de outras atividades (não-operacionais), inclusive as receitas de aplicações financeiras, tributadas exclusivamente na fonte, para efeito do enquadramento no limite legal (ADN-CST nº 04/85). Considera-se, também, como parcela integrante da receita bruta o ICMS e o ISS.

Não são incluídos os valores do IPI, das vendas canceladas e dos descontos incondicionais.

Receita bruta excedente ao limite legal (art. 151 do RIR): a partir do mês em que a receita bruta exceda o limite de isenção, a microempresa ficará sujeita ao pagamento do imposto de renda sobre o lucro referente à parcela excedente, a qual será tributada de acordo com as formas de apuração previstas para as pessoas jurídicas em geral, isto é, pelo lucro presumido ou pelo lucro real.

3.2.5 - *Declaração de rendimentos* (art. 154 do RIR)

As microempresas deverão apresentar Declaração de Rendimentos – Formulário II, até o último dia útil do mês de abril do ano-calendário seguinte ao do exercício das operações.

A falta de apresentação da declaração ou a sua apresentação fora de prazo sujeita a microempresa à multa de 500 a 8.000 UFIR (Lei nº 8.981/95, arts. 87 e 88).

3.2.6 - *Escrituração* (art. 153 do RIR)

As microempresas estão dispensadas de manter escrituração, ficando, contudo, obrigadas a manter arquivada a documentação relativa aos atos negociais que praticar ou em que intervier.

Entretanto, se a microempresa tiver excesso de receita bruta e optar pela tributação da parcela excedente com base no lucro presumido, deverá escriturar o livro Caixa (*vide* art. 534, I, do RIR).

3.2.7 - Perda da condição de microempresa (art. 155 c/c o PN-CST nº 35/87)

Para fins do imposto de renda, a perda da condição de microempresa ocorrerá:

- I – se for verificado excesso de receita bruta durante dois anos-calendários consecutivos ou três anos-calendários alternados, ficando, entretanto, imediatamente suspensa a isenção a partir do instante em que ocorrer excesso de receita;
- II – se a microempresa deixar de preencher as condições exigidas legalmente para o seu enquadramento.

Caso não ocorra o desenquadramento definitivo, no ano-calendário seguinte ao que ocorrer suspensão da isenção por excesso de receita, a microempresa poderá novamente beneficiar-se da isenção enquanto a receita se mantiver dentro do limite.

3.2.8 - Demais tributos e contribuições

De acordo com o PN-CST nº 35/87 e ADN-COSIT nº 03/91, as microempresas terão o seguinte tratamento:

PIS — as microempresas, igualmente, são isentas do PIS enquanto a sua receita bruta se mantiver dentro do limite. Caso ocorra excesso, a microempresa deverá recolher a contribuição sobre a receita excedente auferida a partir do mês em que este se verificar.

COFINS (PN-CST nº 04/92) — as microempresas estão sujeitas ao recolhimento da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS, independentemente do limite da receita bruta.

Contribuição social sobre o lucro — as microempresas também deverão recolher a CSL, na forma do art. 2º, § 2º, da Lei nº 7.689/88.

IPI — a microempresa estará sujeita ao recolhimento do IPI, caso se enquadre nas hipóteses da lei como contribuinte de tal imposto.

IRFON — a microempresa está obrigada a reter e recolher o imposto de renda incidente na fonte sobre rendimentos pagos a terceiros.

3.2.9 - Rendimentos dos sócios ou titulares

Os rendimentos da microempresa serão considerados automaticamente distribuídos aos sócios (proporcionalmente à participação de cada um ou como previsto no contrato social) ou ao titular da firma individual, no valor equivalente a, no mínimo, 6% da receita total mensal.

Os rendimentos considerados como automaticamente distribuídos não estão sujeitos à retenção. Somente haverá retenção na fonte, com base na tabela progressiva vigente no mês, quando ocorrer o efetivo pagamento.

3.2.10 - Apuração de omissão de receita

Na hipótese de ser apurada omissão de receita, praticada pela microempresa, de acordo com o entendimento dos PN-CST n^{os} 19/87 e 29/87, amplamente adotados pela jurisprudência administrativa, deverão ser observados os seguintes procedimentos:

Se a receita omitida somada à declarada:

- I) não ultrapassar o limite de isenção – não se configura a hipótese de exigência de Imposto de Renda nem do PIS. Entretanto, sobre o valor omitido deverá incidir COFINS e Contribuição Social sobre o Lucro;
- II) ultrapassar o limite de isenção – sobre o valor da receita omitida será exigido o Imposto de Renda e o PIS, bem como as demais contribuições.

4 - SOCIEDADES CIVIS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PROFISSIONAIS

(RIR, arts. 167, 178, 190 e seu § 2º, 506, 522, I, 640 a 647, 663, 727, § 1º, 735, 856 e seu § 2º e 915)

A partir de 1º-1-97, pela Lei nº 9.430/96, arts. 55, 56 e 88, XIV, foi extinto o regime tributário de não-incidência previsto no Decreto-Lei nº 2.397/87, que colocava as citadas sociedades fora do alcance da tributação para o imposto de renda pessoa jurídica, as quais, a partir dessa data, passaram a ser tributadas de conformidade com as mesmas normas aplicáveis às demais pessoas jurídicas em geral, sob a justificativa de buscar a harmonização da legislação, sem aumento de carga tributária, haja vista que aquele regime era totalmente incompatível com a integração promovida pela Lei nº 9.249/95, em que a incidência de tributação recai na pessoa jurídica e não em seus sócios, consoante a Exposição de Motivos apresentada para o citado diploma legal.

Ainda, de acordo com o art. 88, XXIV, da Lei nº 9.430/96, foi revogado o art. 50 da Lei nº 8.981/95, que disciplinava a forma de apuração da base de cálculo das sociedades civis de prestação de serviços relativos à profissão regulamentada que tivesse seu lucro arbitrado.

Entretanto, tendo em vista que de acordo com o art. 144 do CTN o lançamento do crédito tributário rege-se pela lei então vigente à data de ocorrência do fato gerador, mesmo que posteriormente revogada, serão feitos comentários aos artigos do RIR que disciplinam o regime de tributação aplicável às citadas sociedades, os quais são aplicáveis até 31-12-96.

4.1 - Enquadramento

Enquadram-se neste tipo de sociedade as pessoas jurídicas que:

- 1) tenham por objeto social a prática de negócios ou atividades civis que na sua essência não revelem natureza comercial, devendo estar registradas no Registro Civil das Pessoas Jurídicas; porém o enquadramento independe de se encontrarem elas inscritas, por erro, no Registro de Comércio. O ADN nº 78/87 estendeu a tributação às sociedades de advogados registradas na Ordem dos Advogados do Brasil;
- 2) todos os sócios estejam capacitados a exercer profissões que sejam regulamentadas por lei ou decreto federal (relação constante no art. 663 do RIR), mesmo em se tratando de profissões diferentes, desde que cada um preste serviço dentro da respectiva área, consoante previsão no contrato social;
- 3) as receitas da sociedade sejam provenientes da retribuição ao trabalho profissional, sendo irrelevante a apuração de eventuais receitas de alienação de bens do ativo permanente.

Consoante o entendimento do PN-CST nº 15/83 e da IN-SRF nº 199/88, para configurar a hipótese, há que se distinguir:

- 1) a *venda de serviços*, que pressupõe operações características de empresa mercantil (unidade econômica e jurídica sob estrutura empresarial), cujas receitas não sejam exclusivamente da prestação do serviço pelos próprios sócios, que tenham sócios não-titulares de profissão regulamentada ou de profissão de natureza comercial e contratação de terceiros para exercerem as atividades que são do próprio objeto social da pessoa jurídica, as quais se caracterizam como venda de serviços, bens ou idéias, devendo, em consequência, observar as regras de apuração dos resultados e pagamento do imposto de renda, como as demais pessoas jurídicas em geral;
- 2) da *prestação de serviços pessoais* efetivada pelos próprios componentes da sociedade, todos portadores de habilitação técnica para desempenharem atividades privativas de suas profissões, sendo irrelevante que haja a contratação de empregados

para a execução de serviços auxiliares ou que aufera receitas eventuais da venda de bens do ativo permanente. Nesta hipótese as sociedades assim caracterizadas poderão adotar a sistemática de tributação prevista no aludido Decreto-Lei nº 2.397/87, com as alterações posteriores.

4.2 - Forma de tributação (art. 167 do RIR)

Com a edição do Decreto-Lei nº 2.397/87, foi alterada, substancialmente, a tributação desse tipo de sociedade, haja vista que após aquele diploma legal as sociedades civis de profissão regulamentada, inscritas no Registro Civil das Pessoas Jurídicas, deixaram de ser contribuintes do imposto de renda como pessoas jurídicas (art. 167 do RIR) para procederem à tributação dos seus resultados nas pessoas físicas dos seus sócios (arts. 56, 629 e 735 do RIR), apesar de continuarem com a obrigação acessória de apresentarem declaração de rendimentos das pessoas jurídicas (art. 856, § 1º do RIR), porém sem a apuração de imposto.

As sociedades civis em foco deverão manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais e apurar o lucro de cada período-base, o qual se considera como automaticamente distribuído aos seus sócios.

Lucro presumido — a partir do ano-calendário de 1992, pelo art. 71 da Lei nº 8.383/91, incorporado ao art. 57, parágrafo único, do RIR c/c os arts. 522, I, e 640, § 2º, também do RIR e a IN nº 21/92, foi dada a faculdade às sociedades civis de profissão regulamentada de poderem fazer opção para apurar seus resultados com base no lucro presumido, quando atendidas as condições exigidas legalmente para o citado enquadramento, nos termos do art. 521 do RIR.

Lucro real — a Lei nº 8.541/92, art. 1º, aplicável a partir de 1º-1-93, incorporada aos artigos 178, parágrafo único, 190, § 2º, e 640, § 2º, do RIR, passaram a admitir a possibilidade de as sociedades civis de profissão legalmente regulamentadas fazer opção pelo regime de tributação com base no lucro real.

Entretanto, caso a sociedade civil opte pela tributação com base no lucro real ou lucro presumido, deverá manifestar a sua opção, em caráter irrevogável, em cada ano, mediante o pagamento do imposto

referente ao mês de janeiro ou do início das atividades, devendo também apurar os seus resultados, pagar o imposto de renda e distribuir os seus rendimentos daí em diante na forma prevista para as demais pessoas jurídicas, não mais lhe sendo aplicáveis as regras do Decreto-Lei nº 2.397/87.

A partir de 1^a-1-97, foi extinto este regime de tributação.

4.3 - Rendimentos distribuídos (art. 641 do RIR)

Os lucros, rendimentos e quaisquer valores pagos ou entregues aos sócios, mesmo que a título de empréstimo e independentemente da denominação que lhes seja dada, durante o curso do ano-calendário equiparam-se a rendimentos distribuídos e sujeitam-se, na sua totalidade, à incidência do imposto de renda pessoa física na fonte, mediante a aplicação da tabela progressiva, nos termos do art. 629 do RIR.

4.4 - Apuração do resultado (art. 642 do RIR)

Consoante o tipo legal, a apuração dos resultados das sociedades civis em tela obedecerá a um regime especial: as receitas, os custos e as despesas operacionais são apropriadas pelo regime de caixa, ou seja, quando as receitas forem efetivamente recebidas e os custos e despesas quando efetivamente pagos é que deverão ser computados na apuração do resultado do período-base e, com relação às receitas e despesas não-operacionais, a apropriação deverá ser feita pelo regime de competência.

4.5 - Distribuição de lucros (art. 643 do RIR)

O lucro apurado de conformidade com as disposições do art. 642 será considerado automaticamente distribuído aos sócios, no encerramento do período-base, de acordo com a participação de cada um nos resultados da sociedade, devendo ser tributado na fonte pela aplicação da tabela progressiva aplicável às pessoas físicas como os demais rendimentos em geral, cuja responsabilidade pela retenção e recolhimento é da pessoa jurídica.

4.6 - Lucro inflacionário (art. 644 do RIR)

O lucro inflacionário apurado pelas sociedades civis não se inclui entre os lucros considerados como automaticamente distribuídos aos sócios da pessoa jurídica, desde que atenda ao requisito legal de serem registrados em conta específica do patrimônio líquido na escrituração da sociedade.

Contudo, o lucro inflacionário registrado separadamente será tributado na fonte como rendimentos dos sócios, quando for distribuído, capitalizado ou utilizado para compensar prejuízos contábeis ou à medida que for sendo considerado como realizado, nos termos do art. 417 do RIR, não se aplicando as regras de realização mínima prevista no art. 418 do RIR (IN-SRF nºs 199/88, item 14, e 96/93, art. 14, e Decreto nº 332/91, art. 25).

4.7 - Compensação do imposto de renda retido na fonte (art. 645 do RIR)

O imposto de renda retido na fonte sobre receitas de prestação de serviços da sociedade poderá ser compensado com o imposto que a sociedade tiver retido de seus sócios, no pagamento de quaisquer rendimentos ou lucros.

O imposto de renda retido na fonte sobre aplicações financeiras de renda fixa e aquele pago sobre ganhos líquidos também poderão ser compensados com o imposto retido por ocasião do pagamento de rendimentos aos respectivos sócios (art. 76, § 1º, da Lei nº 8.981/95). Este procedimento não era permitido para os anos-calendários de 1993 e 1994, em face do disposto nos arts. 703 e 818 do RIR, que previam, para os citados períodos, a tributação exclusivamente na fonte, para as aplicações de renda fixa e de forma definitiva, em separado dos demais rendimentos, no caso dos ganhos líquidos obtidos em aplicações de renda variável.

4.8 - Apuração de prejuízos (art. 646 do RIR)

O prejuízo verificado em um período não pode reduzir o lucro a ser oferecido à tributação em outro período-base, uma vez que, por ser

o resultado da sociedade tributado nas pessoas físicas dos seus sócios, inexistente a possibilidade de aqueles procederem à compensação de qualquer prejuízo para fins do imposto de renda.

Todavia, segundo a IN-SRF nº 199/88, item 9.1, caso o prejuízo contábil seja debitado à conta dos sócios, esse valor deverá ser corrigido monetariamente. Saliente-se que, a partir de 1º-1-96, a Lei nº 9.249/95, art. 4º, revogou as disposições relativas à correção monetária.

4.9 - Demais tributos e contribuições

As sociedades civis de profissão regulamentada são *contribuintes do PIS e da CSLL* (Contribuição Social sobre os Lucros).

Até 31-12-96, as citadas sociedades estavam *isentas da COFINS* (Contribuição Social sobre o Faturamento). A partir de 1º-1-97, em face da extinção do regime de tributação especial aplicável a estas sociedades, elas passaram a ser contribuintes para a COFINS, de acordo com o art. 56 da Lei nº 9.430/96, considerando-se, entretanto, para fins de incidência desta contribuição, as receitas auferidas a partir do mês de abril de 1997.

4.10 - Hipótese de arbitramento (Portaria MF nº 524/93, art. 4º, § 1º, c/c a IN-SRF nº 79/93, art. 4º, § 1º, e Lei nº 8.981/95, art. 50 c/c a IN-51/95, art. 37)

A sociedade civil de prestação de serviços de profissão regulamentada, submetida ou não ao regime de tributação específico do Decreto-Lei nº 2.397/87, terá o seu lucro arbitrado deduzindo-se da receita bruta mensal os custos e despesas devidamente comprovados.

A IN nº 11/96, pelo seu art. 44, § 8º, ratificou também a mesma forma de apuração da base de cálculo para o arbitramento do lucro, a partir de 1º-1-96, estivesse a sociedade civil de prestação de serviços relativos à profissão legalmente regulamentada submetida ou não ao regime de tributação de que trata o Decreto-Lei nº 2.397/87.

Entretanto, a IN nº 14/96 alterou a redação do art. 44 da aludida IN nº 11/96, para restringir a apuração da base de cálculo do lucro arbitrado na forma prevista na Lei nº 8.981/95, art. 50 (o lucro arbitrado será apurado deduzindo-se da receita bruta mensal os custos e

despesas devidamente comprovados), apenas à hipótese em que a sociedade civil de profissão legalmente regulamentada esteja submetida ao regime de tributação do Decreto-Lei nº 2.397/87.

Na hipótese de a sociedade estar submetida ao regime de tributação na forma do art. 640 do RIR (com base no Decreto-Lei nº 2.397/87), o lucro arbitrado ficará sujeito à incidência do imposto de renda pessoa física calculado com base na tabela progressiva mensal e na declaração de rendimentos (parágrafo único do art. 50 da Lei nº 8.981/95).

O art. 47, parágrafo único, da IN nº 11/96, disciplinando o cálculo do imposto com base no lucro arbitrado, dispôs que estas sociedades, quando submetidas ao regime de tributação do citado Decreto-Lei nº 2.397/87, neste caso, o lucro arbitrado ficaria sujeito à incidência do imposto de renda na fonte, calculado com base na tabela progressiva mensal e na declaração de rendimentos dos beneficiários.

A partir de 1º-1-97, foi revogada a forma de apuração da base de cálculo para as sociedades civis estudadas neste capítulo que tivessem seu lucro arbitrado (art. 88, XXIV, da Lei nº 4.930/96)

5 - VISÃO SINTÉTICA E GERAL DA TRIBUTAÇÃO DAS PESSOAS JURÍDICAS

5.1 - Regras aplicáveis aos fatos geradores até 1991

Legislação aplicável:

- Regulamento do imposto de renda aprovado pelo Decreto nº 85.450/80.
- Lei nº 7.713/88.
- Lei nº 7.799/89.
- Lei nº 8.023/90 (atividade rural).
- Lei nº 8.200/91 c/c o Decreto nº 332/91 (correção monetária).

Período-base de incidência: período-base anual, com início em 1º de janeiro e encerrando-se no dia 31 de dezembro de cada ano.

Alíquota geral: 30%.

Alíquotas específicas: vigoraram, ainda, nos períodos-bases em referência, tendo em vista a existência de incentivos fiscais concedidos a atividades especiais, as seguintes alíquotas:

- 18% — sobre o lucro da exploração da exportação incentivada — até o período-base de 1989.
- 6% — para atividades agrícolas e pastoris — até o período-base de 1989.
- 25% — sobre o lucro da exploração da atividade rural — Lei nº 8.023/90 — para os períodos-bases de 1990 e 1991.
- 6% — sobre o lucro inflacionário das empresas concessionárias de serviços públicos — leis nºs 7.714/88 e 7.730/89 — períodos-bases 1990 e 1991.

Adicional do imposto de renda:

Períodos-bases 1989 e 1990: estavam sujeitas ao adicional as pessoas jurídicas que apurassem lucro real acima de 150.000 BTNF (BTN fiscal):

- 5% sobre a parcela do lucro que excedesse a 150.000 BTNF até 300.000 BTNF;
- 10% sobre a parcela do lucro que excedesse a 300.000 BTNF;
- para as instituições financeiras os percentuais eram, respectivamente, 10% e 15%.

Período-base 1991: estavam sujeitas ao adicional as pessoas jurídicas que apurassem lucro real acima de CR\$ 35.000.000,00.

- 5% sobre a parcela do lucro que excedesse a Cr\$ 35.000.000,00 até CR\$ 70.000.000,00;
- 10% sobre a parcela do lucro que excedesse a CR\$ 70.000.000,00;
- para as instituições financeiras os percentuais eram, respectivamente, 10% e 15%.

Prejuízo fiscal - compensação: o prejuízo fiscal apurado em um período-base poderia ser compensado em quatro períodos-bases subsequentes:

- o prejuízo apurado em 1991 podia ser compensado até o ano-calendário de 1995.

Pagamento do imposto: as pessoas jurídicas sujeitas ao adicional do imposto de renda eram obrigadas ao pagamento do imposto sob a forma de antecipações, duodécimos e quotas.

Antecipações: representavam pagamentos efetuados dentro do próprio período-base de apuração do imposto e tinham por base resultados apurados em períodos imediatamente anteriores.

Duodécimos: calculados da mesma forma que as antecipações, representavam recolhimentos antecipados do imposto efetuados dentro do exercício de lançamento, porém antes da data de apresentação da declaração de rendimentos correspondente.

Quotas: representavam o saldo do imposto a ser pago a partir da data para entrega da declaração de rendimentos, apurado com base no lucro real em 31 de dezembro, depois de compensado o imposto retido na fonte e as antecipações e duodécimos já recolhidos.

Pessoas jurídicas não-sujeitas ao adicional: não estavam sujeitas ao recolhimento de antecipações e duodécimos, recolhendo o imposto, apenas, sob a forma de quotas.

Expressão monetária do imposto:

- Período-base 1989 — NCz\$ (cruzados novos) — BTNF (BTN Fiscal): a base de cálculo do imposto era convertida pela BTNF na data do encerramento do período-base (BTNF — 10,9518).
- Período-base 1990 — Cr\$ (cruzeiros) — BTNF (BTN Fiscal): a base de cálculo era convertida pela BTNF na data do encerramento do período-base (BTNF — 103,5081).
- Período-base 1991 — Cr\$ (cruzeiros) — UFIR: a base de cálculo do período-base encerrado em 31-12-91 era convertida pela UFIR diária de 1º-1-92 (UFIR — 597,06).

5.2 - Regras aplicáveis aos fatos geradores ocorridos em 1992

Com o advento da Lei nº 8.383/91, publicada no *Diário Oficial* da União de 31-12-91, foi instituído o sistema de tributação das pessoas jurídicas em bases correntes mensais. O imposto passou a ser devido, mensalmente, à medida que os lucros fossem auferidos, a partir do mês de janeiro de 1992, devendo ser apurados balanços ou balancetes mensais para possibilitar a citada tributação.

Um dos objetivos buscados pela lei era de que um número significativo de empresas optassem pela tributação simplificada de seus lucros, mediante opção pelo lucro presumido, e que permanecessem na sistemática do lucro real somente as grandes empresas que possuíam condições de apurar mensalmente seus resultados tributáveis.

Entretanto, tendo em vista que várias limitações foram impostas à tributação pelo lucro presumido, bem como que a referida opção implicava sempre recolhimento de tributo mensal, pois não havia como serem computados os resultados efetivos e os negativos porventura

apurados em algum mês, a sistemática não foi adotada na proporção esperada.

No sentido de se possibilitar uma maior flexibilização das novas normas, foi publicada a Portaria MEFP nº 441/92, facultando a substituição da consolidação de resultados mensais por consolidação de resultados semestrais para o ano-calendário de 1992, condicionando a utilização somente as pessoas que pudessem optar pelo recolhimento por estimativa, e excluindo de tal permissivo as pessoas jurídicas que estivessem sujeitas ao adicional no exercício de 1991, que tiveram prejuízo fiscal no exercício de 1992, e as que já tivessem optado pelo pagamento do imposto com base no lucro presumido, consoante a IN-SRF nº 90/92.

Haja vista que em dezembro de 1992 foi publicada a Lei nº 8.541, as regras dispostas na Lei nº 8.383/91, em sua maior parte, têm aplicação restrita aos fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 1992.

Lei nº 8.383/91 – Regras gerais:

Período-base de incidência: o imposto passou a ser devido mensalmente, ou semestralmente, na forma da Portaria MEFP nº 441/92 c/c a IN-SRF nº 90/92 e 97/92. Regras aplicáveis apenas ao ano-calendário de 1992.

Alteração da terminologia utilizada para indicação do período de apuração da base de cálculo do imposto de renda:

- período-base (exercício social – período de ocorrência do fato gerador do tributo, durante o qual o contribuinte apura os seus resultados; período de ocorrência das aquisições de disponibilidades econômicas ou jurídicas) passou a se chamar *ano-calendário* de apuração e deverá coincidir sempre com o ano civil de 1º de janeiro a 31 de dezembro de cada ano, para fins do imposto de renda, independentemente de qualquer outra previsão do estatuto ou contrato social; e
- exercício financeiro (ano subsequente ao período-base, aquele em que é apresentada a declaração de rendimentos) passou a se chamar, apenas, *exercício* da apresentação da declaração.

Apesar da introdução do regime mensal e da obrigatoriedade de que o período de apuração coincida com o ano civil, esta restrição

aplica-se apenas para fins tributários, pois as pessoas jurídicas poderão encerrar os seus exercícios sociais em datas diferentes para fins societários ou em obediência aos seus estatutos ou contratos sociais.

Apuração do resultado: deveria ser apurado mensalmente o resultado da pessoa jurídica, com base em balanço mensal levantado de acordo com as leis comerciais e fiscais, transcrito no Diário ou, opcionalmente, no LALUR, e também deveria ser apurado o lucro real mensal, base de cálculo do imposto de renda.

Pela Portaria nº MEFP nº 441/92 c/c a IN-RF nº 90/92 foi dada a possibilidade de se substituírem os balanços mensais por consolidação semestral.

Expressão monetária da base de cálculo do imposto:

- moeda vigente à época – Cr\$;
- a base de cálculo passou a ser expressa em UFIR diária vigente no último dia do mês a que corresponder.

Alíquota geral: 30%.

Alíquotas específicas:

- 25% – sobre o lucro da exploração da atividade rural – Lei nº 8.023/90;
- 6% – sobre o lucro inflacionário das empresas concessionárias de serviços públicos – leis nºs 7.714/88 e 7.730/89.

Adicional do imposto de renda: o adicional seria devido pelas pessoas jurídicas com lucro real superior a:

- 25.000 UFIR, no caso de apuração mensal do imposto; ou
- 150.000 UFIR, para apuração semestral.

Alíquota do adicional: 10% sobre a parcela do lucro real que excedesse os citados valores. No caso de instituição financeira, a alíquota era de 15%.

Prejuízo fiscal – compensação: o prejuízo fiscal apurado em um mês poderia ser compensado, indefinidamente, com o lucro real dos meses subseqüentes, sem qualquer limite de prazo.

Pagamento do imposto: o saldo do imposto devido em cada mês deveria ser pago até o último dia útil do mês subsequente.

Tendo em vista a nova sistemática, foram estabelecidas regras de transitoriedade para o recolhimento do imposto devido, pela Portaria MEFP nº 441/92.

Pagamento por estimativa: a citada Portaria MEFP nº 441/92 facultou às pessoas jurídicas a opção pelo recolhimento do imposto devido calculado com base em estimativa mensal, a qual tinha por base resultados de períodos anteriores.

Entretanto, não poderiam optar pela estimativa a pessoa jurídica que no ano de 1991 tivesse apurado prejuízo fiscal, pois neste caso não havia base para se calcular a estimativa.

Declaração de ajuste: foi instituída a declaração de ajuste anual, na qual deveriam ser apresentados os resultados mensais ou semestrais consolidados.

5.3 - Regras aplicáveis aos fatos geradores ocorridos em 1993 e 1994

Legislação aplicável:

- Até a data de 11-1-94 vigorou o Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 85.450/80.
- A partir de 12-1-94 entrou em vigor o novo Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 1.047/94, de 11-1-94 (publicado no DOU de 12-1-94).
- Lei nº 8.541/92 vigente a partir de 1º-1-93, interpretada pelas IN nºs 80/93, 98/93 e 51/94.

Período-base de incidência: o imposto de renda das pessoas jurídicas passou a ser devido mensalmente à medida que os lucros fossem auferidos. Disposição aplicável às pessoas jurídicas equiparadas, às sociedades prestadoras de serviços em geral e às sociedades civis de profissão legalmente regulamentada quando optantes pelo lucro presumido ou real.

Regra: mensal, devendo ser levantado um balanço a cada mês, de acordo com as leis comerciais e fiscais, transcrito no Diário ou opcionalmente no LALUR, e apurado o lucro real mensal.

Exceção: por opção, o contribuinte poderá efetuar o pagamento do imposto mensal calculado por estimativa, mantida escrituração contábil e fiscal, com obrigação da apuração do lucro real em 31 de dezembro de cada ano ou na data de encerramento de suas atividades.

Expressão monetária da base de cálculo do imposto:

Moedas vigentes à época:

- até 30-6-94 – CR\$
- de 1º-7-94 em diante – R\$ (Lei nº 9.069/94).

A base de cálculo será expressa:

- de 1º-1-93 até 30-8-94, em UFIR pelo valor desta vigente no último dia do mês a que corresponder (Lei nº 8.850/94);
- a partir de 1º-9-94 foi extinta a UFIR diária, passando a ser mensal (MP nº 596/94, de 28-8-94, convertida na Lei nº 9.069/95);
- de 1º-9-94 até 31-12-94, a base de cálculo era transformada em UFIR pelo valor desta no mês subsequente ao encerramento do período-base, mantida a UFIR do mês do evento apenas para o caso de encerramento de atividades.

No período de 1º-7-94 a 31-12-94, nos recolhimentos do imposto dentro dos respectivos prazos de vencimento, foi interrompida a utilização da UFIR para atualização dos tributos (MP nº 542/94, transformada na Lei nº 9.069/95).

Alíquota geral: 25%.

Alíquota específica: 6% – sobre o lucro inflacionário das empresas concessionárias de serviços públicos – leis nº 7.714/88 e 7.730/89.

Adicional do imposto de renda: o adicional seria devido pelas pessoas jurídicas com lucro real superior a:

- 25.000 UFIR, no caso de apuração mensal do imposto; ou
- 300.000 UFIR, para apuração anual.

Aliquota do adicional: 10% sobre a parcela do lucro real que excedesse os citados valores. No caso de instituição financeira, a alíquota era de 15%.

Prejuízo fiscal – compensação: o prejuízo fiscal apurado em um período poderia ser compensado nos quatro anos-calendários subsequentes:

- apurado em 1993, compensável até o ano-calendário de 1997;
- apurado em 1994, compensável até o ano-calendário de 1998.

Pagamento do imposto: o saldo do imposto devido em cada mês deveria ser pago até o último dia útil do mês subsequente, quer com base nas regras da estimativa, quer com base no lucro real.

Até 30-6-94 a reconversão do valor do imposto a pagar, de UFIR para a moeda vigente, era feita com base na UFIR diária da data do pagamento (Lei nº 8.850/94).

De 1º-7-94 até 31-12-94 foi interrompida a aplicação da atualização monetária com base na UFIR para os recolhimentos dos tributos efetuados dentro do prazo legal (MP nº 542/94 de 30-6-94, convertida na Lei nº 9.069/94).

Pagamento por estimativa: o pagamento mensal seria efetuado com base nas regras do lucro presumido, mediante a aplicação dos mesmos coeficientes diversificados por atividades, devendo-se acrescentar às receitas brutas mensais os ganhos de capital não tributados exclusivamente na fonte.

A opção poderia ser formalizada pelo recolhimento espontâneo do imposto relativo ao mês de janeiro ou àquele do início das atividades, com a possibilidade de o contribuinte poder fazer um planejamento tributário e, quando não estivesse obrigado ao lucro real no momento da entrega da declaração, optar pela tributação com base no lucro presumido.

A lei permitia, ainda, que o contribuinte pudesse alterar a opção do lucro estimado, uma única vez, em mês posterior a janeiro. Entretanto, a opção se tornava definitiva em relação ao lucro real, não mais havendo a possibilidade da tributação pelo lucro presumido.

Declaração de ajuste: obrigatoriedade da apresentação da declaração de rendimentos anual com a informação dos resultados mensais auferidos e já tributados em cada mês, para os contribuintes que apu-

raram o lucro real mensalmente, ou declaração de ajuste anual, com o resultado apurado em 31 de dezembro do ano-calendário, para aqueles que efetuaram os recolhimentos mensais com base na presunção.

No caso de ter havido alteração na forma de tributação do lucro real mensal para estimativa no curso do ano, deveriam ser demonstrados em separado os resultados apurados mês a mês com base no lucro real mensal e o resultado todo englobado do período em que houve o recolhimento pela estimativa. Já se a mudança de critério tivesse sido da estimativa para o lucro real mensal, deveriam ser apurados os lucros reais de todos os meses do ano.

Lançamento de ofício: quando fosse apurada pela autoridade fiscal a falta ou insuficiência de pagamento do imposto, o lançamento deveria obedecer ao disposto no art. 41 da Lei nº 8.541/92 e adotar os critérios estabelecidos pela IN-SRF nº 98/93.

Tendo em vista que o novo regulamento do imposto de renda incorporou no seu bojo os dispositivos da legislação em vigor, as regras aí contidas e aplicáveis ao período em foco serão objeto de análise detalhada quando dos comentários aos respectivos artigos do RIR/94.

5.4 - Regras aplicáveis aos fatos geradores ocorridos em 1995

(Algumas continuam aplicáveis também em 1996, no que não foram expressamente revogadas pela Lei nº 9.249/95, consoante item 5.5 deste capítulo.)

Legislação aplicável:

- Lei nº 8.981/95 com as alterações da Lei nº 9.065/95.
- IN nº 51/95.
- IN nº 68/95.

Período-base de incidência: o imposto de renda das pessoas jurídicas passou a ser devido à medida que os lucros forem sendo auferidos, suprimida a expressão mensalmente da Lei nº 8.541/95.

O imposto passou a ser devido sempre no encerramento dos períodos-bases, sejam mensais ou anuais, devendo, nesta hipótese, ser efe-

tuados recolhimentos mensais antecipados durante o curso do ano-calendário.

Regra: recolhimentos mensais com base na estimativa ou presunção mensal.

Exceção: por opção o contribuinte poderá efetuar o pagamento do imposto com base no lucro real (resultado líquido ajustado) mensal ou obrigatoriamente nos casos previstos no art. 37, § 6º, da Lei nº 8.981/95.

Expressão monetária da base de cálculo do imposto: o imposto de renda será apurado em reais sem qualquer indexação.

Alíquota geral: 25%.

Alíquota específica: 6% – sobre o lucro inflacionário das empresas concessionárias de serviços públicos – leis nºs 7.714/88 e 7.730/89.

Adicional do imposto de renda: o adicional seria devido pelas pessoas jurídicas com lucro real superior a:

- R\$ 180.000,00 até R\$ 780.000,00 – alíquota 12%; e
- acima de R\$ 780.000,00 – alíquota 18%.

O limite do adicional será proporcional ao número de meses transcorridos do ano-calendário, quando o período de apuração for inferior a 12 meses. Deduz-se que de tal dispositivo advém a proporcionalização dos citados limites para a pessoa jurídica que apure a base de cálculo do imposto de renda com base no lucro real mensal, uma vez que a norma legal é silente quanto a esta obrigatoriedade (art. 39 da Lei nº 8.981/95 c/c a IN nº 51/95, art. 28).

Não há incidência do adicional nos pagamentos feitos mensalmente com base na estimativa. O adicional mensal só incide exclusivamente para as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real mensal.

Prejuízo fiscal – compensação (Lei nº 9.065/95): prejuízo fiscal apurado em um período pode ser compensado sem limite de prazo. Entretanto, foi estabelecido um limite de valor para compensação do total do saldo dos prejuízos existentes em 31-12-94 e os apurados a partir desta data, de no máximo 30% do lucro líquido ajustado em cada período.

Pagamento do imposto: o saldo do imposto devido em cada mês deveria ser pago até o último dia útil do mês subsequente.

Suspensão ou redução dos recolhimentos mensais: o contribuinte poderá suspender ou reduzir o valor dos recolhimentos mensais efetuados com base na estimativa, em qualquer mês, desde que levante um balanço ou balancete de suspensão englobando o resultado do período compreendido entre o mês de janeiro ou início da atividade e o mês que desejar suspender ou reduzir o pagamento do imposto. O balanço ou balancete de suspensão obrigatoriamente deverá ser transcrito no Diário.

No curso do ano-calendário, cada vez que o contribuinte desejar fazer nova suspensão ou redução deverá apurar novo resultado, compreendendo sempre o mês de janeiro e o mês da suspensão ou redução. Caso já tenha adotado este procedimento em algum outro mês do período, deverá desprezar o resultado anterior e proceder à nova apuração, com direito à compensação do valor do imposto já recolhido até a data do evento.

Pagamento por estimativa: o pagamento mensal seria efetuado com base nas regras do lucro presumido, mediante a aplicação dos mesmos coeficientes diversificados por atividades, devendo-se acrescentar às receitas brutas mensais os ganhos de capital não tributados exclusivamente na fonte.

Declaração de ajuste: obrigatoriedade da apresentação da declaração de ajuste anual, com o resultado apurado em 31 de dezembro do ano-calendário, para os contribuintes que efetuarem o recolhimento mensal do imposto com base nas regras da estimativa/presunção (declaração de ajuste em que haverá diferença de imposto de renda recolhido durante o ano: a maior, enseja direito à restituição; e a menor, enseja diferença de imposto a pagar, o qual deverá ser recolhido em cota única até o mês de março do ano subsequente) e, igualmente, obrigatoriedade da apresentação da declaração (neste caso meramente informativa), para os contribuintes que no curso do ano efetuaram o recolhimento com base no lucro real (resultado líquido ajustado).

Após o prazo de entrega da declaração de rendimentos, o contribuinte que não estiver obrigado à apuração pelo lucro real poderá, ainda, fazer opção pela tributação com base no lucro presumido, desde que faça a entrega da declaração antes do início de qualquer procedimento *ex-officio* (IN-SRF nº 51/95, art. 20).

Igualmente, após o prazo para a entrega da declaração, o contribuinte somente poderá apurar seus resultados com base no lucro real

anual apurado em 31 de dezembro, se o imposto devido mensalmente tiver sido recolhido antes do início de qualquer procedimento fiscal *ex-officio* (IN-SRF nº 51/95, art. 20).

As regras contidas na legislação vigente e aplicáveis ao período em foco serão objeto de análise detalhada, fazendo-se a devida correspondência, quando dos comentários aos respectivos artigos do RIR/94.

5.5 - Regras aplicáveis aos fatos geradores ocorridos em 1996

Legislação aplicável:

- Lei nº 8.981/95 com as alterações da Lei nº 9.065/95.
- Lei nº 9.249/95.
- Lei nº 9.250/95.
- IN nº 51/95.
- IN nº 68/95.
- IN nº 11/96.

Com relação às regras vigentes a partir de 1º-1-96, continuaram em vigor os dispositivos contidos na Lei nº 8.981/95 que não foram expressamente revogados ou alterados pela Lei nº 9.249/95.

Período-base de incidência: o imposto de renda das pessoas jurídicas é devido à medida que os lucros forem sendo auferidos.

Regra: recolhimentos mensais com base na receita bruta e acréscimos (estimativa ou presunção mensal).

Exceção: por opção, o contribuinte poderá efetuar o pagamento do imposto com base no lucro real (resultado líquido ajustado) mensal ou obrigatoriamente nos casos previstos no art. 37, § 6º, da Lei nº 8.981/95.

Expressão monetária da base de cálculo do imposto: o imposto de renda será apurado em reais sem qualquer indexação.

Alíquota geral: 15%

Alíquota específica: 6% – sobre o lucro inflacionário das empresas concessionárias de serviços públicos – leis nºs 7.714/88 e 7.730/89.

Adicional do imposto de renda: há incidência do adicional, à alíquota de 10%, sobre a parcela do lucro real, apurado anualmente, que exceder a R\$ 240.000,00.

O limite do adicional será proporcional ao número de meses transcorridos do ano-calendário quando o período de apuração for inferior a 12 meses. Deduz-se que de tal dispositivo advém a proporcionalização dos citados limites para a pessoa jurídica que apure a base de cálculo do imposto de renda com base no lucro real mensal, uma vez que a norma legal é silente quanto a esta obrigatoriedade (art. 3º da Lei nº 9.249/95 c/c o art. 37 da IN nº 11/96).

O pagamento integral ou do saldo do adicional apurado no encerramento do período-base será efetuado:

- até o último dia útil do mês subsequente, no caso de lucro real mensal; e
- até o último dia útil do mês de março do ano subsequente, no caso da tributação com base no lucro real anual.

Não há incidência do adicional nos pagamentos feitos mensalmente com base na estimativa. O adicional mensal só incide exclusivamente para as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real mensal.

Prejuízo fiscal – compensação: continuam em vigor as regras de compensação da Lei nº 9.065/95 – prejuízo fiscal apurado em um período pode ser compensado sem limite de prazo. Entretanto, deverá ser respeitado o limite de valor para compensação do total do saldo dos prejuízos a compensar, isto é, 30% do lucro líquido ajustado em cada período.

Foi criada uma restrição à compensação dos prejuízos não-operacionais apurados a partir de 1º-1-96, os quais somente poderão ser compensados com lucros da mesma natureza. (*vide* regras nos comentários ao capítulo 27.)

Pagamento do imposto: o saldo do imposto devido em cada mês deve ser pago até o último dia útil do mês subsequente.

Receita Bruta e Acréscimos (RBA) – (pagamento por estimativa/presunção): a administração tributária passou a entender que a terminologia mais correta a ser adotada seria recolhimentos mensais

com base na receita bruta e acréscimos (para facilitar chamaremos de RBA).

O pagamento mensal deve ser efetuado com base nas regras do lucro presumido, mediante a aplicação dos mesmos coeficientes diversificados por atividades, devendo-se acrescer às receitas brutas mensais os ganhos de capital não tributados exclusivamente na fonte (aplicações de renda fixa), rendimentos de aplicações de renda variável já tributados e as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não compreendidas na atividade.

Declaração de ajuste: obrigatoriedade da apresentação da declaração de ajuste anual, com o resultado apurado em 31 de dezembro do ano-calendário, para os contribuintes que efetuem o recolhimento mensal do imposto com base nas regras da RBA e, igualmente, obrigatoriedade da apresentação da declaração (neste caso meramente informativa), para os contribuintes que no curso do ano efetuaram o recolhimento com base no lucro real (resultado líquido ajustado).

As regras contidas na legislação vigente e aplicáveis ao período em foco serão objeto de análise detalhada, fazendo-se a devida correspondência, quando dos comentários aos respectivos artigos do RIR/94 .

5.6 - Regras aplicáveis aos fatos geradores ocorridos a partir de 1997

Legislação aplicável:

- Lei nº 8.981/95 com as alterações da Lei nº 9.065/95.
- Lei nº 9.249/95.
- Lei nº 9.250/95.
- Lei nº 9.430/96
- IN nº 51/95.
- IN nº 68/95.
- IN nº 11/96.

Com relação às regras vigentes a partir de 1º-1-97, continuam em vigor os dispositivos contidos nas leis nºs 8.981/95 e 9.249/95, que não foram expressamente revogados ou alterados pela Lei nº 9.430/96.

Período-base de incidência: o imposto de renda das pessoas jurídicas passa a ser devido trimestralmente.

Regra: recolhimentos trimestrais com base no lucro real apurado por meio de ajustes ao lucro líquido contábil, lucro presumido ou lucro arbitrado, apurado nos períodos encerrados em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário.

Exceção: por opção, a pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real poderá efetuar o pagamento do imposto mensalmente, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação de percentuais sobre a receita bruta auferida mensalmente, procedendo à apuração do lucro real em 31 de dezembro de cada ano, incluindo todo o resultado do período.

Expressão monetária da base de cálculo do imposto: o imposto de renda será apurado em reais sem qualquer indexação.

UFIR – Unidade Fiscal de Referência: a partir de 1º-1-97, pelo art. 74 da Lei nº 9.430/96, a UFIR passa a ser reajustada por períodos anuais, em 1º de janeiro.

Para fins da legislação tributária federal, a UFIR será utilizada, exclusivamente, para atualização dos créditos tributários da União, objeto de parcelamento concedido até 31-12-94.

Alíquota geral: 15%

Alíquota específica: 6% – sobre o lucro inflacionário das empresas concessionárias de serviços públicos – leis nºs 7.714/88 e 7.730/89.

Adicional do imposto de renda: a Lei nº 9.430/96, no seu art. 4º, alterou a redação da Lei nº 9.249/95, mantendo a mesma *alíquota de 10% e o mesmo limite de valor* a partir do qual há incidência do adicional do imposto de renda, estabelecendo, entretanto, novo critério para determinação do adicional.

Será devido o adicional sobre a parcela do lucro real, presumido ou arbitrado, que exceder o valor resultante da multiplicação de R\$ 20.000,00 pelo número de meses do respectivo período de apuração. Este dispositivo é aplicável nos casos de incorporação, fusão ou cisão e de extinção da pessoa jurídica pelo encerramento da liquidação.

De acordo com o art. 2º, § 2º da Lei nº 9.430/96, também haverá a incidência do adicional do imposto de renda, à alíquota de 10%, sobre os recolhimentos mensais efetuados com base na estimativa, incidente sobre a parcela da base de cálculo que exceder a R\$ 20.000,00 mensais.

Prejuízo fiscal – compensação: continuam em vigor as mesmas regras de compensação da Lei nº 9.065/95 vigentes a partir de 1º-1-96 (*vide* regras do item 5.5 deste capítulo e capítulo 27).

Pagamento do imposto:

Tributação trimestral: o imposto apurado com base no lucro real, presumido ou arbitrado trimestralmente, será pago em cota única até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração (art. 5º da Lei nº 9.430/96).

Contudo, admite-se que a pessoa jurídica, por opção, possa parcelar o pagamento do imposto devido em até três cotas mensais, iguais e sucessivas, vencíveis no último dia dos três meses subsequentes ao de encerramento do período de apuração. As cotas não poderão ter valor inferior a R\$ 1.000,00 e o imposto inferior a R\$ 2.000,00 deverá ser recolhido em cota única, devendo ser acrescido de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC.

Opção pela estimativa: o valor do imposto devido em cada mês deverá ser pago até o último dia útil do mês subsequente àquele a que se referir, e o saldo do imposto apurado em 31 de dezembro será pago em cota única até o último dia útil do mês de março do ano subsequente, se positivo, ou compensado com o imposto a ser pago a partir do mês de abril do ano subsequente, assegurada a alternativa do pedido de restituição, após a entrega da declaração de rendimentos, no caso do montante pago a maior (art. 6º da Lei nº 9.430/96).

Opção pela estimativa mensal: por opção, a pessoa jurídica poderá efetuar o pagamento mensal, mediante a aplicação de coeficientes diversificados por atividades, na forma prevista no art. 15 da Lei nº 9.249/95, devendo-se acrescentar às receitas brutas mensais os ganhos de capital não tributados exclusivamente na fonte (aplicações de renda fixa), rendimentos de aplicações de renda variável já tributados e as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não compreendidas na atividade, devendo também ser observadas as regras contidas nos arts. 29 a 32 e 34 e 35 da Lei nº 8.981/95, com relação à possibilidade de suspensão ou redução dos recolhimentos mensais, desde que a pessoa jurídica demonstre, por meio de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto e adicional devidos com base no lucro real do período em curso e relativamente às deduções da base de cálculo mensal.

Declaração de ajuste: obrigatoriedade da apresentação da declaração de ajuste anual, com o resultado apurado em 31 de dezembro do ano-calendário, para os contribuintes que efetuarem o recolhimento mensal do imposto com base nas regras da estimativa e, igualmente, obrigatoriedade da apresentação da declaração para os contribuintes que no curso do ano efetuaram o recolhimento com base no lucro real (resultado líquido ajustado – neste caso meramente informativa), lucro presumido e lucro arbitrado trimestral, apurado em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro.

As regras contidas na legislação vigente e aplicáveis ao período em foco serão objeto de análise detalhada, fazendo-se a devida correspondência, quando dos comentários aos respectivos artigos do RIR/94.

6 - LUCRO REAL

6.1 - Conceito

Art. 193 do RIR: “Lucro real é o lucro líquido do período-base ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este regulamento”.

É o resultado do período (lucro ou prejuízo), apurado contabilmente, ajustado pelas adições, exclusões e compensações previstas na lei fiscal.

Como regra, o lucro real é a base de cálculo do imposto de renda, ou seja, o lucro tributável apurado em determinado período, de acordo com os registros contábeis e fiscais elaborados com a observância das leis comerciais e fiscais e princípios contábeis. É o lucro efetivo, real, da empresa, sujeito à tributação para fins do imposto de renda.

6.2 - Pessoas jurídicas obrigadas à apuração do lucro real

(Art. 190, alterado pelo art. 36 da Lei nº 8.981/95; art. 1º da Lei nº 9.065/95; e arts. 27 e 36 da Lei nº 9.249/95.)

Ficarão obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas:

Quanto ao faturamento:

Cuja receita bruta total, acrescida das demais receitas e dos ganhos de capital, tiver ultrapassado o limite correspondente a:

- anos-calendários 1993 e 1994 – 9.600.000,00 UFIR, em relação à receita do ano-calendário anterior (art. 190 do RIR/94);

- ano-calendário 1995 – limite de 12.000.000,00 UFIR, em relação à receita do ano-calendário anterior (Lei nº 8.981/95, art. 36, I, e art. 1º da Lei nº 9.065/95);
- ano-calendário 1996 – limite de R\$ 12.000.000, em relação à receita do ano-calendário anterior (Lei nº 9.249/95, art. 29).

O limite será proporcional quando o período de apuração for inferior a 12 meses, nos casos de início de atividade ou extinção da pessoa jurídica.

Para efeito da verificação do limite de receita total, computa-se o somatório da receita bruta mensal, das demais receitas e ganhos de capital, dos ganhos líquidos decorrentes de operações nos mercados de renda variável e dos rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa.

No ano de 1995, para efeito da verificação do limite, as receitas mensais do ano-calendário de 1994 eram convertidas em UFIR com base no valor desta no último dia de cada mês, no período de 1º de janeiro a 31-8-94 e a partir de 1º-9-94 com base no valor da UFIR do mês.

Quanto à forma de constituição: constituídas sob a forma de sociedades por ações, de capital aberto.

Quanto às atividades:

- instituições financeiras e de seguro: bancos comerciais, de investimentos, de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, distribuidoras de títulos e valores mobiliários e câmbio, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e capitalização e entidades de previdência privada aberta;
- que se dediquem à compra e à venda, ao loteamento, à incorporação ou à construção de imóveis e à execução de obras da construção civil.

Quanto à composição societária:

- que tenham sócio ou acionista, residente ou domiciliado no exterior;

- que, no ano-calendário, sejam sociedades controladas, controladoras ou coligadas (revogado a partir de 1º-1-96);
- constituídas sob qualquer forma societária e que de seu capital participem entidades da administração pública, direta ou indireta, federal, estadual ou municipal;
- que sejam filiais sucursais, agências ou representantes, no País, de pessoas jurídicas com sede no exterior.

E outras:

- que forem incorporadas, fusionadas ou cindidas no ano-calendário em que ocorrerem as respectivas incorporações, fusões ou cisões (revogado a partir de 1º-1-96);
- que gozem de incentivos fiscais calculados com base no lucro da exploração (Lei nº 8.981/95, art. 36, IX – obrigatoriedade para as pessoas que queiram usufruir de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto de renda).

A Lei nº 8.981/95 criou novas hipóteses de obrigatoriedade, *vigentes a partir de 1º-1-95*, em seu art. 36, com as alterações da Lei nº 9.065/95, art. 1º:

- inciso X – que, no decorrer do ano-calendário, tenham suspenso ou reduzido o pagamento do imposto, na forma do art. 35 – recolhimentos mensais com base na estimativa;
- inciso XI – que tenham sócios ou acionistas pessoas jurídicas (dispositivo vigente, apenas, no ano-calendário de 1995, pois foi revogado a partir de 1º-1-96);
- inciso XII – cujo titular, sócio ou acionista participe com mais de 5% do capital de uma ou mais sociedades, quando a soma das receitas totais das empresas ultrapassar o limite previsto no inciso I deste artigo (dispositivo vigente, apenas, no ano-calendário de 1995, pois foi revogado a partir de 1º-1-96);
- inciso XIII – cuja receita decorrente da venda de bens importados seja superior a 50% da receita bruta da atividade nos casos em que esta for superior a 1.200.000 UFIR (R\$ 994.440,00 para 1996).

Inicialmente a Lei nº 8.981/95, art. 36, criou a obrigatoriedade para a tributação com base no lucro real para as pessoas jurídicas que encerrassem suas atividades a partir de 1995. Entretanto, a Lei nº 9.065/95 alterou a redação do citado art. 36 para excluir tal hipótese.

A Lei nº 9.249/95, vigente a partir de 1^ª-1-96, procedeu às seguintes alterações:

- 1) Art. 27 – *foi incluída* nova hipótese de obrigatoriedade para tributação pelo lucro real para as pessoas que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior.
- 2) Art. 36, V – expressamente, revogou os dispositivos abaixo da Lei nº 8.981/95, com as alterações da Lei nº 9.065/95, art. 1^º; deste modo *foram excluídas da obrigatoriedade do regime de tributação com base no lucro real*:
 - inciso VI – as sociedades que sejam controladoras, controladas e coligadas;
 - inciso XI – que tenham sócios ou acionistas pessoas jurídicas;
 - inciso XII – cujo titular, sócio ou acionista participe com mais de 5% do capital de uma ou mais sociedades, quando a soma das receitas totais dessas empresas ultrapassar o limite de valor da obrigatoriedade de tributação pelo lucro real;
 - parágrafo único – pessoas jurídicas que tenham sido incorporadas, fusionadas ou cindidas.

A Lei nº 9.430/96, vigente a partir de 1^ª-1-97, com o seu art. 58, acrescentou o inciso XV no art. 36 da Lei nº 8.981 para incluir as empresas de *factoring* entre as hipóteses de obrigatoriedade da tributação pelo lucro real.

6.3 - Apuração do lucro real

A partir de 1^ª-1-97, foi instituída a obrigatoriedade da apuração trimestral do lucro real, determinado com base no lucro líquido contábil ajustado e somente por exceção, como opção, a possibilidade de recolhimentos mensais com base na estimativa (art. 1^º da Lei nº 9.430/96) (*vide* capítulo 28 deste livro.)

Nos casos de incorporação, fusão ou cisão a apuração da base de cálculo e do imposto de renda devido será efetuada na data do evento, de acordo com o balanço levantado trinta dias antes deste fato (art. 1º, § 1º, da Lei nº 9.430/96 (*vide* capítulo 44 deste livro).

Até 31-12-94 – Obrigatoriedade de apuração mensal do lucro real – Art. 178 do RIR: nos termos do art. 178 do RIR prevaleciam as regras da obrigatoriedade da apuração mensal do lucro real, mediante determinação do lucro líquido contábil ajustado e apurado com base nas leis comerciais e fiscais, para as pessoas sujeitas à tributação pelo lucro real ou para as que procedessem à sua apuração por opção, havendo a possibilidade, apenas por exceção, para que se pudesse efetuar os recolhimentos mensais com base na estimativa/presunção e apurar o lucro real anual em 31 de dezembro de cada ano.

A partir de 1º-1-95, com as alterações introduzidas pela Lei nº 8.981/95 e mantidas pela Lei nº 9.246/95, a regra de apuração do lucro real mensal tornou-se uma exceção à qual estavam obrigadas, somente, as pessoas jurídicas que se enquadrassem nas hipóteses previstas no art. 37, § 6º, do citado diploma legal.

Deste modo, era facultado a qualquer pessoa jurídica sujeita ou não à tributação pelo lucro real a possibilidade de poder efetuar mensalmente os recolhimentos do imposto de renda com base na receita bruta e acréscimos, mantida a obrigatoriedade do lucro real mensal, apenas nas hipóteses a seguir elencadas (*vide* capítulo 28 deste livro).

Hipóteses de obrigatoriedade de apuração mensal do lucro real vigentes até 31-12-95 (revogadas pela Lei nº 9.430/96): de acordo com o art. 37, § 6º, da Lei nº 8.981 (a partir de 1º-1-95, mantida a regra também para 1996), será obrigatória a apuração do lucro real, mensalmente, para as pessoas jurídicas que:

- 1) obrigadas à apuração do lucro real, não efetuarem os pagamentos do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro devidos no curso do ano-calendário, com base nas regras da estimativa;
- 2) se efetuaram pagamento a menor de imposto durante o ano-calendário, não seja demonstrado que tal fato se deu em consequência da apuração de resultados por meio de balanços ou balancetes mensais;

- 3) não demonstrarem, por meio de balanços ou balancetes mensais, que deixaram de efetuar o recolhimento do imposto em virtude da existência de prejuízos fiscais, a partir do mês de janeiro do referido ano-calendário.

Saliente-se que os balanços ou balancetes mensais efetuados com vistas à suspensão ou redução somente produzirão efeito para fins do recolhimento do imposto de renda e da contribuição mensal no decorrer do ano-calendário (art. 12, § 6º, da IN nº 51/95 e art. 12, § 6º, da IN nº 11/96).

Prazo de recolhimento do imposto (art. 37, § 7º, da Lei nº 8.981/95): o prazo de vencimento do imposto incidente sobre o lucro real mensal será o último dia útil do mês subsequente ao de encerramento do período mensal (dispositivo vigente até 31-12-96, revogado pela Lei nº 9.430/96)

6.4 - Determinação do lucro real (§ 1º do art. 193 do RIR)

A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido contábil, com observância das disposições das leis comerciais e dos princípios contábeis.

A partir de 1º-1-97, de acordo com a Lei nº 9.430/96, o lucro real será apurado, como regra, por períodos trimestrais encerrados em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro, sendo facultada, à pessoa jurídica, a opção pela apuração do lucro real anual em 31 de dezembro de cada ano, obrigando-se, entretanto, a efetuar recolhimentos mensais do imposto de renda com base em estimativa mensal (*vide* capítulo 28 deste livro).

Pela Lei nº 9.316/96 foi estabelecida nova regra para determinação do lucro real, com relação à CSLL, cujo respectivo valor não mais poderá ser deduzido do lucro líquido, nem da sua própria base de cálculo.

Em consequência, os valores da CSLL registrados contabilmente como custo ou despesa deverão ser adicionados ao lucro líquido no respectivo período de apuração, para efeito de determinação do lucro real.

6.5 - Conceito de lucro líquido (art. 194 do RIR)

É o resultado (lucro ou prejuízo) apurado contabilmente de acordo com os princípios contábeis e as leis comerciais.

Lei nº 6.404/76 (Lei das S/A), art. 191: “Lucro líquido do exercício é o resultado do exercício que remanescer depois de deduzidas as participações estatutárias de empregados, administradores e partes beneficiárias”.

6.5.1 – Princípios contábeis

De acordo com o art. 177 da Lei da S/A, a escrituração será mantida com observância aos preceitos da legislação comercial e dos princípios contábeis geralmente aceitos.

Segundo a Resolução CFC (Conselho Federal de Contabilidade) nº 750, de 29-12-93, os princípios contábeis concernem, pois, à Contabilidade no seu sentido mais amplo de ciência social, cujo objeto é o patrimônio das entidades, e representam a essência das doutrinas relativas à ciência da Contabilidade, consoante o entendimento predominante nos universos científico-profissional de nosso país.

São os seguintes os princípios contábeis: princípios da entidade, da continuidade, da oportunidade, registro pelo valor original, atualização monetária, da competência e o da prudência.

6.5.2 - Lucro líquido (art. 194 do RIR)

Lucro líquido é a soma algébrica do:

- Lucro operacional
- Resultados não-operacionais
- Saldo da conta de correção monetária
- Participações.

Pela Lei nº 9.249/95, art. 5º, foi alterada a composição do lucro líquido mediante a elaboração do resultado contábil do período, como previsto no art. 187, IV, da Lei nº 6.404/76 (Lei das S/A), para ser

excluído o saldo da conta de correção monetária do conteúdo da demonstração do resultado do exercício.

PN-CST nº 20/87:

Item 3.1 – *Lucro líquido* é o valor resultante do exercício de determinadas atividades econômicas em um dado período de tempo. Tem, por conseguinte, natureza econômica e, para ser aferido, carece de registros contábeis (exigência de lei comercial) dos valores das diversas operações vinculadas à atividade explorada.

Item 4 – Conclui-se que a apuração do Lucro líquido, no encerramento de cada período-base, semestral ou anual, deve ser efetuada de conformidade com os procedimentos usuais da contabilidade, com o encerramento das contas de resultado. Não trata o dispositivo legal em análise de impor qualquer norma contábil, que é de livre escolha da pessoa jurídica, apenas quer que o lucro líquido, base a partir da qual se determina o lucro real, seja apurado segundo as técnicas da contabilidade.

Na apuração do lucro líquido, a própria legislação fiscal distingue os resultados operacionais (aqueles que resultam do exercício da atividade constante do objetivo social da pessoa jurídica) dos considerados não-operacionais (tidos como eventuais, não significando esporádicos), chegando-se ao conceito de resultados operacionais por exclusão, tendo em vista que a lei expressamente discrimina quais são os resultados considerados como não-operacionais para fins de tributação.

Tal distinção assume grande relevância principalmente com relação à apuração do lucro da exploração com vistas ao cálculo dos incentivos fiscais de isenção ou redução do imposto de renda, porque os resultados não-operacionais não são alcançados pelo benefício fiscal.

Entretanto, existem alguns resultados que não derivam diretamente da atividade considerada como objetivo social da pessoa jurídica. Contudo, a lei fiscal os inclui como outras receitas operacionais, como, por exemplo, as receitas financeiras e as variações monetárias.

6.5.3 - Ajustes do lucro líquido (art. 195/196 do RIR)

O lucro líquido do exercício contabilmente apurado, em conformidade com a legislação comercial, está sujeito, de acordo com as leis

fiscais, aos seguintes ajustes, para fins de determinação do lucro real, base de cálculo do imposto de renda:

- a) ajustes por adição;
- b) ajustes por exclusão;
- c) compensações de prejuízos fiscais.

A partir de 1º-1-95, nos termos da Lei nº 8.981/95, art. 38 c/c o entendimento da IN-SRF nº 51/95, art. 25, os valores que devam ser computados na determinação do lucro real serão atualizados monetariamente até a data em que ocorrer a respectiva adição, exclusão ou compensação, com base no índice utilizado para correção das demonstrações financeiras. Os saldos existentes em 31 de dezembro do ano-calendário anterior serão atualizados a partir do mês seguinte àquela data até o mês da adição ou exclusão e os valores gerados no próprio ano-calendário serão atualizados a partir da data em que o custo ou despesa for incorrido ou em que a receita ou rendimento for auferido até o mês em que forem utilizados. Saliente-se que as citadas regras têm a sua aplicação restrita apenas ao ano-calendário de 1995, em face do disposto na Lei nº 9.249/95, nos seus arts. 4º a 6º c/c o art. 33 da IN nº 11/96, que revogou a correção monetária das demonstrações financeiras.

A partir de 1º-1-97, pelo art. 88, XXIV, da Lei nº 9.430/96, foi revogado o art. 38 da Lei nº 8.981/95. Deste modo, os valores que devam ser computados na determinação do lucro real não mais deverão ser atualizados monetariamente até a data em que ocorrer a respectiva adição, exclusão ou compensação.

- a) *Ajustes por adição*: são obrigatórios, consoante as normas do art. 195 do RIR:
 - a.1) destinados a anular valores contabilmente deduzidos, como: custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos do lucro contábil para os quais a legislação fiscal não reconhece o caráter de dedutibilidade. Referem-se a inclusões ou acréscimos de débitos contábeis não aceitos pela lei tributária. Ex.: despesas não necessárias nem usuais ou superiores aos limites fixados, multas decorrentes de lançamento de ofício, multas de trânsito, excesso de pró-labore, etc;

- a.2) valores não incluídos ou computados na apuração do lucro líquido, como: rendimentos, receitas, etc. que, consoante a legislação tributária, devam compor o lucro real. Ex.: lucros inflacionários diferidos de períodos anteriores e agora realizados.
- b) *Ajustes por exclusão*: são ajustes facultativos. Entretanto, terão que se encontrar expressamente previstos em lei (art. 196 do RIR):
- b.1) podem ser relativas a dedutibilidades autorizadas pela lei fiscal e não computadas na apuração do lucro líquido contábil. Ex.: depreciação acelerada incentivada, valores remanescentes e ainda não computados no lucro real de incentivos fiscais, como programa de alimentação do trabalhador, etc; ou
- b.2) visam anular o efeito sobre o lucro líquido de valores para os quais a legislação fiscal permite o diferimento da tributação, como no caso do lucro inflacionário diferido; ou
- b.3) visam resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores que, embora incluídos no lucro líquido do exercício, não sejam computados no lucro real por força de disposição da lei fiscal. Ex.: lucro da exploração da exportação incentivada, da atividade rural; lucro de atividades monopolizadas, lucro das cooperativas, nas atividades com associados (PN-CST nº 38/80);
- b.4) outras exclusões do lucro líquido de créditos contábeis considerados não-tributáveis pela lei fiscal, como, por exemplo, parcelas de distribuição de lucro incentivadas, que não tenham sido deduzidas contabilmente.

Pelo art. 14 da Lei nº 9.249/95 (art. 32 da IN nº 11/96) foi *vedada a exclusão* do lucro líquido, para efeito da apuração do lucro real, do valor do lucro da exploração de atividades monopolizadas de que trata o § 2º do art. 2º da Lei nº 6.264/75 – art. 343 do RIR – empresas públicas, sociedades de economia mista e outras empresas de cujo capital participe pessoa jurídica de direito público (serviço público de telecomunicações, energia elétrica, etc).

- c) *Compensações de prejuízos fiscais* (art. 196, III, do RIR): na determinação do lucro real, somente poderão ser compensados os prejuízos apurados em decorrência das prescrições das leis fiscais, não se confundindo estes com os prejuízos apurados nos demonstrativos contábeis e observado o limite de 30% para compensação, a partir de 1º-1-95. (Sobre regras de compensação de prejuízo fiscal, *vide* capítulo 27 deste livro.)

De acordo com o PN-CST nº 96/78, é inadmissível que se façam exclusões no livro de apuração do lucro real que não tenham caráter exclusivamente fiscal ou que devessem constar da escrituração contábil.

7 - ESCRITURAÇÃO DO CONTRIBUINTE (art. 197 do RIR)

A escrituração é a base para a determinação do lucro real. É a partir dela e do lucro líquido do exercício, segundo ela, e respectivos ajustes, que se chegará ao lucro real que servirá de base ao cálculo do Imposto, de acordo com o art. 7º do Decreto-Lei nº 1.598/77 (René Izoldi Ávila, *D.L. 1.598/77 – Comentado e aplicado*).

Legislação aplicável à escrituração contábil:

- Código Comercial Brasileiro – arts. 10 a 20
- Lei nº 6.404/76 – Lei das S/A – art. 175 em diante
- Lei nº 4.131/62 – arts. 21 e 22
- Decreto-Lei nº 486/69
- Decreto nº 64.567/69
- Circular nº 179/72 do Banco Central do Brasil
- Parecer de Orientação CVM nº 04/79
- Resoluções do Conselho Federal de Contabilidade (CFC)
- PN–CST nºs: 127/75, 97/78, 11/85, 05/86
- IN–SRF nºs: 65/93, 51/94, 68/95
- Manual COSIF nº 13/95.

Dever de escriturar (art. 197 do RIR): a escrituração deverá abranger todos os fatos administrativos, operações, transações ocorridos na empresa, bem como os resultados apurados em suas atividades no território nacional, devendo obedecer às leis comerciais e fiscais e aos princípios contábeis (parágrafo único do art. 197 do RIR/94).

A partir de 1ª-1-96, a escrituração também passa a abranger os resultados obtidos fora do território nacional, consoante o estabelecido nos arts. 25 e 26 da Lei nº 9.249/95, tendo em vista que a partir dessa

data os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior passaram a ser computados na determinação do lucro real da pessoa jurídica correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano.

De acordo com o art. 539, I, do RIR, constitui *hipótese de arbitramento* do lucro o fato de o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não manter escrituração na forma das leis comerciais e fiscais ou deixa de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela lei fiscal.

Acerca dos princípios contábeis que representam a essência das doutrinas e teorias relativas à ciência da Contabilidade e constituem os fundamentos das Normas Brasileiras de Contabilidade, configurando-se como regras objetivas de conduta para os profissionais vinculados ao Conselho Federal de Contabilidade (CFC), *vide* as Resoluções CFC nºs 750/93, 751/93 e 758/93, que dispõem, respectivamente, sobre: Princípios Contábeis, Normas Brasileiras de Contabilidade e Demonstrações Contábeis Consolidadas. (Sobre princípios contábeis, *vide* também o item 6.5 do capítulo 6 deste livro.)

A lei dispensa a escrituração contábil ou a simplificada apenas em casos excepcionais, como nas hipóteses da isenção para as microempresas e no caso do lucro presumido, quando a pessoa jurídica escriturar o livro Caixa.

De acordo com as leis comerciais, os livros obrigatórios a todos os comerciantes deverão estar revestidos de determinadas formalidades essenciais, sem as quais não terão força probante a favor do contribuinte (*vide* capítulo 9 deste livro).

Contabilidade não centralizada (art. 198 do RIR): é facultado às pessoas jurídicas que possuem filiais ou sucursais ou agências manter contabilidade não-centralizada, devendo incorporar ao final de cada de mês, na escrituração da matriz, os resultados de cada uma delas.

Sistema de processamento eletrônico de dados (art. 201 do RIR): é permitida a escrituração dos livros comerciais e fiscais por sistema de processamento eletrônico de dados, por meio de formulários contínuos, cujas folhas deverão ser numeradas, em ordem seqüencial, mecânica ou tipograficamente, devendo ser encadernados em forma de livro, do qual constarão termos de abertura e encerramento e submetidos à autenticação, obrigatória, pelo órgão de registro do comércio

competente. Assim, de acordo com o PN-CST nº 127/75, é obrigatória a utilização de livro próprio para o registro de balanços, balancetes e contas de resultados ou, caso sejam utilizadas fichas ou formulários, estes deverão ser encadernados, autenticados no órgão competente e conter termos de abertura e encerramento.

De acordo com o art. 38 da Lei nº 9.430/96, vigente a partir de 1º-1-97, o sujeito passivo usuário de sistema de processamento de dados deverá manter documentação técnica completa e atualizada do sistema, suficiente para possibilitar a sua auditoria, facultada a manutenção em meio magnético, sem prejuízo da sua emissão gráfica, quando solicitada.

Formalidades exigidas para a escrituração:

- a) *Formalidades intrínsecas* - Art. 14 do CCom: dizem respeito à forma ou maneira de escrituração (*vide* item 7.5 deste capítulo).
- b) *Formalidades extrínsecas* - Art. 13 do CCom: referem-se à forma de apresentação externa e autenticação dos livros. É obrigatório que estes sejam encadernados, numerados e rubricados em todas as suas folhas e contenham, ainda, termos de abertura e encerramento.

7.1 - Livros utilizados para escrituração

Todo comerciante é obrigado a seguir ordem uniforme de escrituração, mecanizada ou não, utilizando-se de livros e papéis adequados.

7.1.1 - Livros obrigatórios para o imposto de renda

Livros comerciais:

Livro diário (art. 204 do RIR c/c o PN-CST nº 11/85): o livro Diário deverá ser autenticado no Registro de Comércio ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas ou no Cartório de Títulos e Documentos.

Prazo para autenticação do Diário (IN-SRF nº 16/84) – aceita-se autenticação em data posterior às operações nele lançadas, desde que promovida até a data prevista para a entrega da declaração de rendimentos correspondente, observada a penalidade aplicável na hipótese

de atraso da escrituração. A partir de 1º-1-97, a Lei nº 9.430/96, art. 88, XXIV, revogou a multa devida pelo atraso na escrituração dos livros Diário e Caixa.

Admite-se a *escrituração resumida do Diário*, por totais que não excedam ao período de um mês, desde que sejam utilizados livros auxiliares para registro individualizado e conservados os respectivos documentos que permitam sua perfeita verificação. (*vide* PN-CST nºs 127/75 e 06/79, que admitem a escrituração por partidas mensais desde que apoiada em documentos, comprovantes e demonstrativos adequados.)

No Diário devem ser transcritos os balanços ou balancetes mensais de apuração do lucro real mensal, bem como aqueles que tenham como objetivo a suspensão ou redução do recolhimento do imposto com base na estimativa/receita bruta e acréscimos – disposição aplicável no ano-calendário de 1995, com base na Lei nº 8.981/95, art. 35, e IN-SRF nº 51/95, art. 12, § 5º. (Até 31-12-94 a transcrição poderia ser feita opcionalmente no LALUR. *Vide* IN-SRF nº 56/92.)

Livro razão (art. 205 do RIR) (leis nºs 8.218/91, art. 14, e 8.383/91, art. 62): a escrituração do Razão deverá ser individualizada e obedecer à ordem cronológica das operações. A não-manutenção do livro Razão enseja a hipótese de arbitramento de lucro (art. 205, § 2º, do RIR).

Livros auxiliares da contabilidade (Decreto-Lei nº 486/69, art. 5º; art. 204, §§ 1º a 3º, do RIR): livros Caixa, Contas-Correntes, etc.

Livros fiscais (art. 206 do RIR):

- I – *Registro de inventário* – o livro Registro de Inventário é utilizado para o registro da aquisição de matérias-primas e insumos, mercadorias, produtos em elaboração e manufaturados, bens em almoxarifado, etc e deve ser autenticado na repartição competente do Registro de Comércio.

Para fins de determinação do resultado, com vistas à suspensão ou redução do pagamento do imposto mensal com base na estimativa, na forma do art. 10 da IN nº 51/95, é dispensada a escrituração do livro Registro de Inventário, desde que a pessoa jurídica promova, ao final de cada período de apuração, levantamento e avaliação de seus estoques segundo a legislação específica (IN-SRF nº 51/95, art. 12, § 3º, e

a de nº 11/96, art. 12, § 4º). (Sobre a escrituração do inventário, *vide* PN-CST nº 05/86.)

Assim, somente há obrigatoriedade da escrituração mensal do Registro de Inventário para as pessoas jurídicas que optem pela apuração do lucro real mensal. No caso dos recolhimentos mensais com base na receita bruta e acréscimos, somente será exigida a escrituração em 31 de dezembro, mesmo na hipótese de balanços de suspensão ou redução.

O livro Registro de Inventário passou a ser obrigatório, também, para as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro presumido a partir de 1º-1-93 (arts. 207 e 534 do RIR e art. 45, II, da Lei nº 8.981/95). (*vide* capítulo 30 deste livro.)

- II – *Registro de compras* (poderá ser substituído pelo livro Registro de Entradas previsto na legislação do IPI e ICMS, desde que devidamente autenticado — PN-CST nºs 170/174 e 247/74).
- III – *LALUR – Livro de Apuração do Lucro Real* (*vide* item 7.3 deste capítulo).
- IV – *Registro permanente de estoque* (atividade imobiliária).
- V – *Razão Auxiliar em UFIR diária (RAZUF)* – os acréscimos ou diminuições deverão ser convertidos pela UFIR em vigor no mês da aquisição ou do registro, exceto o lucro ou prejuízo, que deve ser convertido pela UFIR em vigor no mês subsequente ao da apuração (arts. 46 e 47 da Lei nº 9.065/95 c/c a Lei nº 8.981/94, art. 1º).

Tendo em vista a revogação da correção monetária pelo art. 4º da Lei nº 9.249/95, o citado livro se destina, apenas, a partir de 1º-1-96, ao controle dos valores corrigidos até 31-12-95, atualizados com base na UFIR de 1º-1-96 (0,8287).

Ao longo do tempo, o citado livro teve as seguintes denominações, de acordo com o indexador monetário vigente em cada legislação:

- até 1986 chamou-se Razão Auxiliar em OTN;
- a partir de 1989 era Razão Auxiliar em BTN e BTNF;
- a partir de 1991 passou a se chamar Razão Auxiliar em FAP; e, posteriormente, veio a se chamar RAZUFIR, até 31-12-95.

VI – *Movimentação de Combustíveis* (Posto Revendedor).

7.1.2 - Sistema escritural eletrônico (art. 212 do RIR c/c a IN nº 65/93)

A partir do ano-calendário de 1991, as pessoas jurídicas que possuírem patrimônio líquido superior a R\$ 1.800.000,00 (1.970.643,71 UFIR), de acordo com o balanço do ano-calendário anterior e utilizarem sistema eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal, ficarão obrigadas a manter, em meio magnético ou assemelhado, à disposição da Secretaria da Receita Federal, os respectivos arquivos e sistemas durante o prazo de cinco anos (leis nº 8.218/91, art. 11 e seu § 1º, e 8.383/91, art. 3º, II).

As normas regulamentando a elaboração e armazenagem de dados e a apresentação dos arquivos magnéticos à fiscalização foram estabelecidas pela IN-SRF nº 65/93, as quais foram substituídas, a partir de 1º-1-96, pela IN-SRF nº 68/95 e pelo Manual de Orientação para Apresentação de Arquivos Magnéticos aprovado pela Portaria CGCF nº 13/95.

Consoante o art. 213 do RIR, a inobservância do disposto no art. 212 acarretará a imposição das multas previstas no art. 1.014:

- 0,5% da receita bruta do período pelo não-atendimento da forma em que devem ser apresentados os arquivos;
- 5% do valor da operação correspondente aos que omitirem ou prestarem incorretamente as informações solicitadas;
- 139,10 UFIR por dia de atraso, até o máximo de trinta dias, pelo não-cumprimento do prazo estabelecido pela SRF ou pelo auditor fiscal, para apresentação dos arquivos.

O § 1º do art. 213 do RIR ainda estabelece que o prazo para apresentação dos arquivos à autoridade será no mínimo de vinte dias, prorrogável por igual período, e o § 2º do mesmo artigo prevê a hipótese de arbitramento do lucro da pessoa jurídica quando não se der a apresentação dos arquivos ou sistemas até o trigésimo dia após o vencimento do prazo estabelecido, sem prejuízo das citadas penalidades do art. 1.014 do RIR.

No intuito de melhor instrumentalizar e dar maior eficiência à fiscalização tributária, por meio da *Lei nº 9.430/96, vigente a partir de 1º-1-97*, foi estabelecido que:

- 1) Pelo art. 34, expressamente, o citado diploma legal instituiu a possibilidade de que sejam passíveis de exame os documentos do sujeito passivo, mantidos em arquivos magnéticos ou assemelhados, encontrados no local da verificação, que tenham relação direta ou indireta com a atividade exercida.
- 2) Igualmente, no seu art. 38, a norma legal tornou obrigatória, para o sujeito passivo usuário de sistema de processamento de dados, a manutenção de documentação técnica completa e atualizada do sistema, suficiente para possibilitar a sua auditoria, facultada a manutenção em meio magnético, sem prejuízo da sua emissão gráfica, quando solicitada.

7.2 - Atraso na escrituração do livro Diário ou Caixa

A partir de 1º-1-95, passam a ser aplicadas multas de R\$ 828,70 e R\$ 165,74 (correspondentes a 1.000 e 200 duzentas UFIR), por mês ou fração, às pessoas jurídicas cuja escrituração, respectivamente, do Diário ou livro Caixa, contiver atraso superior a noventa dias. Na hipótese de não ser regularizada a escrita neste prazo haverá o agravamento da multa em 100%, sem prejuízo do arbitramento do lucro (Lei nº 8.981/95, art. 89 e seu parágrafo único, com as alterações da Lei nº 9.065/95, art. 1º).

O citado prazo de tolerância estabelecido na Lei nº 8.981/95, art. 89, de acordo com a nova redação dada pela Lei nº 9.065/95, não beneficia as pessoas jurídicas que queiram suspender ou reduzir os recolhimentos mensais com base na estimativa/receita bruta e acréscimos na forma do art. 35 daquela lei.

A partir de 1º-1-97, foi revogado o citado art. 89 da Lei nº 8.981/95, pelo art. 88, XXV, da Lei nº 9.430/96, não mais existindo penalidade a ser aplicada na hipótese de atraso de escrituração do livro Diário ou Caixa.

Os livros Registro de Inventário e Registro de Compras deverão ser registrados no Registro de Comércio ou Juntas Comerciais ou

Registro Civil de Pessoas Jurídicas, ou pelo Cartório de Registro de Títulos e Documentos (atualmente se encontra em vigor o convênio SINIEF, que transfere às secretarias de Fazenda dos Estados a competência para o citado registro).

7.3 - LALUR (art. 208 do RIR)

Destina-se ao lançamento de valores de natureza fiscal que não configuram as hipóteses de contabilização de acordo com a lei comercial. (Sobre a escrituração do LALUR, *vide* IN nº 28/78.)

É inadmissível que se façam exclusões no Livro de Apuração do Lucro Real que não tenham caráter exclusivamente fiscal ou que devam constar da escrituração contábil.

Deste modo, o LALUR não poderá ser utilizado para se proceder a lançamentos obrigatórios não-efetivados na contabilidade ou efetuados com insuficiência (art. 215 do RIR c/c o PN-CST nº 96/78 e 11/79). A exceção se encontra prevista no PN-CST nº 34/81, quando se permite que, além dos lançamentos de natureza exclusivamente tributária, o LALUR possa receber lançamentos relativos a valores registrados contabilmente, desde que diferentes e destinados a fazer ajustes de períodos anteriores ou quando debitados à provisão indedutível que for contabilizada, com a ressalva de que as adições ou exclusões se refiram a créditos tributáveis ou a débitos dedutíveis.

Deve ser escriturado com obediência às leis fiscais e reveste-se da forma de um livro – volume encadernado, com páginas numeradas tipograficamente, dividido em duas partes distintas: “A” e “B”, cada uma delas contendo metade das folhas do livro, não podendo ser substituído por fichas, uma vez que inexiste previsão legal que disponha sobre tal possibilidade.

Pela Lei nº 8.218/91, foi admitida a escrituração do LALUR pelo sistema eletrônico de dados, a partir de 29-8-91.

Deverão ser lavrados, na primeira e última página, termos de abertura e encerramento, respectivamente, com a identificação do contribuinte, data e assinatura do seu representante legal e de contabilista habilitado, não sendo necessário o seu registro ou autenticação em qualquer órgão fiscal.

Deverá ter seus lançamentos efetuados em obediência aos princípios que regem a escrituração: individualização e clareza, admitindo-se a escrituração por utilização de sistema de processamento eletrônico de dados.

Consoante o entendimento da IN nº 79/93, art. 1º, parágrafo único, e IN nº 28/78, subitem 1.3, considera-se como não apoiada na escrituração comercial e fiscal a apuração do lucro real sem que estejam escriturados no LALUR os ajustes ao lucro líquido, a demonstração do lucro real e os registros correspondentes nas contas de controle.

No LALUR são lançados (art. 208 do RIR):

Parte A : os ajustes do lucro líquido do exercício; transcrição da demonstração do lucro real.

A partir de 1º-1-92, quando houver a apuração mensal (ou semestral para o ano de 1992) do lucro real ou a consolidação dos resultados com vistas à suspensão ou redução dos recolhimentos com base na estimativa/receita bruta e acréscimos (a partir de 1º-1-95 – vide IN-SRF nº 51/95), deverão ser feitos, na Parte A, os lançamentos relativos à apuração do lucro real nos respectivos períodos.

A partir de 1º-1-97 a apuração do lucro real será feita por períodos trimestrais encerrados em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano (art. 1º da Lei nº 9.430/96).

Parte B: manutenção dos registros de controle dos valores que devam influenciar a determinação do lucro real de períodos-bases subsequentes, como: prejuízos a compensar, depreciação acelerada, lucro inflacionário acumulado, exaustão mineral baseada na receita bruta, lucro não realizado em contratos a longo prazo, de fornecimentos ou prestações de serviços a empresas públicas ou afins e de outros valores que não constem da escrituração comercial e deverão ser considerados de acordo com a lei fiscal.

Ainda poderão ser considerados, excepcionalmente, por representarem redução direta do imposto de renda devido em outros períodos e controlados também na parte B, os valores referentes ao Programa de Alimentação do Trabalhador nos valores excedentes aos limites de dedução de cada período que de conformidade com a lei fiscal puderem ser transferidos para períodos subsequentes.

Os valores registrados na parte B do LALUR são corrigidos monetariamente até o balanço do período-base em que forem considera-

dos na apuração do lucro real, como: adições, exclusões ou compensações.

Regras em vigor a partir de 1^o-1-96: de acordo com o art. 6^o da Lei n^o 9.249/95 c/c o art. 64 da IN n^o 11/96, em face da revogação da correção monetária, os valores controlados na parte B do LALUR, existentes em 31-12-95, somente serão corrigidos até essa data, observada a legislação então vigente, ainda que venham a ser adicionados, excluídos ou compensados em períodos-bases posteriores. A correção monetária será efetuada tomando-se por base a UFIR vigente em 1^o-1-96 (0,8287).

Também se destina à manutenção dos registros de controle dos valores excedentes a serem utilizados no cálculo das deduções nos períodos-bases subseqüentes dos dispêndios com o Programa de Alimentação ao Trabalhador, Vale-transporte e outros previstos no Regulamento do Imposto de Renda.

7.4 - Conservação de livros e comprovantes – extravio, deterioração ou destruição de livros ou documentos (art. 210 e §§ 1^o e 2^o do RIR)

Enquanto não decorrido o prazo decadencial ou prescritas eventuais ações, os livros, documentos e demais papéis em que se baseiem os registros contábeis e fiscais deverão ser mantidos em boa guarda e ordem.

A pessoa jurídica deverá procurar resguardar os seus direitos tomando providências legais e processuais, no intuito de produzir provas antecipadas, contemporâneas à ocorrência dos fatos, que atestem a veracidade e sejam válidas para comprovar as ocorrências que resultarem na perda, extravio ou destruição dos seus livros ou documentos fiscais, tais como: enchentes, inundações, saques, perdas de estoques, ativos ou quaisquer fenômenos decorrentes de caso fortuito ou força maior (*vide* também o capítulo 9 deste livro, sobre verificação do lucro real pela autoridade tributária).

Nestes casos, faz-se necessário que a pessoa jurídica adote os seguintes procedimentos (art. 210, § 1^o, do RIR):

- a) publicação, em jornal de grande circulação do local de seu estabelecimento, de aviso concernente ao fato;

- b) faça minuciosa informação, dentro de 48 horas, ao órgão competente do Registro do comércio, remetendo cópia da comunicação ao órgão da Secretaria da Receita Federal.

Outros:

- requerer em juízo, de imediato, a produção de provas antecipadas do evento, mediante exame pericial técnico-contábil, com emissão de laudo conclusivo;
- laudo do Corpo de Bombeiros, polícia técnica ou científica do Estado.

A partir de 1^a-1-97, a Lei nº 9.430/96 estabeleceu, no seu art. 37, que os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até que se opere a decadência de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios.

Também, pelo art. 39, a citada Lei nº 9.430/96 dispôs que a perda ou extravio dos livros ou documentos implica arbitramento dos valores das operações a que se referiam, para cálculo dos tributos sobre elas incidentes na forma da legislação específica, salvo a possibilidade de recomposição da escrituração, pelo contribuinte, desde que este faça a respectiva comunicação, no prazo de trinta dias da data de ocorrência do fato.

7.5 - Responsáveis pela escrituração (art. 211 do RIR)

A escrituração deverá ficar sob a responsabilidade de profissional qualificado, nos termos da legislação específica, exceto nas localidades em que não haja pessoa habilitada, hipótese na qual poderá ficar a cargo do próprio contribuinte ou terceiro por ele designado (*vide* art. 868 do RIR).

No exercício das suas atividades, o responsável pela escrituração deverá observar as leis comerciais e fiscais, os princípios contábeis e as normas editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade, bem como, ainda, para perfeita apuração da base de cálculo dos tributos e contribuições deverão ser adotadas as orientações normativas da administra-

ção tributária que constituem normas complementares da legislação tributária nos termos do art. 100 do CTN.

Saliente-se que, de acordo com os arts. 866/868 do RIR, os profissionais, dentro do âmbito da sua atuação, que assinarem o balanço, demonstrações ou quaisquer outros documentos da contabilidade serão responsabilizados, juntamente com o contribuinte, por qualquer falsidade dos documentos que assinarem e pelas irregularidades de escrituração praticadas no sentido de fraudar o imposto.

Verificada a falsidade do balanço ou qualquer outro documento, o profissional que houver assinado tais documentos será declarado, pelos delegados e inspetores da Receita Federal, sem idoneidade para assinar quaisquer peças ou documentos contábeis sujeitos à apreciação dos órgãos da Receita Federal, independentemente de ação criminal que no caso couber.

7.6 - Princípios, métodos e critérios (art. 214/216 do RIR)

Formalidades intrínsecas (art. 14 do CCom):

- 1) Todo comerciante é obrigado a seguir ordem uniforme de escrituração mecanizada ou não, utilizando os livros e papéis adequados.
- 2) A escrituração será completa em idioma e moeda corrente nacionais, em forma mercantil, com individualização e clareza, por ordem cronológica de dia, mês e ano, sem intervalos em branco, nem entrelinhas, borraduras, emendas e transporte para as margens, permitindo-se a regularização da escrituração por meio de estornos ou complementações.
- 3) O comerciante é ainda obrigado a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, a escrituração e demais papéis e documentos.
- 4) O lucro real funda-se nas escriturações. Não há como se apurar o lucro real se o contribuinte deixa de cumprir o dever de manter escrituração comercial e fiscal.
- 5) A escrituração comercial fornece o lucro líquido do exercício que, ajustado por meio da escrituração fiscal, fornece o lucro real.

7.7 - Regime de escrituração

Existem dois regimes de determinação dos resultados, ou seja, na escrituração de receitas e despesas há dois métodos principais de contabilização, em função do momento em que estes se considerem realizados:

- 1) *Regime de caixa ou financeiro*: baseado nos recebimentos e desembolso de caixa, são considerados como realizados em cada período de determinação os rendimentos e as deduções efetivamente movimentados por caixa, no sentido de recebidos, realizados ou pagos em moeda.
- 2) *Regime de competência ou regime econômico de determinação*: baseia-se nos acréscimos do ativo ou passivo, independentemente das entradas e saídas de caixa.

Como regra, a lei fiscal considera como período de competência aquele em que ocorre o fato gerador do tributo, aquele em que se dá a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica do rendimento independentemente da disponibilidade financeira (caixa), reconhecendo como sendo este o momento em que deverão ser lançados contabilmente os débitos e créditos da pessoa jurídica, sendo o citado regime o que melhor retrata, a qualquer momento, a situação patrimonial da empresa.

Caracteriza-se pela escrituração de despesas e/ou custos incorridos, não sendo relevante o pagamento ou não, devendo ser atribuídos aos períodos de acordo com a ocorrência do fato gerador contábil e não quando efetivamente se dão os pagamentos ou recebimentos em dinheiro.

Os rendimentos, receitas e deduções não se consideram realizados em função de sua efetiva entrada e saída de caixa, mas no momento em que se tornam adquiridos jurídica ou economicamente ou representem acréscimo ou redução patrimonial. Portanto, assim passam a ser considerados em função do nascimento do direito ao recebimento da receita ou rendimento, ou do dever de pagar a despesa ou dedução quando são considerados como débitos incorridos independentemente do efetivo pagamento. Porém, é indispensável que o montante da re-

ceita, rendimento ou dedução possa ser determinado com aproximação razoável.

Reflete com maior exatidão a realização de renda e determina a comparação do patrimônio existente no início e no fim do período.

São tidos como realizados:

- a) os rendimentos em relação aos quais o beneficiário tenha adquirido definitivamente o direito ao recebimento, independentemente de sua realização em moeda;
- b) as deduções por despesa ou custos cuja obrigação de pagamento tenha nascido;
- c) os encargos de depreciação, amortização e exaustão correspondentes ao período;
- d) as provisões autorizadas por lei.

Para o imposto de renda, todas as pessoas jurídicas deverão apurar seus resultados de acordo com o regime de competência.

Assim, as receitas de vendas, por exemplo, devem ser reconhecidas na apuração do resultado do período-base em que as vendas forem efetivadas, independentemente de recebimento em dinheiro.

Exceção: anos-calendários 1993 e 1994 – art. 283 do RIR – as obrigações referentes a tributos ou contribuições somente serão dedutíveis, para fins da apuração do lucro real, quando pagas – Regime de caixa (Lei nº 8.541/92, dispositivo revogado pela Lei nº 8.981/95, art. 41, e ADN-COSIT nº 11/95, a partir de 1º-1-95) (*vide* item 7.10 deste capítulo).

7.8 - Rendimentos tributados em separado (art. 218 do RIR)

São aqueles que em obediência ao disciplinamento legal não são computados na apuração da base de cálculo do imposto de renda, seja com base na tributação pelo lucro real, presumido ou arbitrado, conforme a hipótese (*vide* capítulos 42 e 43 deste livro).

O art. 218 do RIR refere-se especificamente aos rendimentos e ganhos obtidos em operações de renda fixa ou variável, que deverão ter o seguinte tratamento tributário:

- 1) para pessoas jurídicas não tributadas com base no lucro real, inclusive isentas, a tributação é exclusivamente de fonte ou pelo próprio beneficiário, feita em separado e considerada definitiva. *A partir de 1^a-1-97*, os rendimentos de aplicações financeiras não mais se consideram tributados como exclusivamente na fonte para as pessoas tributadas com base no lucro presumido e lucro arbitrado;
- 2) para pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real:
 - *de 1^a-1-93 até 31-12-94* – (art. 218/RIR) – a tributação é exclusivamente de fonte ou pelo próprio beneficiário, em separado e considerada definitiva (Lei nº 8.541/92, arts. 29, § 7^o, e 36, § 2^o, c/c a ADN–COSIT nº 18/94), devendo ter o seguinte tratamento:
 - a) a variação da UFIR diária será reconhecida contabilmente pelo regime de competência;
 - b) será excluído do lucro líquido, na determinação do lucro real, o valor que serviu de base para o cálculo da tributação em separado;
 - c) o imposto pago ou retido será adicionado ao lucro líquido como despesa indedutível.
 - *a partir de 1^a-1-95* (Lei nº 8.981/95, art. 76) – foram mantidas as mesmas regras para 1996 pela Lei nº 9.249/95:
 - a) os rendimentos e os ganhos líquidos voltaram a integrar o lucro real;
 - b) o imposto de renda, pago ou retido, será considerado como dedução no encerramento do período ou na data de extinção.

Rendimentos produzidos a partir de 1^a-1-95, por aplicações existentes em 31-12-94, poderão ser excluídos do lucro real, para efeito de incidência do adicional do imposto de renda (Lei nº 8.981/95, arts. 67, § 5^o, e 73, § 7^o).

7.9 - Inobservância do regime de escrituração (art. 219 do RIR e PN-CST nºs 57/79 e 26/82)

7.9.1 - Postergação de imposto

A inobservância do regime de escrituração pode resultar da legislação tributária, por meio da determinação para que um valor seja adicionado ou deduzido em período diferente àquele de sua competência, como, por exemplo, no caso do lucro inflacionário diferível, cujos ajustes deverão ser efetuados exclusivamente no LALUR, ou resultar de erro do contribuinte em desobediência à norma legal, hipótese em que poderá ou não resultar na postergação de pagamento de tributo para período diferente daquele de competência.

Art. 219 – Regime de Competência – A inexatidão quanto ao período-base de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução ou do reconhecimento de lucro somente constitui fundamento para o lançamento de imposto, diferença de imposto, correção monetária ou multa se dela resultar:

I – a postergação do pagamento do imposto para período-base posterior àquele em que seria devido; ou

II – a redução indevida do lucro real em qualquer período-base.

Art. 193, § 2º, do RIR – Os valores que por competirem a outro período-base forem, na determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido em apuração ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período-base competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, corrigidos monetariamente.

Consoante o entendimento da administração tributária, *ex vi* do Parecer Normativo nº 57/79:

- a antecipação da receita ou a postergação da despesa não constitui motivo para lançamento de imposto, configurando-se como mera inexatidão contábil, se a alíquota do imposto for igual nos dois exercícios, pois não resulta em pagamento a menor do IRPJ. Entretanto, caracteriza-se como infração se tais procedimentos visarem à compensação de prejuízo, cujo direito a compensar decairia se obedecido o regime de competência, pois nesta hipótese produziria indevidos efeitos favorá-

veis ao contribuinte com conseqüente redução da base de cálculo do imposto sem autorização legal;

- já a antecipação de despesa ou a postergação de receita, sem que seja observado o regime de competência, constitui inexistência, que se caracteriza como infração fiscal, dando ensejo a que se proceda à constituição do crédito tributário e à cobrança do imposto com os acréscimos legais.

Neste sentido, a IN-SRF nº 51/95 dispõe que:

Para efeito da determinação do lucro real, as exclusões do lucro líquido, em anos-calendários subseqüentes ao em que deveria ter sido procedido o ajuste, não poderão produzir efeito diverso daquele que seria obtido, se realizadas na data prevista.

Para que se configure a postergação, mister se faz que o próprio contribuinte lance o imposto dado como postergado no exercício posterior, denunciando-se, espontaneamente, mediante requerimento dirigido ao Delegado da Receita Federal, acompanhado da comprovação do pagamento ou por meio da declaração de rendimentos, ressaltando-se, nesta hipótese, que o imposto deverá ser recolhido de uma só vez, em cota única ou juntamente, pelo total, com a primeira quota.

Caso se verifique, mediante procedimento fiscal, que não foi obedecido qualquer dos critérios citados, descaracteriza-se a postergação do pagamento, devendo-se fazer o lançamento de ofício como se não existisse tal procedimento e, ao final, se efetuar a imputação do *quantum* apurado de ofício como devido com o valor já pago a este título.

Ressalte-se que “a inexistência de lucro real positivo nos exercícios subseqüentes descarta a possibilidade da ocorrência da postergação” (Hiromi Higuchi, *Imposto de Renda das Empresas*).

No lançamento *ex-officio* onde seja considerada a postergação, deverão ser recompostos os dois lucros reais e ser efetivado o lançamento no exercício em que tenha ocorrido a indevida redução, constituindo-se o crédito tributário pelo valor líquido, sobre o qual incidirá correção monetária, multa de mora e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido a postergação (art. 219, §§ 1º e 2º, do RIR c/c o PN-CST nº 57/79). Posteriormente, deverão ser confrontados: o valor apurado de ofício com o valor recolhido no período subseqüente a este título, para

ser verificado se o procedimento espontâneo da postergação foi efetuado com correção.

Se, pelo procedimento da postergação, não houver sido pago, integralmente, o valor do principal, a diferença será objeto de lançamento com incidência de multa de ofício sobre ela.

Pelo PN-CGST nº 02, de 28-8-96, foi ratificado e complementado o entendimento da administração tributária contido no citado PN nº 57/78, em face das posteriores modificações da legislação tributária, tendo sido pelo referido ato normativo esclarecidas dúvidas existentes com relação à postergação do pagamento do imposto de renda em virtude da inobservância do regime de competência na apuração dos resultados, especialmente com relação a:

- 1) efeitos da correção monetária das demonstrações financeiras nos períodos-bases compreendidos no prazo da postergação do imposto e da contribuição para que sejam anulados os efeitos da inflação e da indexação da economia sobre as demonstrações financeiras e sobre o lucro real, esclarecendo que:
 - 1.a) é neutro, para fins do imposto de renda, o efeito da correção sobre as contas do estoque de bens destinados à venda e do ativo permanente, quando considerado todo o período de existência da empresa ou todo o prazo de duração econômica do bem; contudo, poderão haver ajustes a ser feitos a título de postergação do pagamento do imposto se a empresa deixar de corrigir ou corrigir a menor as citadas contas;
 - 1.b) são afetados, em definitivo, os resultados da empresa e o lucro real, na hipótese da correção monetária das contas de provisões para pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido;
 - 1.c) descabem, portanto, os “planejamentos tributários” feitos com o fim de reduzir ou postergar, indevidamente, o imposto, mediante a utilização inadequada de mecanismos de correção monetária, devendo os valores que tiverem de ser utilizados como base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro estar expurgados dos efeitos inflacionários ocorridos até 31-12-95;
- 2) com relação à postergação do pagamento do imposto em virtude de inexatidão quanto ao período-base de escrituração de

- receita, rendimento, apropriação de custo ou despesa, contrapartida a conta de provisão, dedução ou do reconhecimento de lucro, consoante o disposto no art. 6º do Decreto-Lei nº 1.598/77, consolidado no art. 219 do RIR, explica ainda o PN nº 02/96, quer seja apurada pelo Fisco ou pelo próprio contribuinte, que deverá ser excluída a receita ou adicionado o custo ou a despesa ao lucro líquido do período-base indevido e, de modo contrário, deverá ser adicionada a receita ou excluída a despesa no período-base competente, no sentido de ajustar o lucro líquido para a correta determinação do lucro real no respectivo período de competência, para, posteriormente à atualização monetária a partir do início da postergação, considerar seus efeitos em cada balanço de encerramento de período-base subsequente, até o término da postergação e compará-la com os valores considerados como postergados e incluídos nos períodos subsequentes;
- 3) igualmente ao entendimento anterior do PN nº 57/79, somente se considera postergada a parcela de imposto ou de contribuição social relativa a determinado período quando houver o seu efetivo pagamento espontâneo, em período posterior, feito pelo próprio contribuinte. Deste modo, a redução indevida sem o respectivo pagamento *a posteriori* não se caracteriza como postergação, devendo o correspondente valor ser objeto de lançamento de ofício com todos os acréscimos legais e aplicação das penalidades cabíveis;
- 4) no que se refere ao lançamento de ofício, este deverá ser efetuado pelo valor líquido do imposto e da contribuição depois de compensados aqueles já considerados pelo contribuinte. Na hipótese de prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da contribuição no período de competência, o procedimento deverá prosseguir até o término do prazo da postergação, pois poderá existir diferença a ser exigida com relação a período subsequente, para o qual será cabível a exigência do imposto e todos os acréscimos devidos. Caso se verifique a ocorrência do prejuízo fiscal ou de base de cálculo negativa nos períodos-bases subsequentes, o lançamento deverá ser feito para exigir todo o imposto e contribuição social apurados no período-base inicial, com os respectivos encargos legais, haja vista que as perdas posteriores não podem compensar ganhos anteriores.

7.10 - Exceções ao regime de competência

Obrigações relativas a tributos e contribuições – para os anos de 1993 e 1994 (art. 283 do RIR; Lei nº 8.541/92) somente serão dedutíveis, para fins do lucro real, quando pagas, devendo, no período em que forem registradas contabilmente pelo regime de competência, ser adicionadas na determinação do lucro real, para posterior ajuste quando do efetivo pagamento. (Dispositivo revogado pela Lei nº 8.981/95, art. 41, c/c o ADN-COSIT nº 11/95.) A partir de 1^a-1-95 retornou-se ao regime de competência, mantendo-se, entretanto, o regime de caixa para os tributos cuja exigibilidade esteja suspensa na forma prevista no art. 284 do RIR (tributos e contribuições em discussão judicial).

Atividade imobiliária (art. 364 do RIR) – na compra e venda de imóveis, loteamento de terreno, incorporação de prédios, na venda a prazo ou em prestações, o lucro bruto poderá ser reconhecido proporcionalmente à receita recebida. O art. 30 da Lei nº 8.981/95 c/c o art. 5º, I, da IN nº 51/95 dispõe que as citadas pessoas jurídicas deverão considerar como receita bruta o montante efetivamente recebido relativo às unidades imobiliárias vendidas.

Contratos com entidades governamentais (art. 360 c/c o art. 358, § 2º, do RIR) – o contribuinte poderá diferir a tributação do lucro até a sua realização.

Venda de bens do ativo permanente a longo prazo (art. 370 do RIR) – para recebimento do preço, no todo ou em parte, após o término do ano-calendário seguinte ao da contratação. A lei permite que o lucro seja reconhecido na proporção da parcela recebida em cada período-base.

7.11 - Demonstrações financeiras (art. 220 do RIR c/c art. 176 da Lei nº 6.404/76)

Todas as pessoas jurídicas sujeitas à apuração do imposto de renda com base no lucro real deverão apurar, ao final de cada período-base de incidência do imposto, o lucro líquido, mediante a elaboração, com observância das leis comerciais e fiscais, das seguintes demonstrações contábeis, as quais deverão ser transcritas no livro Diário:

- Balanço Patrimonial;
- Demonstração do Resultado do período-base;
- Demonstração de Lucros ou Prejuízos acumulados.

A obrigatoriedade contida no dispositivo alcança todas as pessoas jurídicas independentemente do tipo societário adotado, aplicando-se, àquelas que gozem de incentivo fiscal de isenção parcial ou total do imposto (*vide* PN–CST nºs 11/81, 34/81 e IN nº 179/87).

De acordo com a lei comercial, as demonstrações financeiras obrigatórias, além das notas explicativas, são: balanço patrimonial, demonstração de lucros ou prejuízos acumulados, demonstração do resultado do período e demonstração das origens e aplicações de recursos.

Art. 220, § 2º do RIR: “No caso de apuração mensal do lucro real, o balanço ou balancete deverá ser transcrito no Diário ou no Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR”.

A partir de 1º-1-97, pela Lei nº 9.430/96, art. 1º, foi estabelecida a apuração do lucro real, com base no lucro líquido contábil ajustado, por períodos trimestrais encerrados em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro.

Para os anos-calendários de 1995 e 1996, a Lei nº 8.981/95, art. 35, § 1º, a, c/c a IN nº 51/95, art. 12, § 5º, b, alterou o dispositivo do RIR, dispondo que a transcrição dos balanços ou balancetes mensais de apuração do lucro real mensal, bem como aqueles que tenham como objetivo a suspensão ou redução do recolhimento do imposto com base na estimativa/receita bruta e acréscimos, fosse efetuada, apenas, no livro *Diário* até a data fixada para pagamento do imposto no respectivo mês (a opção para a transcrição opcional no LALUR vigorou até 31-12-94. *Vide* IN–SRF nº 56/92).

A IN–SRF nº 51/94 dispôs acerca da adaptação dos registros contábeis ao novo padrão monetário – real –, mediante o lançamento de demonstrações contábeis e financeiras extraordinárias (Lei nº 9.069/95 – MP nº 596/94 – Plano Real).

A Lei nº 9.249/95, no seu art. 5º, alterou a redação do art. 187, IV, da Lei nº 6.404/76, com referência ao seu conteúdo, para que na elaboração da demonstração do resultado do exercício fosse excluído o saldo da conta de correção monetária.

7.12 - Falsificação da escrituração (art. 202 do RIR)

Segundo De Plácido e Silva no seu *Vocabulário jurídico*:

Falsidade material: é a que se comete pela fabricação de coisa falsa, pela elaboração de documento falso, ou pela alteração da verdade em coisa ou documento, dizendo-se formal, quando o falsário ou falsificador a comete de propósito, com má intenção, com perfeito conhecimento da verdade, que procura substituir ou alterar. A falsidade material não pode ser presumida. Deve resultar de fato material que a objete.

Falsidade ideológica: o título ou documento se mostra como verdadeiro, mas não exprime a verdade o que nele se contém. Estrutura-se, assim, na falsidade da declaração contida no título ou no documento que se apresenta como autêntico e verdadeiro, desde que, originariamente, passado por quem tinha autoridade para passá-lo. O documento, assim, é verdadeiro, mas não é real ou verídico o que nele se contém.

A verificação de falsidade material ou ideológica, na escrituração do contribuinte, em qualquer demonstração financeira ou documento em que estejam lastreados os lançamentos contábeis e fiscais, pressupõe o caráter doloso na prática da infração e revela o intuito de evitar a ocorrência do fato gerador, eliminar ou reduzir o imposto devido, ou postergar o seu pagamento, o que caracteriza o procedimento como fraude fiscal, sujeitando o infrator, além do pagamento da obrigação tributária principal acompanhada da multa de ofício no seu percentual agravado, à ação penal aplicável à hipótese.

Fraude: de acordo com a Lei nº 4.502/64, art. 72, é:

Toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, 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.

Luiz Henrique Barros de Arruda (*Processo administrativo fiscal – Manual*, 2ª ed.) entende que se é

traço comum das *fraudes* o emprego de artifício, ardil, ou qualquer outro meio enganoso para induzir ou manter alguém em erro com o

propósito de obter, para si ou para outrem, vantagem ilícita, temos que a *songação*, como prevista na lei penal (Lei nº 4.729/65 e alterações posteriores), e os *crimes contra a ordem tributária*, definidos no art. 1º da Lei nº 8.137/90, são espécies de fraude.

A Lei nº 8.137/90, no seu capítulo primeiro, arts. 1º a 3º, define os crimes contra a ordem tributária, inclusive aqueles relacionados com a escrituração do contribuinte.

Sobre procedimentos a serem seguidos pelos auditores-fiscais do Tesouro Nacional, no caso de ser verificada a falsidade material ou ideológica de documentos, *vide* o Decreto nº 982/92 (representação fiscal para fins penais) e a Portaria MF nº 187/93.

A Lei nº 9.430/96, art. 83, aplicável a partir de 1º-1-97, expressamente dispôs que a representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária como definidos na Lei nº 8.137/90, será encaminhada ao Ministério Público somente após proferida a decisão final na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente.

Sobre as penalidades aplicáveis na hipótese de apuração de infração caracterizada como fraude, *vide* comentários ao art. 992 do RIR (capítulo 51, item 51.2, deste livro), pois este dispositivo expressamente reconhece o conceito de fraude como previsto nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, para fins de agravamento de penalidade.

7.13 - Documentos emitidos por pessoa jurídica cuja inscrição no CGC for considerada inapta

A Lei nº 9.430/96, art. 82, estabeleceu a hipótese de inidoneidade para os documentos fiscais emitidos por pessoas jurídicas cuja inscrição no CGC for considerada inapta, os quais não produzirão quaisquer efeitos tributários em favor de terceiros interessados, excluídos os casos em que o adquirente de bens, direitos e mercadorias ou o tomador de serviços comprovarem a efetivação do pagamento do preço respectivo e o recebimento dos bens, direitos e mercadorias ou utilização dos serviços.

8 - DEMONSTRAÇÃO DO LUCRO REAL

(art. 221 do RIR)

Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto na data do encerramento do período-base, oportunidade em que deverá a pessoa jurídica, após a apuração do lucro líquido contábil com base nas leis comerciais e princípios contábeis, proceder à determinação do lucro real, base de cálculo do imposto de renda, em obediência às leis fiscais.

Art. 222 do RIR:

Completada a ocorrência do fato gerador do imposto, o contribuinte deverá elaborar demonstração do lucro real, discriminando:

- I – lucro líquido do período-base de incidência;
- II – lançamentos de ajuste do lucro líquido;
- III – lucro real.

Deste modo, pode-se concluir que o fato gerador do imposto de renda continua sendo complexo. Entretanto, o momento da sua ocorrência será aquele em que se procede à apuração do lucro real, pois, consoante o disposto no art. 221 do RIR, o fato gerador ocorre na data do encerramento do período-base. Assim, conforme a legislação vigente em cada período, o fato gerador do imposto de renda pode ser considerado como ocorrido mensalmente, anualmente ou trimestralmente como a partir de 1º-1-97, com base na Lei nº 9.430/96.

A demonstração do lucro real tem, portanto, caráter extracontábil e eminentemente fiscal e deverá ser transcrita no Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR, parte A.

A determinação do lucro real deve ser precedida do lucro líquido contábil, apurado por meio da demonstração do resultado do exercício, o qual será ajustado mediante valores que deverão ser adicionados ou excluídos ou compensados, para que seja anulado o seu efeito na apuração da base de cálculo do imposto de renda, em estrita obediência à legislação fiscal, por esta não lhes reconhecer o caráter de dedutibilidade ou por constituírem um permissivo legal.

A partir de 1^o-1-97, Lei nº 9.430/96, art. 1^o, a regra para elaboração da demonstração do lucro real passou a obedecer a períodos trimestrais, encerrados em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano, nos quais deverão ser incluídos os resultados apurados trimestralmente. Entretanto, por opção, a pessoa jurídica poderá proceder à elaboração da demonstração do lucro real, apenas, em 31 de dezembro de cada ano, incluindo todo o resultado apurado no curso do período anual, desde que efetue recolhimentos mensais com base na estimativa (art. 2^o, § 3^o, da mesma lei).

A opção para a forma de apuração do lucro real (trimestral ou anual) deverá ser manifestada com o pagamento do imposto correspondente ao mês de janeiro ou do início de atividade e será irrevogável para todo o ano-calendário (art. 3^o do citado diploma legal).

9 - VERIFICAÇÃO DO LUCRO REAL PELA AUTORIDADE TRIBUTÁRIA

(art. 223 do RIR)

A lei dá competência e poder à autoridade tributária para proceder à verificação da determinação do lucro real, sendo-lhe facultado o exame de livros e documentos da escrituração contábil-fiscal dos contribuintes, inclusive da escrituração de terceiros, com vistas à apuração do correto cumprimento da obrigação tributária.

Igualmente, com relação à competência legal dada à autoridade fiscal, o art. 951 do RIR expressamente reconhece o poder dos auditores-fiscais do Tesouro Nacional para proceder ao exame de livros e documentos de contabilidade dos contribuintes e realizar diligências e investigações necessárias para apurar a exatidão das declarações, balanços e documentos apresentados, das informações prestadas e verificar o cumprimento das obrigações fiscais.

Saliente-se que a escrituração mantida com observância das disposições legais, bem como os livros obrigatórios, que estiverem revestidos das formalidades extrínsecas e intrínsecas e em plena harmonia uns com os outros, fazem prova contra e a favor das pessoas que deles forem proprietários ou contra terceiros, se os assentamentos constantes deles forem comprovados por documentos hábeis e idôneos, segundo a sua natureza ou assim definidos em preceitos legais, (art. 223, § 1º, do RIR c/c os arts. 15 e 23 do CCom).

Também o art. 15 do CCom prescreve que se os livros dos comerciantes não se encontrarem revestidos das formalidades essenciais ou forem encontrados com vícios, não merecerão fé nos lugares viciados, não constituindo prova a favor do comerciante a que pertence-

rem. Todavia, poderão, mesmo assim, constituir em prova contra os seus proprietários.

Art. 223, § 2º, do RIR: “Cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no § 1º”.

Também a legislação reconhece a possibilidade de a autoridade tributária poder fiscalizar a escrituração do contribuinte durante o curso do próprio período-base, ou antes do término de ocorrência do fato gerador do imposto, consoante o art. 953 do RIR. Nesta hipótese, caso seja verificada, mediante procedimento fiscal, infração referente a omissão de registro de receita, total ou parcialmente, ou que houve o registro de custo ou despesa cuja realização não possa comprovar, ou, ainda, que tenha praticado qualquer ato tendente a reduzir imposto, deverá ser aplicada de imediato a multa em valor igual à metade da receita omitida ou da dedução indevida, na forma do art. 1.015 do RIR, cuja base legal é o art. 7º do Decreto-Lei nº 1.598/77 com as alterações do art. 38 da Lei nº 7.450/85.

A jurisprudência administrativa entende que somente é cabível a multa prevista no art. 1.015 do RIR quando o procedimento fiscal se realizar no curso do período-base, pois após o encerramento deste a exigência será do próprio imposto que deixou de ser pago, o qual deverá ser acrescido das penalidades à espécie, consoante o Acórdão 1º CC nº 101-80097/90.

A partir de 1º-1-97, pela Lei nº 9.430/96, arts. 34 a 39, foram criados mecanismos no sentido de melhor instrumentalizar e atribuir maiores competências à fiscalização tributária, com relação a:

1) *Acesso à documentação* – foi instituída a possibilidade de também ser examinados os documentos do sujeito passivo, mantidos em arquivos magnéticos ou assemelhados, encontrados no local da verificação, que tenham relação direta ou indireta com a atividade por ele exercida.

2) *Retenção de livros e documentos* – foi estabelecida a faculdade de a autoridade fiscal examinar livros e documentos fora do estabelecimento do sujeito passivo, desde que lavrado termo escrito de retenção, em que se especifiquem a quantidade, espécie, natureza e condições dos livros e documentos retidos, cujos originais, posteriormente, deverão ser devolvidos, mediante recibo, admitida, entretanto, deixar-se de fazer a devolução quando os elementos constituírem prova da

prática de ilícito tributário ou penal, extraindo-se, porém, cópia para entrega ao interessado.

Sobre a matéria, também é pertinente a leitura do capítulo 7, itens 7.1 e 7.4, e capítulo 50 deste livro.

9.1 - Ônus da prova

A escrita mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte, imputando-se à autoridade fiscal o ônus da prova da inveracidade dos fatos nela registrados, com exceção das hipóteses legalmente previstas, como no que se refere às presunções legais, nos quais a própria lei autoriza a inversão do ônus probante, transferindo ao contribuinte a obrigação de demonstrar, por meio de provas documentais hábeis e idôneas, a inexistência de irregularidade ou infração à lei. (Sobre presunções legais, *vide* capítulo 41, item 41.1, deste livro).

Em direito prevalece a máxima: *onus probandi incumbit ei qui dicit* (“o ônus da prova incumbe a quem alega”).

Acerca do ônus da prova são pertinentes as lições do professor Paulo Celso Bergstrom Bonilha (*Da prova no processo administrativo tributário*), para o qual:

o vocábulo ônus provém do latim (*onus*) e conserva o significado de fardo, carga, peso ou imposição. Nessa acepção, o ônus de provar (*onus probando*) consiste na necessidade de prover os elementos probatórios suficientes para a formação do convencimento da autoridade julgadora... Trata-se de uma necessidade ou risco da prova sem a qual não é possível obter êxito na causa.

Prossigue, ainda, o professor Bonilha:

Observa a esse respeito Mario Pugliese: “No processo tributário, estabelece-se, assim, uma situação peculiar, na qual o devedor, ao invés de encontrar-se na posição de réu para a satisfação do débito, encontra-se na posição de autor, para obter a reforma do ato administrativo. Ele é obrigado, assim, a colocar diante do juiz os elementos aptos a demonstrar a erronia do lançamento executado pela administração”.

Contudo, nos últimos tempos, as elaborações doutrinárias evoluíram na Itália e essas premissas foram sendo questionadas e rebatidas e hoje, como testemunha Tesauro, ninguém crê mais na inversão da prova por força da presunção de legitimidade dos atos administrativos e tampouco se pensa que esse atributo exonera a administração de provar os fatos que afirma.

A pretensão da Fazenda funda-se na ocorrência do fato gerador, cujos elementos configuradores supõem-se presentes e comprovados, atestando a identidade de sua matéria fática com o tipo legal. Se um desses elementos se ressentir de certeza, ante o contraste da impugnação, incumbe à Fazenda o ônus de comprovar a sua existência. Isto é, a presumida legitimidade do ato permite à Administração aparelhar e exercitar, diretamente, a sua pretensão e de forma executória, mas este atributo não a exime de provar o fundamento e a legitimidade de sua pretensão.

Em reforço ao seu entendimento, Mario Pugliese reportava-se às elaborações de Ottmar Buhler, que sustentava que a administração não poderia pretender o pagamento do imposto sem oferecer uma “prova primária”, isto é, uma prova de conformidade com a lei sobre a existência do débito fiscal.

Sob esta perspectiva, a pretensão da Fazenda funda-se na ocorrência do fato gerador, cujos elementos configuradores supõem-se presentes e comprovados, atestando a identidade de sua matéria fática com o tipo legal. Se um desses elementos se ressentir de certeza, ante o contraste da impugnação, incumbe à Fazenda o ônus de comprovar a sua existência.

Como testemunha Tesauro, ninguém crê mais na inversão da prova por força da presunção de legitimidade dos atos administrativos e tampouco se pensa que esse atributo exonera a administração de provar os fatos que afirma.

Portanto, quando a escrituração do contribuinte se achar revestida das formalidades extrínsecas e intrínsecas, ressalvados os casos de presunção, incumbe ao Fisco o ônus da prova das infrações imputadas ao contribuinte.

Destaque-se que a atribuição do ônus da prova ao Fisco não o impede de efetuar o lançamento de ofício com base nos elementos de que dispuser, quando o contribuinte, obrigado a prestar declaração ou intimado a informar sobre fatos de interesse fiscal de que tenha ou deva ter conhecimento, se omite, recusa-se a fazê-lo, ou o faz insatisfatoriamente (arts. 148 e 149 do CTN e 889, 894 e 895 do RIR) (Luis Henrique Barros de Arruda, *Processo administrativo fiscal*, 2ª ed., 1994).

9.2 – Inversão do ônus da prova

Sobre o assunto vale buscar as lições de Luiz Henrique Barros de Arruda que cita José Luiz Bulhões Pedreira para expressar seu entendimento:

O efeito prático da presunção legal é inverter o ônus da prova: invocando-a, a autoridade lançadora fica dispensada de provar, no caso concreto, que ao negócio jurídico com as características descritas na lei corresponde, efetivamente, o fato econômico que a lei presume – cabendo ao contribuinte, para afastar a presunção (se é relativa), provar que o fato presumido não existe no caso.

Continua Luiz Henrique:

A inversão do ônus da prova apontada, no entanto, *somente se opera a favor do fisco quando a lei expressamente o determinar* (art. 223, § 2º do RIR/94), como nos casos de presunção de omissão de receita previstos nos arts. 228 e 229 do RIR/94, os de distribuição disfarçada de lucros (art. 432), os de distribuição automática de rendimentos, quando do arbitramento da base de cálculo etc. (o grifo não é do original). (Sobre presunções legais, *vide* capítulo 41, item 41.1, deste livro.)

10 - LUCRO OPERACIONAL (PREJUÍZO) (art. 224 do RIR, art. 187 da Lei nº 6.404/76)

É o resultado das atividades principais ou acessórias que constitua objeto da pessoa jurídica.

“As atividades principais correspondem ao próprio objeto da pessoa jurídica, enquanto as atividades acessórias não representam a essência da vida empresarial, originando-se de bens que compõem o capital acessório ou de fatos eventuais.”

Parágrafo único do art. 224 do RIR: *A escrituração do contribuinte, cujas atividades compreendam a venda de bens ou serviços, deve discriminar o lucro bruto, as despesas operacionais e os demais resultados operacionais.*

A lei fiscal não define exatamente a composição do que sejam os demais resultados operacionais. Entretanto, por exclusão, chega-se ao conceito de lucro operacional, pois a legislação exaustivamente classificou os *resultados não-operacionais*. Então, o que não se considerar como não-operacional será computado dentro da rubrica “demais resultados operacionais”.

10.1 - Lucro bruto (art. 225 do RIR)

Considera-se lucro bruto o valor da receita líquida de vendas (receita bruta decorrente das atividades operacionais da empresa que constituam seu objetivo social, diminuída das vendas canceladas, dos descontos incondicionais e dos impostos sobre vendas) menos o custo dos bens ou serviços vendidos, o qual pode ser sintetizado da seguinte forma:

RECEITA LÍQUIDA DAS VENDAS E SERVIÇOS
(-) CUSTO DOS BENS E SERVIÇOS VENDIDOS
= LUCRO BRUTO

10.2 - Receita Bruta (art. 226 do RIR)

A receita bruta compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria e o preço dos serviços prestados.

Como regra geral, todas as receitas auferidas pela pessoa jurídica são tributáveis nos recolhimentos mensais, incluindo-se até mesmo aquelas que já sofreram desconto na fonte, salvo para aquelas que a lei expressamente determina tratamento diverso, como no caso dos rendimentos submetidos à tributação exclusivamente na fonte ou em separado dos demais rendimentos.

A contabilização das vendas deverá ser feita pelo seu valor bruto, inclusive impostos, sendo que tais impostos, devoluções e abatimentos deverão ser registrados em contas devedoras específicas, as quais serão classificadas como contas redutoras das vendas (Sérgio Iudícibus e outros, *Manual da contabilidade das sociedades por ações*, 3ª ed., 1994).

A Lei nº 8.846/94, arts. 1º a 5º, 10 e 11, tornou obrigatória a emissão de nota fiscal, recibo ou documento equivalente para efeito da legislação do imposto de renda no momento da efetivação da operação, ensejando a aplicação de multa à desobediência a tal preceito.

Para fins do imposto de renda (art. 226, § 2º, do RIR), não integram a receita bruta os impostos não-cumulativos cobrados destacadamente, dos quais o vendedor ou prestador do serviço seja mero depositário (IPI conforme a hipótese).

IN-SRF nº 51/78: imposto não-cumulativo é aquele em que se abate, em cada operação, o montante do imposto cobrado nas anteriores.

Receita bruta, na empresa comercial: não inclui o IPI e inclui o ICMS.

A Lei nº 9.249/95, no seu art. 31 c/c o art. 5º da IN nº 11/96, dá o conceito do que seja receita bruta e ratifica as exclusões das vendas canceladas, dos descontos incondicionais e dos impostos incidentes sobre vendas.

10.3 - Receita líquida (art. 227 do RIR)

“Representa o quanto, do total do faturamento, ficou para que a empresa cobrisse seus custos, suas despesas e o que sobrar será o lucro.”

Art. 227 – A receita líquida é obtida a partir da receita bruta diminuída das vendas canceladas, dos descontos concedidos incondicionalmente e dos impostos incidentes sobre vendas:

Receita Operacional Bruta
(-) vendas canceladas
(-) descontos incondicionais
(-) impostos incidentes sobre vendas
= Receita Líquida

IN-SRF nº 51/78 dá os conceitos de:

Vendas canceladas: correspondem à anulação de valores registrados, no próprio período (mensal ou anual), como receita bruta de vendas e serviços, eventuais perdas ou ganhos decorrentes de cancelamento de venda ou de rescisão contratual.

Descontos incondicionais: são descontos concedidos em definitivo, não dependentes de eventos futuros e constituem parcelas redutoras do preço de venda; são aqueles constantes da nota fiscal de venda de bens ou da fatura de serviços e não dependem de evento posterior à emissão desses documentos.

Impostos incidentes sobre vendas: são aqueles que guardam proporcionalidade com o preço da venda ou dos serviços, mesmo que o respectivo montante integre a base de cálculo, como, por exemplo: ICMS, Imposto de Exportação, ISS, PIS-Faturamento, COFINS (o IPI não compõe o valor da receita bruta).

ADN-CST nº 43/88: PIS-Receita Operacional e a Contribuição Social sobre o Faturamento (COFINS) – são deduzidos da receita bruta, como impostos incidentes sobre vendas, para a apuração da receita líquida.

10.4 - Custo dos bens ou serviços (art. 231 do RIR)

É o preço pelo qual se obtém um bem ou serviço. São os gastos incorridos para aquisição ou produção dos bens ou serviços. De regra,

os custos são dedutíveis, exceto aqueles que a legislação fiscal expressamente veda, limita ou condiciona a dedução.

A distinção entre o que seja custo e despesas da pessoa jurídica é feita por exclusão com base no emprego ou destino dos recursos despendidos, considerando-se como despesa tudo aquilo que esteja relacionado com o pagamento dos gastos necessários à atividade da empresa e manutenção da fonte produtora e não seja custo do ativo ou dos bens e serviços destinados à venda. Enquanto os custos permanecem na pessoa jurídica registrados em contas do ativo e somente serão computados no resultado quando forem objeto de alienação, depreciação ou perda, as despesas são passíveis de serem reconhecidas de imediato, desde que incorridas.

Podem ser classificados como custo, por exemplo:

- custo do ativo imobilizado – bens ou direitos que se destinam à manutenção da atividade produtora;
- custo como investimento – refere-se às participações permanentes em outras pessoas jurídicas;
- custo do ativo diferido – relativo a aplicação de recursos em despesas que contribuirão para o resultado de mais de um exercício, como, por exemplo, as despesas pré-operacionais;
- custo do ativo circulante ou realizável – bens ou produtos destinados à venda.

O custo dos produtos vendidos ou o custo dos serviços prestados a serem computados no exercício devem ser correspondentes às receitas de vendas dos produtos e serviços reconhecidos no mesmo período.

A apuração do custo dos produtos vendidos está diretamente relacionada aos estoques da empresa, pois representa a baixa efetuada nas contas dos estoques por vendas realizadas no período (Sérgio Iudicibus e outros, *Manual de contabilidade das sociedades por ações*, 3ª ed., 1994).

O custo das mercadorias revendidas e insumos consumidos deverá ser apurado com base em registro permanente de estoques ou no valor dos estoques existentes, de acordo com o livro de inventário, no fim do período-base.

A IN-SRF nº 51/95, art. 12, § 4º, e a de nº 11/96, art. 12, § 4º, dispõem que para fins de determinação do resultado, nos casos de

suspensão ou redução do pagamento do imposto de renda mensal, a pessoa jurídica que possuir registro permanente de estoques integrado e coordenado com a contabilidade somente estará obrigada a ajustar os saldos contábeis, pelo confronto com a contagem física, ao final do ano-calendário ou do encerramento do período de apuração, nos casos de incorporação, fusão ou cisão ou encerramento de atividade.

$$\text{CMV} = \text{EI} + \text{C} - \text{EF}$$

CMV = Custo de Mercadorias Vendidas

EI = Estoque Inicial (estoque final do período anterior)

EF = Estoque Final no período-base.

CMV = Estoque Inicial de Mercadorias

(+) Compras Brutas de Mercadorias

(+) Fretes, Transportes e Seguros sobre Compras

(-) Devoluções de Compras

(-) Descontos Comerciais sobre Compras

(-) Abatimentos Obtidos sobre Compras

(-) Estoque Final de Mercadorias

Atenção: não se incluem no custo os impostos recuperáveis por meio de crédito na escrita fiscal (para a indústria: IPI e ICMS, e para o comércio: ICMS; o IPI integra a receita, pois não é recuperável) – IN-SRF nº 51/78.

Aplicam-se à dedutibilidade dos custos as mesmas regras previstas para a dedutibilidade das despesas com relação à escrituração regular e necessidade de comprovação por meio de documentos hábeis e idôneos, consoante o art. 243 do RIR.

10.4.1 - Bens de consumo eventual (Parágrafo único do art. 232 do RIR)

PN-CST nº 70/79: considera-se como bem de consumo eventual, por exemplo, aquele aplicável nas atividades industriais como insumos empregados ocasionalmente (sem regularidade) no processo produtivo. Por exceção, poderá ser aplicada a norma para o setor de prestação de serviços.

10.4.2 - *Quebras e perdas (art. 233 do RIR)*

A jurisprudência administrativa é unânime em exigir a comprovação das quebras e perdas por meio de laudo ou certificado da autoridade competente. Entretanto, o Acórdão do 1º CC nº 101-76476/86 acatou, na ausência de laudo, dependendo da natureza do bem e da atividade exercida, que fossem aceitas as perdas e quebras razoáveis.

10.4.3 - *Avaliação de estoques (art. 234 do RIR)*

Ao final de cada período-base, a pessoa jurídica deverá levantar e avaliar seus estoques.

É de vital importância, para a correta apuração da base de cálculo do imposto de renda, que se proceda à exata determinação do valor dos estoques no início e no final de cada período-base, sob pena de que uma *subavaliação do estoque final* acarrete uma majoração indevida do custo do bem vendido, com uma conseqüente diminuição do lucro líquido e do imposto de renda devido, ensejando uma postergação, pois no ano seguinte o estoque inicial estará subavaliado.

Igualmente, uma *superavaliação de estoque* enseja um custo menor, o que implicará uma antecipação de lucro e de imposto de renda. Entretanto, só haverá infração fiscal se o lucro produzido serviu para compensar prejuízo ou quando houver mudança de forma de tributação. Exemplo: a empresa apresenta declaração pelo lucro presumido no ano em que há superavaliação de estoques; no ano subseqüente, declara pelo lucro real onde este estará diminuído com tal procedimento.

A IN-SRF nº 51/95, art. 12, § 3º, e a de nº 11/96, art. 12 § 3º, dispõem que para fins de determinação do resultado, nos casos de suspensão ou redução do pagamento do imposto de renda mensal, a pessoa jurídica deverá promover, ao final de cada período de apuração, levantamento e avaliação de seus estoques, segundo a legislação específica, dispensada a escrituração do livro Registro de Inventário.

Ao final de cada período, portanto, a pessoa jurídica deverá registrar em seu balanço os respectivos ativos ao preço de custo, sendo que o ativo permanente, até 31-12-95, teve seu custo de aquisição corrigido monetariamente.

1) *Mercadorias, matérias-primas e bens em almoxarifado:*

Art. 235 do RIR: serão avaliadas pelo custo de aquisição.

Se a empresa possui *registro permanente*, os estoques podem ser avaliados, a critério da empresa, pelos seguintes métodos (art. 237 do RIR):

- a) custo das aquisições mais recentes – PEPS;
- b) custo médio das aquisições;
- c) preço de venda, subtraída da margem de lucro.

A legislação não permite a avaliação pelo método UEPS.

Se a empresa não possui registro permanente, os estoques devem ser avaliados pelo custo das aquisições mais recentes, segundo o *inventário físico* levantado na data de encerramento do período-base.

2) *Produtos em elaboração e acabados:* Atividade industrial.

Art. 236 do RIR: o contribuinte que mantiver sistema de contabilidade de custo integrado e coordenado com o restante da escrituração poderá utilizar os custos apurados para a avaliação dos estoques de produtos em fabricação e acabados, por meio de um dos seguintes critérios:

- a) custo da produção mais recente – PEPS;
- b) custo médio ponderado;
- c) preço de venda, subtraída a margem de lucro;
- d) a utilização do critério “preço de venda, subtraída a margem de lucro” não pode ter resultado diferente em relação aos outros métodos, cabendo à autoridade fiscal a prova de quaisquer diferenças.

PN-CST nº 006/79: considera-se como sistema de contabilidade de custo integrado e coordenado com o restante da escrituração aquele que:

- a) esteja apoiado em dados originados da escrituração contábil;
- b) permita a determinação contábil, ao final de cada período, do valor de estoques de matérias-primas, produtos em elaboração e elaborados, etc;

- c) esteja apoiado em livros auxiliares, fichas, mapas e registros coincidentes com a escrituração principal;
- d) permita avaliar os estoques no encerramento de cada período-base de apropriação segundo os custos efetivamente incorridos.

Art. 238 do RIR: se a escrituração não satisfizer as condições de ser integrada e coordenada com o restante da escrituração, o contribuinte deverá proceder à avaliação do estoque de produtos em elaboração e acabados através de arbitramento em função do custo da matéria-prima ou do preço de venda do produto acabado, com a utilização dos seguintes percentuais:

1) *Estoque de materiais em processamento:*

- 1.a) por uma vez e meia o maior custo das matérias-primas adquiridas no período-base, sem o ICMS (150% do maior custo das matérias-primas); ou
- 1.b) por 80% do valor dos produtos acabados, ou correspondente a 56% do maior preço unitário de venda dos produtos acabados, incluindo-se o ICMS ($80\% \times 70\% = 56\%$).

2) *Estoques de produtos acabados:*

Serão avaliados em 70% do maior preço unitário de venda desses mesmos produtos no período-base, não devendo ser excluída qualquer parcela de ICMS.

10.5 - Despesas operacionais (art. 242 do RIR)

São os gastos estruturais e gerais necessários à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora que não fazem parte do custo nem variam direta ou indiretamente em função da aquisição ou produção de bens ou serviços, que sejam vinculados diretamente às operações ou transações da empresa, como, por exemplo: despesas administrativas (água, telefone, impostos, etc), despesas com vendas, despesas financeiras, etc. (Sobre a distinção de custo e despesa, *vide* o item 10.4 deste capítulo.)

10.5.1 - Condições de dedutibilidade

Para efeito da determinação do lucro real, a legislação fixa condições para que uma despesa possa ser dedutível. O não-atendimento implicará a adição dos respectivos valores ao lucro líquido (PN-CST nº 32/81):

- a) ser *necessária* à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora. Que a despesa seja exigida e imprescindível para que a empresa possa desempenhar as suas atividades;
- b) ser *usual* no tipo de transações, operações, etc;
- c) ser *normal*, isto é, em montante compatível com as necessidades da empresa;
- d) estar *comprovada* por documentação hábil e idônea (fatura, nota fiscal, recibo, etc) que demonstre a natureza da despesa, a identidade do beneficiário, a quantidade, o valor da operação, etc;
- e) *não constituir* inversão de capital;
- f) encontrar-se *registrada* de acordo com as normas de escrituração;
- g) ser debitada no *período competente*.

Existem determinadas despesas que, além das condições gerais acima enumeradas, devem também atender a exigências específicas da legislação fiscal ou obedecer a certos limites de valores, como, por exemplo:

- Depreciação, Amortização, Exaustão;
- Provisões;
- Tributos;
- Multas por Infrações Fiscais;
- Remuneração de sócios, diretores, administradores ou titulares.

Existem também despesas para as quais a legislação fiscal também reconhece o caráter de dedutibilidade, porém, como incentivo fiscal, como, por exemplo, aquelas previstas nos arts. 314 e 585 do RIR – dedução em dobro das despesas com a alimentação do trabalhador.

Deste modo, somente poderá ser considerada como operacional e dedutível, para fins do imposto de renda, a despesa (sendo relevante a sua natureza) para a qual for demonstrada a estrita conexão do gasto com a atividade explorada (decorrente de fatos relacionados com a atividade/objeto da empresa), bem como é *conditio sine qua non* que aquela atenda às exigências legais, revestindo-se do caráter de necessidade, de normalidade e de usualidade no tipo de operações desenvolvidas pela empresa. Faz-se mister, também, que haja efetiva comprovação, por meio de documentos hábeis e idôneos, aptos a demonstrar e identificar: a transação e seu objeto, valor, beneficiário e respectivo pagamento, sob pena de o desembolso se caracterizar como gastos por mera liberalidade (ato de liberalidade estranho aos objetos sociais da empresa) e não ser considerado como dedutível, devendo ser adicionado ao lucro líquido na apuração do lucro real.

Podem ser identificadas algumas espécies de despesas passíveis de ser glosadas (se não for produzida prova em contrário) mediante procedimento fiscal de ofício:

Despesa não comprovada: a despesa encontra-se registrada, porém, a empresa não logra apresentar elementos suficientes a se configurarem como documentos comprobatórios, ou estes não são o bastante a elidir a imputação por não demonstrarem que o gasto atende aos requisitos da lei. Não basta comprovar o desembolso, é mister que se prove que o dispêndio corresponde à contrapartida de algo recebido. Ex.: nota fiscal simplificada (PN-CST nº 83/76).

Sobre despesas comprovadas apenas por meio de documentos pelos quais não se possa identificar perfeitamente os elementos necessários à configuração da sua dedutibilidade, o entendimento da jurisprudência administrativa pode ser demonstrado pelo Acórdão nº 105.5.288/91 do 1º C.C:

Não são aceitáveis talões de máquinas registradoras, recibos avulsos, relatórios e meros lançamentos desacompanhados de documentação probante, que não identifiquem o adquirente do bem ou serviço, para os fins de comprovar despesas operacionais, nos termos do art. 191 do RIR/80.

A partir de 1ª-1-97, a Lei nº 9.430/96, art. 82, introduziu a hipótese de não comprovação de despesa ou gasto, quando os documentos probatórios forem emitidos por pessoa jurídica cuja inscrição no CGC

tenha sido considerada ou declarada inapta, não produzindo tais documentos quaisquer efeitos tributários em favor de terceiro, passando a legislação a incluir esta como uma outra hipótese de inidoneidade de documentos.

Despesa inexistente: há o registro da despesa. Contudo, a falta de qualquer elemento de prova que possa confirmar que houve o desembolso e a efetiva existência da despesa são suficientes para descaracterizar o lançamento contábil como sendo relativo ao pagamento de despesa.

Despesa indedutível: existem o registro contábil e a comprovação documental hábil e idônea do desembolso. Entretanto, a legislação fiscal não aceita a sua dedutibilidade na apuração do lucro real, por não preencher as exigências de usualidade, normalidade e necessidade ao desempenho da atividade e à manutenção da fonte produtora, ou se encontrar acima dos limites estabelecidos na lei. Neste caso, a indedutibilidade será, apenas, do que exceder a previsão legal. Ex.: excesso de pró-labore, multas de ofício, etc.

Despesa comprovada por meio de documento inidôneo: o registro contábil tem como respaldo documento tipicamente inidôneo, uma vez que o confronto do conjunto dos elementos apresentados demonstra que os mesmos se encontram eivados de vício ou irregularidade, o que pode revelar intuito de fraude. Também, apesar de existir a prova do pagamento e o respectivo lançamento, podem os fatos demonstrar que os serviços não poderiam ser prestados, principalmente se não existe qualquer outra comprovação de sua efetiva realização.

A distinção das espécies de despesa é extremamente importante no que se refere ao lançamento de ofício de outros tributos e contribuições, pois nem toda despesa considerada indedutível, para fins do imposto de renda, ensejará a lavratura de autos de infração reflexos, assim como aquelas em que se possa identificar o intuito de fraude obriga a que, em decorrência da apuração do fato, a autoridade fiscal proceda à representação fiscal para fins penais na forma do Decreto nº 982/92.

O § 1º do art. 242 ainda se refere às *despesas incorridas* (momento em que deverá ser computada como débito do período), enquadrando-se neste conceito, de acordo com o entendimento dos PN-CST nºs 07/76 e 58/77, aquelas que, embora caracterizadas e quantificadas no período-base, nele não tenham sido pagas. Também

não pode ser considerada como incorrida, vedada a sua dedutibilidade, a despesa cuja realização está condicionada à ocorrência de evento futuro, indisponível para o beneficiário o correspondente rendimento.

10.5.2 - Aplicações de capital (art. 244 do RIR)

Dizem respeito à aquisição ou aplicação de recursos em bens do ativo permanente (imobilizado, investimentos e diferido) para os quais a legislação não reconhece o caráter de despesa/custo a ser computado, integralmente, no período de aquisição, haja vista que aqueles irão propiciar a percepção de receitas por vários períodos. Permite-se, contudo, a dedução parcelada dos resultados por meio da depreciação ou amortização.

Como regra, todos os gastos relacionados com o ativo permanente deverão ser ativados, com exceção daquelas hipóteses expressamente designadas na lei que quando incorridas poderão ser deduzidas integralmente como despesa operacional, de acordo com as seguintes condições excludentes:

- 1) aquisições cujo valor unitário não seja superior a 394,13 UFIR (a partir de 1º-1-95, UFIR trimestral, e a partir de 1º-1-96, o valor de R\$ 326,61), aplicável àqueles bens que atinjam a sua utilidade quando aplicados de modo unitário; ou
- 2) cujo prazo de vida útil não ultrapasse um ano.

Art. 244, § 1º, c/c o PN-CST nº 100/78, 20/80: para bens da mesma natureza, embora individualmente com custo de aquisição abaixo do limite admitido, relativamente à obrigatoriedade de ativação terá que ser observado o conjunto dos bens para efeito do limite de ativação. IN nº 122/89: reconhece como exceção as despesas de louças, lençóis, etc, para hotéis e restaurantes.

ADN-CST nº 007/77 e PN-CST nº 001/83 – Aquisição de bens por meio de consórcio.

Ainda é exigência da lei fiscal que as despesas com a manutenção, conservação ou reparo de bens que resultem em aumento de vida útil superior a um ano deverá ser objeto de capitalização, na

forma do art. 286, § 1º, do RIR (*vide* o item 10.11 deste capítulo e também os PN-CST nºs 104/75, 02/84, 22/87).

10.5.3 - Pagamento a pessoa física vinculada (art. 245 do RIR)

Para ser aceito como custo ou despesa operacional, deve estar comprovada:

- a) a efetiva prestação dos serviços;
- b) a origem e a efetividade da operação.

A necessidade de comprovação abrange os gastos com viagem ao exterior.

Não são dedutíveis as gratificações ou participações no resultado pagas a dirigentes ou administradores, constituindo desembolso por mera liberalidade da empresa.

Conceito de administrador: IN-SRF nº 2/69, item 130, e PN-CST nºs 048/72 e 109/75. (Sobre o conceito, *vide* capítulo 10, item 10.13.)

10.5.4 - Pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado (art. 247 do RIR)

São indedutíveis os pagamentos (a título de comissões, bonificações, gratificações ou assemelhados) quando não for indicada a operação ou causa que deu origem ao rendimento e se não estiver individualizado o respectivo beneficiário, tendo em vista que o conhecimento de tal fato é imprescindível para que se possa verificar se o dispêndio efetuado preenche os requisitos exigidos pela lei para que a despesa possa se configurar como dedutível para fins do imposto de renda.

A Lei nº 8.981/95, nos seus arts. 61 e 62, instituiu a tributação exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, incidente sobre todo o pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não-identificado, ressalvado o disposto em normas especiais.

Salários indiretos – igualmente, incide a citada tributação na fonte à alíquota de 35% (33% até 31-12-94) sobre os pagamentos efetuados ou recursos entregues sem que haja a identificação do beneficiário,

quando se tratar de administradores, sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa, bem como, na hipótese de valores pagos que possam ser considerados como vantagens ou salários indiretos, consoante o art. 631 do RIR c/c o PN-CST nº 11/92 (matriz legal – art. 74, § 2º, da Lei nº 8.383/91).

Permanecem em vigor as mesmas regras de tributação também a partir de 1º-1-96, tendo em vista que a Lei nº 9.249/95 não procedeu a qualquer alteração com relação às citadas normas.

10.6 - Vedações de deduções de despesas (art. 13 da Lei nº 9.249/95 c/c a IN nº 11/96)

A partir de 1º-1-96, para efeito de apuração do lucro real, ficaram vedadas as seguintes deduções:

- I – de qualquer provisão, com exceção apenas daquelas constituídas para: férias de empregados e 13º salário, créditos de liquidação duvidosa, reservas técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável;
- II – das contraprestações de arrendamento mercantil e do aluguel de bens móveis ou imóveis, exceto quando relacionados intrinsecamente com a produção ou comercialização dos bens e serviços;
- III – de despesas de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos com bens móveis e imóveis, exceto se relacionados intrinsecamente com a produção ou comercialização dos bens e serviços. A IN 11/96, art. 25, parágrafo único, define o que se considera como bem intrinsecamente relacionado com a produção;
- IV – das despesas com alimentação de sócios, acionistas e administradores;
- V – das contribuições não compulsórias, exceto as destinadas a custear seguros e planos de saúde e benefícios complemen-

tares assemelhados aos da Previdência Social, instituídos em favor de empregados e dirigentes da pessoa jurídica;

- VI – das doações, exceto se efetuadas em favor: do PRONAC; instituições de ensino e pesquisa sem finalidade lucrativa (limitada a 1,5% do lucro operacional); entidades civis sem fins lucrativos, legalmente constituídas no Brasil, que prestem serviços em benefício de empregados da pessoa jurídica (limitada a 2% do lucro operacional) e das despesas com brindes.

A partir de 1^o-1-97, com a Lei nº 9.430/96, arts. 9^o e 14, foi revogada a possibilidade de ser deduzido o valor da provisão constituída para créditos de liquidação duvidosa, na forma prevista no art. 43 da Lei nº 8.981/95 com as alterações da Lei nº 9.065/95 e art. 13 da Lei nº 9.249/95, passando, a partir dessa data, a ser dedutível a efetiva perda no recebimento dos créditos decorrentes da atividade da pessoa jurídica (vide itens 10.8 e 10.20 deste capítulo).

10.7 - Depreciação, amortização e exaustão

A legislação do imposto de renda admite a dedução, em cada período-base, no cálculo do lucro real, de determinados dispêndios “fictícios”, isto é, que não correspondem a efetivos e imediatos desembolsos de numerários, mas que se referem a perda de valor de bens (inclusive desgaste) ou direitos cuja existência, exercício ou utilização tenham prazo legal ou contratual limitado ou se referem à diminuição das jazidas ou recursos objeto de exploração pela empresa (minerais ou florestais).

Na verdade, no momento da aquisição ou contratação de bens ou direitos que irão contribuir para a obtenção de resultados no exercício da atividade da empresa em mais de um período-base, os respectivos valores são registrados, integralmente, no ativo permanente da pessoa jurídica e paulatinamente, em obediência ao regime de competência, é que serão computados na apuração dos seus resultados.

Pela Lei nº 9.249/95, art.13, III, *a partir de 1^o-1-96*, foram vetadas as despesas de depreciação, amortização, manutenção, reparo e conservação e quaisquer outros gastos com bens móveis e imóveis, exce-

to se relacionados intrinsecamente com a produção ou comercialização dos bens ou serviços, como definido no parágrafo único do art. 25 da IN nº 11/96.

10.7.1 - Depreciação (art. 248 a 264 e 413 do RIR)

Refere-se à diminuição do valor dos bens físicos registrados no ativo permanente da empresa em consequência do desgaste pelo uso, ação da natureza ou obsolescência normal ou técnica, e consiste na dedução parcelada com a aquisição de bens que contribuirão para a obtenção de resultados em mais de um período-base.

É uma despesa que reduz o valor do bem componente do ativo (aplicável aos bens físicos constantes no ativo imobilizado, sujeitos a desgaste), podendo ser computada como custo ou encargo, por meio de cotas, em cada período-base, correspondente à diminuição do valor dos bens suportado pelo contribuinte, de acordo com as condições de propriedade, posse ou uso.

Início da depreciação – IN-SRF nºs 35/78 e 83/79 e PN-CST nº 381/71: é dedutível a partir da época em que o bem é instalado, posto em serviço ou em condições de produzir; pressupõe a posse ou uso do bem. No caso de construções, o art. 250, I, a, prevê que a cota de depreciação é dedutível a partir da conclusão da obra e início da sua utilização.

O montante acumulado das cotas de depreciação não poderá ultrapassar o custo de aquisição do bem corrigido monetariamente.

PN-CST nºs 455/70 e 146/75 – Bens que se tornem imprestáveis podem ser considerados redução do ativo imobilizado.

Não será admitida a depreciação de bens que não estão sujeitos a desgaste, obsolescência ou que normalmente aumentam de valor com o tempo. Ex.: terrenos (salvo em relação a benfeitorias e construções), obras de arte, antiguidades, imóveis que não estejam sendo utilizados na produção ou que não se encontrem alugados a terceiros.

PN-CST nº 126/75 – São indedutíveis as quotas de depreciação de imóveis cedidos gratuitamente (ex.: comodato), para fins residenciais, a sócios, diretores, administradores, salvo para aqueles que, pela sua localização, fique demonstrada a necessidade de ser proporcionada habitação às referidas pessoas, para que a empresa possa operar.

A partir de 1^o-1-96, a Lei nº 9.249/95, art. 13, III c/c a IN-SRF nº 11/96, art. 25, expressamente vetou a depreciação de bens que não sejam intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização de bens e serviços.

Taxa anual de depreciação: é uma taxa estabelecida em função do prazo previsto de vida útil, ou seja, utilização econômica do bem e fixada pela Secretaria da Receita Federal por meio de atos normativos (IN nº 002/69):

Taxas usuais de acordo com a legislação:

- computadores e periféricos – 5 anos – 20% aa;
- edifícios e benfeitorias (excluído o terreno) – 25 anos – 4% aa;
- móveis e utensílios – 10 anos – 10% aa;
- instalações e maquinaria – 10 anos – 10% aa;
- veículos e semoventes – 5 anos – 20% aa.

Atenção: A empresa poderá utilizar *taxas superiores às admitidas*, desde que faça prova, mediante laudo pericial ou certificado emitido por autoridade competente (art. 253, §1^o, do RIR).

PN-CST nº 79/76: opção do contribuinte de utilizar ou não a depreciação ou fazê-lo com *taxas menores*. Contudo, o valor contabilizado a menor em um período não poderá ser computado posteriormente pela utilização de taxas anuais maiores que as admitidas, permitindo-se apenas que se dilate o prazo em que o bem poderá ser depreciado.

Depreciação acelerada: as taxas de depreciação foram estabelecidas considerando-se a execução do trabalho em turnos diários normais de oito horas e em relação à vida útil do bem. Entretanto, a lei permite a utilização de taxas maiores em função do número de horas trabalhadas, como também a título de incentivos fiscais.

- 1) Em relação aos *turnos de trabalho*, em função de uso intensivo dos equipamentos (para bens móveis) – Registrado na escrituração comercial:
 - um turno de 8 horas – 1,00;
 - dois turnos de 8 horas – 1,50;
 - três turnos de 8 horas – 2,00.

- 2) Em relação aos *incentivos fiscais – depreciação acelerada incentivada*: concedida a determinados tipos de atividade ou indústrias, com o fim de incentivar a implantação, renovação ou modernização de instalações e equipamentos.

Consiste na dedução, para fins de apuração do lucro real, de um valor adicional a ser computado a título de cota de depreciação, além daquela já computada contabilmente, sem que esteja vinculada ao prazo de vida útil do bem, devendo ser registrada e controlada no LALUR, não se fazendo qualquer registro contábil dela.

Tendo em vista que para fins do lucro real o bem objeto de depreciação acelerada será depreciado em prazo inferior àquele considerado contabilmente, deve-se observar que o somatório das depreciações, normal e acelerada, não poderá ultrapassar o custo de aquisição corrigido monetariamente. Atingido este limite, o valor da depreciação que continuar sendo computado contabilmente será adicionado para a apuração do lucro real no LALUR.

Admitem-se as depreciações aceleradas para bens novos adquiridos nos seguintes períodos:

- 1) Art. 257 do RIR: entre 1º-1-86 e 31-12-87 – 100% da taxa usualmente admitida em relação às instalações, máquinas e equipamentos de produção
- 2) Art. 258 do RIR: entre 12-6-91 e 31-12-93 – taxa de depreciação multiplicada por dois, sem prejuízo da depreciação normal.
- 3) Art. 259 do RIR: entre 1º-1-92 e 31-12-94 – depreciação em 24 cotas mensais, podendo ser utilizado o benefício em máquinas e equipamentos objeto de contratos de arrendamento mercantil.

A depreciação acelerada não poderá ser usufruída cumulativamente com outro incentivo fiscal de igual natureza, não se incluindo na proibição a depreciação acelerada em relação ao número de horas trabalhadas.

10.7.2 - Amortização (arts. 265; 396, I, a; 405, II e III; 412, II; 413 e 417 do RIR)

Importância correspondente à recuperação do capital ou dos recursos relativos a despesas ou custos incorridos em um período, mas que contribuirão para a formação de resultados de mais de um exercício, aplicados em bens imateriais/intangíveis do ativo permanente e/ou imobilizações financeiras.

Relaciona-se com a diminuição ou perda de valor de bens imateriais ou de imobilizações financeiras constantes do ativo permanente, relativa a direitos que deverão ser exercidos num intervalo determinado de tempo (limite de tempo fixado em lei ou contrato), findo o qual se extingue a possibilidade para sua utilização. Como, por exemplo: patentes de invenção, fórmulas, direitos autorais, licenças, concessões, custo das construções ou benfeitorias em imóveis locados ou arrendados em bens de terceiros para o qual não exista previsão de reembolso pelo proprietário (*vide* PN-CST n^{os} 869/71, 210/73 e 104/75), o valor do direito contratual para exploração de floresta, etc.

Taxa anual de amortização: o prazo de amortização é considerado aquele período de tempo em que a pessoa jurídica detém o direito ou a utilização do bem.

É fixada em função de:

- números de anos de utilização ou aqueles restantes de existência do direito;
- números de períodos-bases em que deverão ser usufruídos os benefícios decorrentes das despesas registradas no ativo diferido. Neste caso o início da amortização das despesas pré-operacionais ou pré-industriais se dará a partir do início das operações.

Ex.: Aquisição de direito de uso de patente pelo período de dez anos, pelo valor de R\$ 100.000,00. Então, o percentual é de 10% aa, para que com dez anos haja a amortização dos 100% do direito.

Às *despesas pré-operacionais ou pré-industriais* (PN-SRF n^{os} 54/88 e 65/89) aplica-se a amortização na forma prevista no inciso II, a, do art. 266 do RIR (*vide* PN-CST n^{os} 364/71, 110/75 e 15/81).

Com relação às despesas de organização, modernização, reorganização e reestruturação, inclusive a aquisição de programas de computadores, de acordo com os PN-CST nºs 79/75 e 957/83 c/c a IN-SRF nº 04/85, deverão ser amortizadas.

Não se amortizam bens, custos ou despesas para os quais seja registrada quota de exaustão.

Amortização acelerada:

Art. 481 do RIR – As empresas titulares de PDTI (Programas de Desenvolvimento Tecnológico e Industrial) aprovados pela SDI até 3-6-93 (Decreto-Lei nº 2.433/88 e alterado pela Lei nº 7.988/89) têm a faculdade de proceder a amortização acelerada, como custo ou despesa operacional do período em que forem efetuadas, do valor de 50% dos dispêndios relativos à aquisição de bens intangíveis vinculados exclusivamente à atividade de desenvolvimento tecnológico industrial, classificáveis no ativo diferido e obtidos de fontes do País.

Art. 490, III e seu § 2º, c/c os arts. 491 a 494 do RIR – As empresas titulares de PDTI e PDTA (Programas de Desenvolvimento Tecnológico e Industrial ou Agropecuário), aprovados pelo Ministério da Ciência e Tecnologia ou por órgãos por ele credenciados, até 3-6-93, têm a faculdade de fazer a amortização acelerada, mediante a dedução, como custo ou despesa, no período em que forem efetuados, do valor dos dispêndios relativos à aquisição de bens intangíveis, vinculados exclusivamente a atividades de pesquisa e desenvolvimento tecnológico industrial e agropecuário, classificáveis no ativo diferido do beneficiário.

10.7.3 - Exaustão (arts. 271 a 275, 408, 412, II e 413 do RIR)

Poderá ser computada como custo ou encargo, em cada período-base, a importância correspondente à diminuição do valor de recursos minerais e/ou florestais resultante da sua exploração ou extração.

Significa esgotamento e se relaciona com a perda de valor de bens do ativo (bens materiais) relativos à exploração de recursos florestais e minerais (jazidas), deduzidos contabilmente como custo ou despesa.

Quota anual de exaustão: será determinada de acordo com os princípios de depreciação, com base no custo de aquisição ou pros-

pecção dos recursos minerais explorados, corrigido monetariamente em função:

- 1) do volume da produção do período e sua relação com a possança conhecida da mina (potencial extrativo);
- 2) do prazo de concessão.

O valor das quotas acumuladas não pode ultrapassar o custo corrigido.

Não poderá ser aplicada quota de exaustão para a exploração de jazidas minerais inesgotáveis ou de exaurimento indeterminável, como as de água mineral. Também não é cabível exaustão para floresta destinada a exploração dos respectivos frutos, para a qual é admissível a depreciação (*vide* art. 250, II, do RIR c/c o PN-CST nº 18/79).

Exaustão mineral acelerada (art. 272 do RIR):

As empresas de mineração cujas jazidas tenham início de exploração entre 1º-1-80 e 21-12-87 poderão excluir do lucro líquido, apurado em cada período, quota de exaustão equivalente à diferença de 20% da receita bruta auferida nos primeiros dez anos de exploração da jazida e o valor computado a título da quota normal de exaustão do período.

10.8 - Provisões (art. 276 do RIR)

Consiste em procedimento contábil por meio da constituição de uma conta na qual são registrados valores com o objetivo de apropriar perdas ou pagamentos que certamente ocorrerão no futuro, mas que são da competência do período em questão, ou seja, o período-base em que a provisão está sendo constituída.

É a apropriação dos custos ou despesas segundo o regime de competência, por pagamentos ou perdas certas e prováveis que ocorrerão no futuro mas que dizem respeito a fato gerador contábil já ocorrido que, entretanto, não podem ser dimensionados com exatidão. Trata-se de dispêndio fictício e estimado, pois não corresponde, ainda, a um efetivo dispêndio de numerário, que poderá ou não ocorrer no futuro.

São constituídas com o intuito de evitar que se distribuam resultados aparentes aos sócios ou acionistas, em prejuízo do atendimento de obrigações já assumidas de modo incondicional, mas até então não pagas, porque são devidas somente *a posteriori* ou porque são relativas a perdas com probabilidade futura de acontecer.

A partir de 1^a-1-96 – Lei nº 9.249/95 –, foi vedada a dedução de qualquer provisão, exceto para: férias de empregados e 13^o salário, créditos de liquidação duvidosa e reservas técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável.

De acordo com o art. 276 do RIR, na determinação do lucro real somente serão dedutíveis as provisões expressamente previstas na legislação tributária (observada a revogação da citada Lei 9.249/95).

O comando contido no citado dispositivo da legislação fiscal não visa proibir que contabilmente o contribuinte possa constituir provisões em obediência aos princípios contábeis ou por determinação do estatuto ou contrato social. Entretanto, se tais provisões não se encontrarem entre aquelas expressamente previstas na lei fiscal, os respectivos valores considerados contabilmente deverão ser adicionados ao lucro líquido, na determinação do lucro real. Igual tratamento deverá ser adotado com relação aos valores da provisão que excederem os limites estabelecidos legalmente.

10.8.1 - Provisão para créditos de liquidação duvidosa (art. 277 do RIR)

A partir de 1^o -1-97, pela Lei nº 9.430/96, art. 14, foram revogadas as normas legais que permitiam a constituição da provisão para créditos de liquidação duvidosa, como prevista no art. 43 da Lei nº 8.981/95, com as alterações da Lei nº 9.065/95 e art. 13 da Lei nº 9.249/95, passando a ser dedutíveis como despesa, daí por diante, as perdas efetivamente ocorridas na forma dos arts. 9^o a 14 do novo diploma legal (vide item 10.20 deste capítulo).

Disposições transitórias: apesar de a nova lei somente entrar em vigor a partir de 1^o-1-97, consoante os seus arts. 13 e 14, é facultado à pessoa jurídica já optar pelos critérios de dedução das perdas, inclusive para o balanço encerrado em 31-12-96, devendo neste caso reverter os saldos das provisões para créditos de liquidação duvidosa constituídos anteriormente.

Caso a pessoa jurídica, no balanço encerrado em 31-12-96, ainda opte por constituir a provisão para créditos de liquidação duvidosa (art. 14, § 2^o), deverá efetuar a reversão dos valores da provisão não utilizados no primeiro período de apuração encerrado em 1997, se houver adotado o regime de apuração trimestral, ou no balanço de 31-12-97 ou na data da extinção, se houver optado pelo pagamento mensal com base na estimativa e no balanço que servir de base para o lucro real na hipótese de incorporação, fusão ou cisão.

Entretanto, tendo em vista que, de acordo com o art. 144 do CTN, o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei então vigente, serão feitos comentários aos dispositivos contidos no RIR atinentes à matéria.

Constituição de provisão: a faculdade para constituição da provisão abrange os créditos da exploração das atividades operacionais decorrentes de vendas de bens e serviços e deverá ser suficiente para absorver as perdas que provavelmente ocorrerão no recebimento dos créditos existentes no balanço de encerramento.

Normas vigentes até 31-12-94 – Art. 277 do RIR c/c IN-SRF n^{os} 46/93 e 80/93, arts. 2^o e 4^o, e Portaria MF n^o 526/93:

A dedutibilidade da provisão não estava restrita a condições, podendo ser constituída sobre todos os créditos, independentemente do valor, condição do devedor e grau de liquidez, salvo as exclusões expressamente previstas, para os créditos dotados de garantias (*vide* PN-CST n^{os} 33/74 e 74/75).

Entretanto, de acordo com o art. 277, § 3^o, do RIR, a provisão somente poderia ser constituída sobre os créditos decorrentes da exploração da atividade operacional da empresa, devendo-se ressaltar que o citado dispositivo adotou o entendimento contido na IN-SRF n^o 80/93, expedida com base na Portaria n^o 526/93, sem que estivesse fundamentado em norma legal.

Percentuais a serem utilizados com vistas à constituição da provisão:

- Até 31-12-92 vigorou o percentual de 3% de acordo com o art. 221, § 3º, do RIR/80 – matriz legal, Lei nº 4.506/64, art. 61, § 1º.
- A partir de 1º-1-93 até 31-12-94, aplicam-se as disposições do art. 277 do RIR/94 – Lei nº 8.541/92, art. 9º:
 - a) 1,5% sobre os créditos decorrentes da atividade operacional, excluídos:
 - vendas com reservas de domínio;
 - vendas com alienação fiduciária em garantia;
 - operações com garantia real (hipoteca, penhor e anticrese – art. 755 do CPC);
 - receitas registradas em conta de resultado de exercícios futuros;
 - b) 0,5% para entidades financeiras (art. 5º, III, da Lei nº 8.541/92).

Podem ser excedidos os percentuais previstos até o máximo da relação obtida entre:

- a soma das perdas efetivas nos últimos três anos-calendários; e
- a soma dos saldos relativos aos créditos no início desses anos.

Podem ser acrescidos à provisão nos casos de falência ou concordata:

- diferença entre o montante do crédito e a proposta de liquidação do concordatário, desde o momento em que a concordata for requerida;
- até 50% nos casos de falência do devedor, a partir de sua decretação.

Obs: regras aplicáveis somente para os créditos devidamente habilitados (art. 6º, § 6º, da IN nº 80/93).

Prejuízos no recebimento:

- debitados à provisão;
- excesso debitado a custos ou despesa operacional.

Momento do débito:

- créditos maiores ou iguais a 417,78 UFIR diária: débito após o credor ter utilizado todos os recursos possíveis de cobrança;
- créditos menores que 417,78 UFIR diária por devedor: débito após decorrido um ano, contado a partir da data do vencimento, independentemente de se esgotarem os recursos de cobrança.

Normas vigentes a partir de 1^o-1-95 – Art. 43 da Lei nº 8.981/95 (MP nº 812/94), com as alterações da Lei nº 9.065/95, arts. 1^o e 2^o, c/c as IN-SRF nºs 80/93 e 51/95, art. 22, mantidas pela Lei nº 9.249/95 até 31-12-96:

A provisão não será calculada com base em percentual fixo, devendo ser utilizado o percentual que reflita as *perdas efetivamente ocorridas no recebimento dos créditos* (créditos incobráveis) em relação aos últimos três anos, referentes àqueles oriundos da exploração da atividade econômica da pessoa jurídica, decorrentes da venda de bens nas operações de conta própria, dos serviços prestados e das operações de conta alheia.

Deste modo, o cálculo da provisão passou a ser efetuado com base no percentual resultante da média das perdas efetivas ocorridas nos últimos três anos anteriores, aplicado sobre a base de cálculo apurada após as exclusões previstas legalmente. O percentual aplicável apurado será o mesmo durante todo o ano-calendário, independentemente de ser o período anual ou mensal.

Do montante dos créditos *deverão ser excluídos* aqueles (art.43, § 3^o, da Lei nº 8.981/95 c/c o art. 22 da IN 51/95):

- provenientes de vendas com reserva de domínio, de alienação fiduciária em garantia ou de operações com garantia real (penhor, hipoteca e anticrese);

- créditos com pessoa jurídica de direito público ou empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária;
- créditos com pessoas jurídicas coligadas, interligadas, controladoras e controladas ou associadas sob qualquer forma;
- créditos com administrador, sócio ou acionista, titular ou com seu cônjuge ou parente até o terceiro grau, inclusive afins;
- relativos à parcela dos créditos correspondentes às receitas que não tenham transitado por conta de resultado;
- valor dos créditos adquiridos com co-obrigação e também aqueles créditos cedidos sem co-obrigação;
- valor correspondente ao bem arrendado, no caso de pessoas jurídicas que operam com arrendamento mercantil;
- valor dos créditos e direitos junto a instituições financeiras, demais instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil e a sociedades e fundos de investimentos.

Ressalte-se que o novo dispositivo legal é silente com relação à obrigatoriedade de se excluir da base de cálculo da provisão o valor dos créditos com falidos e concordatários com vistas à aplicação do percentual para constituição da provisão. Entretanto, o § 5º do art. 43 da Lei nº 8.981/95 prevê que a provisão poderá ser acrescida da diferença entre o montante do crédito habilitado e a proposta de liquidação pelo concordatário, nos casos de concordata, e de até 50% do crédito habilitado nos casos de falência.

As perdas ocorridas no curso do ano-calendário seguinte àquele em que foi constituída a provisão serão debitadas à provisão, e na hipótese de inexistir saldo deverão ser debitadas diretamente como perda na conta de resultado.

Lei nº 9.065/95:

Art. 1º – Altera os §§ 8º e 9º do art. 43 da Lei nº 8.981/95: o débito dos prejuízos realizados no recebimento dos créditos da empresa poderá ser efetuado, independentemente de se terem esgotados os recursos para sua cobrança, após o decurso de:

- a) um ano de seu vencimento, se em valor inferior a 5.000 UFIR (R\$ 4.143,50) por devedor (considera-se o total em relação a cada devedor);

- b) dois anos de seu vencimento, se superior ao limite de 5.000 UFIR (R\$ 4.143,50), não podendo exceder a 25% do lucro real, antes de computada esta dedução (atenção ao § 11 do art. 43, introduzido pela Lei nº 9.065/95, art. 1º).

Os prejuízos debitados em prazos inferiores ao estabelecido no § 8º, supracitado, somente serão dedutíveis quando houverem sido esgotados os recursos para sua cobrança. Caso contrário, o valor debitado contabilmente deverá ser adicionado para fins da apuração do lucro real.

Art. 2º, I e II: foram incluídos, entre os créditos que não podem ser computados na base de cálculo da provisão, os provenientes de aquisição de títulos e valores mobiliários de renda fixa, cujo devedor ou emitente seja empresa pública e operações de empréstimos, ou qualquer forma de adiantamento de recursos.

De acordo com o art. 23, § 4º, no ano-calendário em que a pessoa jurídica iniciar suas atividades é vedada a dedução da citada provisão. Já segundo o § 5º, do mesmo artigo, admite-se a constituição da provisão com base nas perdas decorrentes de operações realizadas nos períodos anteriores, quando a pessoa jurídica tenha iniciado suas operações em prazo inferior a três anos-calendários.

Normas vigentes a partir de 1º-1-96 – Art. 13, I, da Lei nº 9.249/95 c/c o art. 22 da IN nº 11/96:

Dispõe que a citada provisão somente será dedutível como despesa operacional, na apuração do lucro real, quando constituída na forma do art. 43 da Lei nº 8.981/95, isto é, para determinação do valor da provisão aplicar-se-á sobre o montante dos créditos em reais o percentual obtido pela relação entre as somas das perdas efetivamente ocorridas nos três últimos anos-calendários, relativas aos créditos decorrentes da atividade econômica e a soma dos créditos da mesma espécie existentes no início dos anos-calendários correspondentes (art. 23 da IN nº 11/96).

Para efeito do cálculo da provisão não poderão ser computadas as perdas relativas a créditos constituídos no próprio ano-calendário, bem como no ano em que a pessoa jurídica iniciar suas atividades é vedada a dedução da provisão.

A relação percentual a que se refere o citado artigo poderá ser calculada com base nas perdas decorrentes de operações realizadas nos períodos anteriores, quando a pessoa jurídica tenha iniciado suas operações em prazo inferior a três anos-calendários.

O débito dos prejuízos às contas de provisão e de despesas operacionais poderá ser efetuado, *independentemente de terem-se esgotado os recursos para sua cobrança*, após o decurso de:

- 1) um ano de seu vencimento, se em valor inferior a R\$ 4.143,50 por devedor;
- 2) dois anos de seu vencimento, se superior ao limite de R\$ 4.143,50 por devedor, não podendo, nessa hipótese, a totalidade do débito exceder a 25% do lucro real, antes de computada essas deduções. A parcela excedente poderá ser utilizada em anos-calendários subseqüentes, observado, cumulativamente com a totalidade do débito do próprio período da utilização, o limite de 25%;
- 3) será adicionado ao lucro líquido, na apuração do lucro real, o valor correspondente aos prejuízos que tenham sido debitados à conta de despesas operacionais, antes do decurso do prazo dos itens 1 e 2, *retro*, não se admitindo o seu registro a débito da conta de provisão para créditos de liquidação duvidosa. Nesta hipótese, os valores adicionados somente serão passíveis de exclusão do lucro líquido, para determinação do lucro real, nos períodos subseqüentes, quando houverem sido esgotados os recursos para sua cobrança;
- 4) em qualquer hipótese, esgotados os recursos para sua cobrança, o débito dos prejuízos será dedutível para efeito de determinação do lucro real, independentemente do limite contido no item 2, *retro*.

O saldo da provisão não utilizado, no final do período, poderá ser objeto de reversão a crédito do resultado do exercício, optando-se pela constituição de uma nova provisão para o período seguinte ou poderá ser feita a complementação do saldo já existente e não utilizado.

Exemplo da constituição da provisão para créditos de liquidação duvidosa – RIR/94 (vigente até 31-12-94)

1) CRÉDITOS NO FINAL DO PERÍODO-BASE	500.000
VENDAS COM RESERVAS DE DOMÍNIO	100.000
OPERAÇÕES COM GARANTIA REAL	50.000

TOTAL DOS CRÉDITOS	500.000
(-) RESERVA	(100.000)
(-) GARANTIA REAL	(50.000)
VALOR A PROVISIONAR	350.000 x 1,5% = 5.250

2) TOTAL DOS CRÉDITOS	400.000
CRÉDITOS CONCORDATÁRIOS	50.000
PROPOSTA DOS CONCORDATÁRIOS	30.000
CRÉDITOS FALIDOS	40.000

TOTAL DOS CRÉDITOS	400.000
CONCORDATÁRIOS	(50.000)
FALIDOS	(40.000)
TOTAL DOS CRÉDITOS	310.000

PROVISÃO:	
- CRÉDITOS EM GERAL	310.000 x 1,5% = 4.650
- ADIÇÕES :	
50% DO FALIDO	20.000
CONCORDATÁRIO (DIFERENÇA)	<u>20.000</u>
VALOR A PROVISIONAR	44.650

3) COM BASE NA PERDA DOS ÚLTIMOS TRÊS ANOS (regra aplicável também a partir de 1º-1-95)

ANO	V. RECEBER	P. 1,5%	ANO SUBS.	CR. NÃO LI.
X1	1.000.000	15.000	X2	45.000
X2	1.500.000	22.500	X3	75.000
X3	2.500.000	37.500	X4	80.000
TOTAL	5.000.000	75.000		200.000

TOTAL DOS CRÉDITOS EM X4 – 4.000.000

PROVISÃO MÁXIMA ADMITIDA EM X4: $\frac{200.000}{5.000.000} = 4\%$

4.000.000 x 4% = 160.000

SE, POR EXEMPLO, FOR CONSTITUÍDA PROVISÃO DE \$180.000 – A DIFERENÇA DE \$20.000 TEM QUE SER ADICIONADA.

*10.8.2 - Provisão para ajuste de custo de bens do ativo
(art. 278 do RIR)*

A partir de 1º-1-96 foi revogada a faculdade legal para constituição desta provisão, por força do art. 13, I, da Lei nº 9.249/95.

Regras vigentes até 31-12-95: a lei dispõe que determinados ativos devem ser avaliados pelo preço de mercado se este for inferior ao custo de aquisição. Para se fazer este ajuste usa-se a técnica da constituição de provisão.

Quando o contribuinte constituir a provisão, cabe a ele o ônus da prova de que o valor de mercado é inferior ao custo de aquisição, devendo especificar detalhadamente cada bem.

Ex.: Ativos financeiros – ações, títulos ou quotas de capital e títulos de renda fixa em geral; direitos e títulos de créditos e quaisquer valores mobiliários não classificados como investimento.

Não cabe constituição de provisão sobre bens do ativo permanente (PN-CST nºs 24/76 e 17/81).

*10.8.3 - Provisão para remuneração de férias
(art. 279 do RIR c/c PN-CST nº 07/80)*

O limite do saldo da provisão é determinado com base na remuneração mensal do empregado e no número de dias de férias a que já tiver direito na época do balanço.

Poderão ser incluídos no cálculo da provisão o valor dos encargos sociais (parte que seja ônus do empregador), FGTS (Lei nº 8.036/90), da remuneração relativa ao adicional e ao abono pecuniário referente à venda de dez dias permitido legalmente.

As importâncias pagas serão debitadas à provisão, até o limite do valor provisionado.

Exercício de competência da despesa: é o período de aquisição do direito a férias por parte do empregado (PN-CST nº 08/85).

Mantida a faculdade para constituição da provisão pela Lei nº 9.249/95, art. 13, I.

10.8.4 - Gratificação a empregados (art. 280 do RIR)

A partir de 1^o-1-96 foi revogada a faculdade legal para constituição desta provisão, por força do art. 13, I, da Lei nº 9.249/95; continua a ser dedutível a gratificação efetivamente distribuída (*vide* item 10.14 deste capítulo).

Regras vigentes até 31-12-95: são as gratificações concedidas por mera liberalidade do empregador (*vide* art. 299 do RIR).

Condição: as gratificações provisionadas somente poderão ser deduzidas se forem pagas até a data prevista para a entrega da declaração de rendimentos correspondente ao período em que a provisão foi formada.

Limite: 788,26 UFIR por ano para cada beneficiário ou 65,68 UFIR por mês.

A partir de 1^o-1-97, a Lei nº 9.430/96, art. 88, XIX, revogou a matriz legal (art. 22 da Lei nº 8.218/91) que estabelecia limite ao pagamento da gratificação a empregados, podendo ser dedutível integralmente o valor da despesa.

10.8.5 - Licença-prêmio (Portaria nº 434, de 30-1-87)

Poderá ser deduzida a provisão constituída para atender ao pagamento de licença-prêmio concedida aos empregados da pessoa jurídica.

A partir de 1^o-1-96 foi revogada a faculdade legal para constituição desta provisão, por força do art. 13, I, da Lei nº 9.249/95.

10.8.6 - Décimo terceiro salário

(art. 281 do RIR c/c o art. 13, I, da Lei nº 9.249/95)

A provisão corresponde ao valor de 1/12 da remuneração prevista para cada mês, acrescido dos encargos sociais cujo ônus cabe à empresa.

Mantida a faculdade para constituição da provisão (Lei nº 9.249/95, art. 13, I, c/c o art. 21 da IN nº 11/96).

10.8.7 - Provisão para imposto de renda (art. 282 do RIR)

Caracteriza-se como uma provisão indedutível, para fins do imposto de renda, porém a sua constituição tem caráter obrigatório em cada período-base e é calculada com base no valor do imposto apurado como devido sobre o lucro real, inclusive lucros diferidos.

Atualização monetária da provisão – dedutibilidade:

- a) Provisão sobre o lucro real – Lei nº 9.069/95, art. 52, c/c ADN–COSIT nºs 14/94 e 52/94:
 - a.1) as variações monetárias ocorridas até 28-8-94 são dedutíveis no período-base em que ocorrer o pagamento do referido tributo;
 - a.2) as variações monetárias ocorridas a partir de 29-8-94 são dedutíveis na determinação do lucro real, segundo o regime de competência, ainda que não pago o referido tributo;
- b) Provisão sobre lucros diferidos – a variação monetária relativa à provisão calculada sobre os lucros, cuja tributação esteja sendo diferida, é dedutível na determinação do lucro real do período-base de competência, uma vez que tais provisões não estão compreendidas no conceito de obrigações a que se refere o art. 283 do RIR – ADN–COSIT nº 50/94.

10.8.8 - Perdas prováveis na realização de investimentos (art. 374 do RIR)

A partir de 1^o-1-96 foi revogada a faculdade legal para constituição desta provisão, por força do art. 13, I, da Lei nº 9.249/95.

Regras vigentes até 31-12-95: no momento em que a empresa adquire um investimento, muitas vezes se faz necessária a constituição de uma provisão para perdas prováveis, pois aquele investimento poderá estar sujeito a influências e riscos que poderão interferir na sua realização.

Contudo, para que seja admitida a dedutibilidade da aludida provisão, a legislação fiscal prevê, expressamente, condições cumulativas as quais, se desatendidas, implicarão a adição do respectivo valor, considerado contabilmente, na apuração do lucro real.

Condições: a provisão poderá ser deduzida, apenas, se satisfizer cumulativamente aos requisitos de:

- 1) ser constituída após três anos de aquisição do investimento;
- 2) a perda tenha sido comprovada como permanente, assim entendida a de impossível ou improvável recuperação.

A falta de atendimento dos requisitos legais enseja a adição do respectivo valor ao lucro líquido do exercício.

Ressalte-se, entretanto, que a falta de atendimento do prazo permitido para a constituição da provisão enseja a sua adição ao lucro líquido do período em que for constituída, permitindo-se que, após decorrido o prazo legal, faça-se a sua exclusão na determinação do lucro real.

Ônus da prova (art. 374, § 1º, do RIR): a lei expressamente imputa ao contribuinte o ônus da comprovação de que a perda é permanente.

10.9 - Tributos (art. 283 do RIR)

Para efeito de dedutibilidade, quer como custo, despesa ou dedução, o conceito de tributo alcança os impostos, taxas e as contribuições, exigidos por pessoas jurídicas de direito público ou por delegação destes, como, por exemplo: o ICMS, ISS, IPTU, PIS, COFINS, Contribuição Social sobre o Lucro, não se incluindo o IPI, tendo em vista que este não compõe a receita bruta (*Ex vi* do art. 226, § 2º, do RIR *c/c* o PN-CST nº 51/78).

Art. 283, § 2º do RIR – na determinação do lucro real a pessoa jurídica não pode deduzir como custo ou despesa o imposto de renda de que for sujeito passivo como contribuinte ou como responsável em substituição ao contribuinte. A vedação da lei é justificada pelo fato de que o imposto de renda é um ônus que deverá ser suportado pela pessoa jurídica e em última instância pelos seus sócios, acionistas ou titulares, configurando-se como a parte da Fazenda Pública nos lucros da empresa (art. 225, § 1º, do RIR e art. 41, § 2º, da Lei nº 8.991/85).

Dedutibilidade dos tributos:

Fatos geradores ocorridos até 31-12-92 (art. 225 do RIR/80) – regime de competência, independentemente de haver ou não o recolhimento do tributo.

Atualização monetária do imposto de renda e contribuição social sobre o lucro:

- até 28-2-91 era dedutível desde que o tributo fosse recolhido até a data do respectivo vencimento (Lei nº 7.799/89, art. 44);
- de março de 1991 a 30-12-91: não houve atualização monetária dos tributos;
- ano-calendário 1992: era dedutível desde que o tributo fosse recolhido até a data do vencimento.

A partir de 1ª-1-93 até 31-12-94 (arts. 283 e 903 do RIR) – as obrigações referentes a tributos ou contribuições somente serão dedutíveis, para fins de apuração do lucro real, quando pagas (Lei nº 8.541/92, art. 7º). Para fins do IR, a dedutibilidade dos tributos e contribuições ficou condicionada ao seu efetivo pagamento. Considerando-se, para este efeito, o regime de caixa.

A disposição contida na citada lei abrangia, inclusive, os tributos que se encontrassem com a sua exigibilidade suspensa na forma prevista no art. 151 do CTN: medida liminar em mandado de segurança, moratória, depósito do montante integral, impugnação ou recurso administrativo.

Na escrituração contábil, os tributos e contribuições deveriam ser apropriados pelo regime de competência, implicando este procedimento que as provisões de tais obrigações, contabilmente constituídas e registradas como despesas, fossem adicionadas ao lucro líquido, quando da determinação do lucro real, excluídas deste no período-base em que a obrigação provisionada for efetivamente paga – controladas na parte B do LALUR (IN-SRF nº 43/93 e ADN-COSIT nº 52/94). A desobediência ao preceito legal implica que o valor computado como custo ou despesa será considerado como redução indevida do lucro real, base de cálculo do imposto de renda.

Saliente-se que de acordo com o art. 283, § 2º do RIR é vedada a dedução na apuração do lucro real, como custo ou despesa, do imposto de renda de que for sujeito passivo como contribuinte ou responsável.

Variações monetárias – são dedutíveis, segundo o regime de competência, as contrapartidas de variações monetárias ocorridas a partir de 29-8-94, correspondentes às obrigações tributárias ainda que não pagas (art. 52 da MP nº 635/94 – Lei nº 9.069/95) – IN-SRF nº 43/93 e ADN-COSIT nº 52/94.

Fatos geradores a partir de 1ª-1-95 – Lei nº 8.981/95, art. 41, c/c ADN-COSIT nº 11/95.

Os tributos e contribuições são dedutíveis segundo o regime de competência.

Exceção: não se aplica a citada disposição aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa em decorrência de depósito do seu montante integral, de reclamações e de recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo e da concessão de medida liminar em mandado de segurança, haja ou não depósito judicial em garantia, que continuam sujeitos às regras de dedutibilidade com base no regime de caixa, consoante o art. 151, II a IV do CTN (art. 284 do RIR).

A dedutibilidade, como custo ou despesa, de rendimentos pagos ou creditados a terceiros abrange o imposto sobre os rendimentos que o contribuinte, como fonte pagadora, tiver o dever legal de reter e recolher, ainda que o contribuinte assumo o ônus do imposto.

O IR é não dedutível – a provisão formada para o imposto é adicionada para a apuração do lucro real e base de cálculo do imposto de renda.

São dedutíveis as contribuições de melhoria.

Poderão ser deduzidos como custo ou despesa os impostos pagos na aquisição de bem do ativo permanente. Ex.: na aquisição de imóvel, o imposto de transmissão é dedutível, IPTU, IPVA, taxas, limpeza pública, contribuição de melhoria, contribuição social.

A Lei nº 9.249/95, no seu art. 13, III, estabeleceu a *vedação para dedutibilidade* como custo ou despesa com impostos ou taxas, relativos a bens móveis ou imóveis que não estejam relacionados intrinsecamente com a produção ou comercialização dos bens e serviços. Sobre o conceito do que é considerado como “intrinsecamente”, vide a IN nº II/96, art. 26, parágrafo único.

Atualização monetária dos tributos – a partir de 1º-1-95, os tributos deixaram de ser indexados, não havendo mais, portanto, atualização monetária passível de ser considerada.

10.10 - Multas por infrações fiscais (art. 283, § 5º, do RIR c/c PN-CST nº 61/79)

As multas só poderão ser dedutíveis quando decorrentes de obrigações acessórias ou que não resultem na falta ou insuficiência de pagamento de imposto, e quando comprovada a necessidade de pagamento para a atividade da empresa, bem como as de natureza compensatória impostas com a finalidade de reparar dano causado em virtude do descumprimento de obrigações principais (multas moratórias pressupõem o pagamento espontâneo).

Indedutíveis:

- multas administrativas ou não-fiscais – indedutíveis porque não se revestem do caráter de necessidade para a atividade da empresa ou manutenção da fonte produtora, condição exigida para as despesas em geral. Ex: multas de trânsito, SUNAB, trabalhistas (*vide* PN-CST nº 61/79);
- multas fiscais – previstas na legislação dos tributos e são decorrentes do descumprimento de obrigações principais ou acessórias. Indedutíveis pela própria natureza da multa, que constitui punição pela prática da infração. Ex.: multa de ofício (lançadas pelo Fisco) pela falta ou insuficiência do recolhimento de tributo.

Dedutíveis: poderão ser deduzidas para fins do lucro real, por exemplo: falta de entrega de declaração, devolução de cheques, inadimplimento de contrato, multa pelo recolhimento espontâneo do IPI, etc.

Juros moratórios: são considerados como despesa financeira e serão sempre dedutíveis por terem caráter compensatório, independentemente do efetivo pagamento (*vide* PN-CST nº 61/79).

Correção monetária: por constituir atualização do valor do principal, segue o princípio da dedutibilidade para aquele previsto (*vide* PN-CST nº 174/74).

É dedutível a correção monetária do imposto de renda e da contribuição social, respeitando os regimes vigentes à época:

- até 31-12-92 – somente seria dedutível se o imposto fosse pago até a data do vencimento (Lei nº 7.799/89, art. 44);
- de 1º-1-93 a 28-8-94 – regime de caixa;
- a partir de 29-8-94 – regime de competência (MP nº 596/94, art. 52 – Lei nº 9.069/95, art. 52).

A partir de 1º-1-95, os tributos passaram a ser apurados em reais, sem indexação pela UFIR.

10.11 - Despesas de conservação e reparos de bens e instalações (art. 286 do RIR)

São os gastos com a conservação de bens e instalações com o fim de mantê-los ou recuperá-los, colocando-os em condições eficientes de funcionamento ou utilização, sem que haja modificação das suas características originais.

São dedutíveis como custo ou despesa operacional os gastos destinados à manutenção dos bens ou instalações dos quais não resulte aumento da sua vida útil. Entretanto, na hipótese de implicar aumento da vida útil do bem em prazo superior a um ano, não poderão ser considerados como despesa e deverão ser capitalizados, ou seja, objeto de ativação, tendo em vista futuras depreciações (PN-CST nº 02/84 c/c o de nº 22/87).

Condições de dedutibilidade como custo ou despesa:

- quando não resultar em aumento de vida útil;
- quando o aumento da vida útil for inferior a um ano.

Se não forem atendidas as exigências legais, os gastos incorridos deverão ser capitalizados (registrados no ativo permanente), como

acréscimo do bem, passíveis de correção monetária de balanço até 31-12-95, com vistas a posterior depreciação. Como exemplo, o recondicionamento de motor, cujo gasto deverá ser ativado, por implicar aumento da vida útil do bem.

A partir de 1º-1-96, Lei nº 8.249/95, art. 13, III, somente serão dedutíveis as despesas de reparo e conservação com bens móveis e imóveis quando intrinsecamente relacionadas com a produção ou comercialização dos bens e serviços. A IN nº 11/96, art. 25, parágrafo único, define o que se considera como intrinsecamente relacionados com a produção e comercialização.

Ônus da prova: a jurisprudência administrativa tem adotado entendimento no sentido de que a prova do aumento da vida útil deverá ser produzida pela autoridade fiscal; entretanto, em algumas hipóteses admite-se a presunção relativa, como, por exemplo, no caso de comprovado gasto com materiais de construção.

10.12 - Despesas com aluguéis e royalties (art. 290 e 291 do RIR)

Aluguéis: pagamentos pela utilização de bem corpóreo.

Royalties: pagamentos pelo uso de direitos de bem imaterial decorrente da cessão do seu uso para exploração desses por terceiro. Ex.: patentes, marca, fórmulas. (Sobre o conceito de *royalties*, vide PN nºs 143/75 e 85/76.)

Dedutibilidade: condicionada à necessidade de bem ou direito para a atividade da empresa ou manutenção da fonte produtora dos rendimentos e que não constituam aplicação de capital, hipótese em que deverão ser ativadas com vistas a posterior depreciação ou amortização.

A partir de 1º-1-96, Lei nº 9.249/95, art. 13, II, somente serão dedutíveis as contraprestações de arrendamento mercantil e do aluguel de bens móveis ou imóveis quando relacionados intrinsecamente com a produção ou comercialização dos bens e serviços. A IN nº 11/96, art. 25, parágrafo único, define o que se considera como intrinsecamente relacionados com a produção e comercialização.

Não são dedutíveis (art. 290, parágrafo único, e 292 do RIR): aluguéis e *royalties* pagos a sócios ou dirigentes e a seus parentes ou

dependentes, em relação à parcela que exceder ao preço ou valor de mercado; e as importâncias pagas a terceiros para adquirir os direitos de uso de um bem que se constituam em aplicação de capital; ou, ainda, os valores pagos a este título que não estejam intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens na forma do citado art. 13, II, da Lei nº 9.249/95.

Royalties:

- Limite de dedutibilidade (art. 294 do RIR) – Regra geral – a soma das quantias devidas está limitada a 5% da receita líquida das vendas de produto fabricado ou vendido como resultado da utilização do direito relativo ao *royalty* (portarias MF nºs 436/58, 113/59, 314/70 e 60/94 c/c os PN-CST nºs 30/75, 31/75, 37/75 e 117/75).
- Condições de dedutibilidade – exige-se a averbação do respectivo ato ou contrato no Instituto Nacional da Propriedade Industrial (INPI).

Aluguéis pagos antecipadamente – de acordo com o entendimento do PN-CST nº 11/76, os valores dos aluguéis pagos antecipadamente, por se considerar que se trata de valores que estão sujeitos a eventos futuros, deverão ser diferidos com o fim de serem computados nos respectivos períodos a que corresponderem.

Contraprestações de arrendamento mercantil – *Leasing* – vide art. 295 do RIR e a partir de 1º-1-96 quando foi vedada a sua dedução com exceção das operações que estejam intrinsecamente relacionadas com a produção ou comercialização dos bens e serviços, devendo ser observadas as prescrições contidas no art. 13, II, da Lei nº 9.249/95 c/c o art. 25, I, da IN nº II/96. O *leasing* é regulamentado pela Lei nº 6.099/74 e pela Resolução nº 980 a partir de 13-12-84, do Banco Central do Brasil.

10.13 - Remuneração de sócios, diretores, administradores ou titulares e conselheiros fiscais (art. 296 c/c os arts. 245 a 247 do RIR)

10.13.1 - Extinção do limite de dedutibilidade

A Lei nº 9.430/96, por meio do seu art. 88, XIII, expressamente revogou, a partir de 1^o-1-97, o limite de dedutibilidade estabelecido pelo Decreto-Lei nº 2.341/87, art. 29, aplicado às remunerações de sócios, diretores, administradores, o chamado pró-labore, passando a ser dedutível o valor integralmente pago a este título, independentemente de limite.

Entretanto, tendo em vista que de acordo com o art. 144 do CTN, o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei então vigente, serão feitos comentários aos dispositivos contidos no RIR atinentes à matéria, os quais são aplicáveis até 31-12-96.

10.13.2 - Conceitos

Remuneração ou pró-labore: compreende o total da retirada mensal atribuída ao sócio, administrador ou dirigente, em função do exercício de atividade ou prestação de serviços à sociedade, abrangendo, também, quaisquer outros valores pagos pela empresa a título de benefício ou considerado como salário indireto.

Sócios: acionistas, cotistas com direito à participação nos resultados; membros da sociedade.

Administrador ou dirigente: é a pessoa que pratica, habitualmente, atos privativos de gerência ou administração, por delegação ou designação. Entende-se o sócio que presta serviço à sociedade, o titular da empresa individual e o diretor ou dirigente e o participante do conselho de administração nas sociedades por ações. (IN-SRF nº 02/69 e PN-CST nº 48/72, 109/75.)

São excluídos do conceito legal os gerentes: aquele empregado com vínculo empregatício e exclusividade, mero executor de ordens, que age em obediência às políticas estabelecidas pela empresa em que trabalha, percebe salário ou remuneração de acordo com o contrato de

trabalho. Existe subordinação hierárquica e jurídica (ADN-CST nº 02/69, 34/75 e PN-CST nº 48/72).

10.13.3 - Condições de dedutibilidade

- 1) Limites de valor:
 - individual;
 - colegial;
 - relativo.
- 2) Em qualquer hipótese, mesmo em caso de prejuízo ou reduzido valor de lucro real, fica assegurada a cada beneficiário remuneração mensal igual ao dobro do valor do limite de isenção, para efeito de desconto do IRFON, sobre rendimentos do trabalho assalariado, tabela do IR vigente em cada mês (2.000 UFIR – mínimo) (art. 296 do RIR).
- 3) A remuneração deverá corresponder à real prestação de serviço pelo titular ou sócio.
- 4) A despesa deverá ser debitada mensalmente em despesas gerais no respectivo mês a que se refere, ou em contas subsidiárias, mensais e fixas, vedada qualquer dedução de valor acumulado ou complementação ao final do exercício, inclusive 13º salário ou registro global ao final.
- 5) Na apuração mensal, deverão ser computados todos os pagamentos ou créditos efetuados em caráter de remuneração, inclusive despesa de representação, impostos e contribuições (não incluindo FGTS), salários indiretos, etc, independentemente da denominação, excluindo-se as gratificações ou participações nos lucros.
- 6) A retribuição salarial de empregado que também seja acionista da empregadora, desde que não exerça atividade de gerência, direção ou administração, não está sujeita aos limites, pois se considera como trabalho assalariado.
- 7) As gratificações ou participações nos lucros da empresa não integram o montante da remuneração dos dirigentes ou administradores. Elas não são dedutíveis devendo ser acrescidas, pelo total, ao lucro real.

Não são consideradas como despesas operacionais, para fins tributários, as importâncias pagas ou creditadas em excesso aos limites

fixados; as pagas ou creditadas a outro título que não o de remuneração mensal fixa, predeterminadas; as não debitadas ou apropriadas em conta de resultado.

10.13.4 - Salários Indiretos (art. 297 c/c o art. 631 do RIR)

Integrarão a remuneração dos beneficiários (administradores, gerentes, assessores, diretores) todos os gastos que a empresa efetue com eles relativos à remuneração de aluguéis, encargos de depreciação, manutenção, alimentação, custo de empregados cedidos, custos com veículos, clubes e assemelhados, etc (*vide* PN-CST nº 11/92).

Tais despesas são consideradas como remuneração dos beneficiários, limitadas, apenas, ao valor do pró-labore aceito como dedutível, devendo o eventual excesso ser adicionado na apuração do lucro real (PN-CST nº 18/85 e 11/92).

Quando não houver a identificação dos beneficiários, os respectivos valores serão tributados exclusivamente na fonte, à alíquota de:

- 33% até o período de 31-12-94; e
- 35% a partir de 1º-1-95 (Lei nº 8.981/95, art 61).

A partir de 1º-1-96, Lei nº 9.249/95, art. 13, foram vetadas, para fins do lucro real, as deduções das despesas com alimentação de sócios, acionistas ou administradores; entretanto, este tipo de despesa poderá ser englobado como remuneração (salário indireto) e tributado nas pessoas físicas beneficiárias dos rendimentos.

Ressalte-se que o citado art. 13 expressamente dispôs que a vedação independe do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506/64 (matriz legal do art. 242 do RIR), que dispõe acerca das despesas necessárias à atividade da empresa. Deste modo conclui-se que, igualmente, são indedutíveis as despesas em foco mesmo quando se referirem a refeições de negócios de interesse da empresa, ou seja, mesmo que realizadas conjuntamente com fornecedores ou clientes ou for relativa a viagens de serviço.

Limite de valor estabelecido para o pagamento de pró-labore:

A limitação é meramente para efeitos fiscais. Nada impede que a empresa possa pagar a seus dirigentes a remuneração que julgar necessária; porém, a implicação fiscal que existe é que os valores excedentes a esses limites deverão ser oferecidos à tributação, pela adição dos respectivos valores ao lucro líquido na apuração do lucro real.

Dos limites (*individual, colegial e relativo*), será considerado o maior dos três valores para ser oferecido à tributação, desde que não prejudique a remuneração mínima assegurada.

- a) *Limite individual*: a remuneração mensal não poderá exceder, para cada beneficiário, de 15 vezes o valor fixado como limite de isenção na tabela de desconto na fonte sobre o rendimento do trabalho assalariado vigente no mês a que corresponder a despesa.

Limite mensal de isenção da tabela do IRFON: 1.000 UFIR

Limite individual = 15 x 1.000 UFIR = 15.000 UFIR

A partir de 1^o-1-96: 15 x o limite de isenção da tabela do imposto de renda em reais.

- b) *Limite colegial*: constata-se o excesso colegial pelo valor total mensal das retiradas de todos os beneficiários, que não deverá ultrapassar de oito vezes o valor da remuneração individual (PN-CST nº 48/72).

Limite colegial: 8 x 15.000 UFIR = 120.000

A partir de 1^o-1-96: 8 x o limite máximo individual

Se os beneficiários forem mais de oito, admite-se que se divida entre eles o total dedutível, podendo variar os valores atribuídos a cada um, desde que, em nenhuma hipótese, qualquer beneficiário receba mais do que o teto individual.

- c) *Limite relativo*: excesso em relação ao lucro real. O total das retiradas, durante o período-base, não deverá ser maior que 50% do lucro antes da compensação de prejuízos e de serem computados os valores correspondentes às remunerações acrescidos dos valores correspondentes às exclusões do lucro da

exploração oriundo da exportação incentivada – BEFIEX, resultados não-tributáveis das cooperativas e lucro real da atividade rural.

Lucro real antes do excesso e da compensação de prejuízos – mês 01/XX = \$ 19.860.000

Total da remuneração do mês:	\$ 38.000.000,00	
	19.860.000,00	
	<u>38.000.000,00</u>	
	57.860.000,00	lucro real ajustado
50% X 57.860.000 =	\$ 28.930.000	– limite relativo
\$ 38.000.000,00 - \$ 28.930.000,00 =	\$ 9.070.000	– excesso

Procedimentos a serem seguidos para verificação do excesso a ser considerado:

- 1º) Calcular os três limites (individual, colegial e relativo) e comparar: o maior valor será considerado o excesso.
- 2º) O excesso verificado no item 1º deverá ser comparado com o valor mínimo de remuneração assegurado.
- 3º) O excesso de remuneração a ser considerado, para adição ao lucro líquido, será o menor valor apurado entre os itens 1º e 2º, tendo em vista que o valor mínimo será sempre assegurado, mesmo que resulte em excesso em relação a qualquer dos limites.

10.13.5 - Remuneração dos conselheiros fiscais e consultivos (art. 298 do RIR)

A partir de 1º-1-97, pela Lei nº 9.430/96, art. 88, XIII, foi expressamente revogada a matriz legal do referido artigo, isto é, o art. 30 do Decreto-Lei nº 2.341/87; portanto, não mais existe limite de dedutibilidade a ser imposto para fins fiscais, podendo ser deduzido o total da remuneração.

Regras vigentes até 31-12-96: de acordo com o citado artigo, a remuneração de cada um dos conselheiros fiscais ou consultivos esta-

va limitada a 10% do limite individual estabelecido no art. 296 do RIR (15 vezes o valor fixado como limite de isenção na tabela progressiva para retenção na fonte do imposto de renda das pessoas físicas).

10.14 - Gratificação a empregados (art. 299 do RIR)

Para fins do lucro real considera-se como despesa operacional a gratificação dada pela empresa, de modo espontâneo (sem qualquer vinculação legal ou contratual), a seus empregados (desvinculada do número de beneficiários), independentemente da designação que tiver ou do critério de distribuição. Não deve ser confundida com a participação dos empregados no lucro da empresa que se encontra vinculada a determinados requisitos legais (*vide* capítulo 20 deste livro).

Não se incluem no conceito de gratificações, como previsto no art. 299, aquelas decorrentes de lei, contrato ou estatuto, por terem caráter obrigatório, como, por exemplo, o 13º salário, para as quais não existe limite por se configurarem como salários.

De acordo com o art. 299 é fixado um limite de valor anual para as gratificações a serem pagas de 788,26 UFIR (R\$ 653,23) para cada beneficiário.

A partir de 1º-1-97, a Lei nº 9.430/96, pelo seu art. 88, XIX, revogou o limite estabelecido para a dedutibilidade da despesa com o pagamento da citada gratificação, cuja matriz legal era o art. 22 do Decreto-Lei nº 8.218/91.

O art. 280 do RIR ainda dispunha acerca da possibilidade de ser constituída provisão, formada por ocasião do balanço, para pagamento das gratificações de empregados desde que fossem pagas dentro do limite da lei e até a data prevista para a entrega da declaração de rendimentos. Entretanto, a Lei nº 9.249/95, art. 13, I revogou tal faculdade *a partir de 1º-1-96 (vide item 10.8 deste capítulo).*

Em conseqüência, *a partir de 1º-1-96, a dedutibilidade da despesa com gratificação de empregado está condicionada à efetividade da sua distribuição.*

10.15 - Contribuições e doações (art. 304 do RIR)

Serão admitidas como despesa operacional as contribuições e doações pagas:

- I – a organizações desportivas, recreativas e culturais, constituídas para os empregados da empresa, sem fins lucrativos;
- II – a pessoa jurídica de direito público (ADN-COSIT nº 31/94 – eleições 1994);
- III – a instituições filantrópicas, de educação, de pesquisas científicas e tecnológicas, desenvolvimento cultural ou artístico, desde que estas:
 - estejam legalmente constituídas no País e em funcionamento;
 - estejam registradas em órgão da Receita Federal;
 - não distribuam lucros, bonificações ou vantagens aos seus administradores mantenedores ou associados;
- IV – sob a forma de bolsas de estudo e prêmios de estímulo à produção intelectual;
- V – em favor do fundo de prevenção, recuperação e de combate às drogas de abuso – FUNCAB;
- VI – contribuições e doações feitas ao Fundo das Nações Unidas para a Infância, desde que sejam para atender a campanha para arrecadações de fundos a serem revertidos em favor de projetos aprovados pelo governo brasileiro e a totalidade do produto arrecadado seja aplicado nos projetos aqui desenvolvidos (art. 305 do RIR). Revogada a partir de 1º-1-96, Lei nº 9.249/96, art. 13.

Limite a ser considerado (art. 306 do RIR):

Limitado a 5% do lucro operacional antes de computada a dedução.

Exceção: art. 307 do RIR – doações a instituições para a realização de programas especiais de ensino tecnológico da pesca ou de pesquisa de recursos pesqueiros.

A partir de 1º-1-96, Lei nº 9.249/95, art. 13, VI e seu § 2º, c/c o art. 28 da IN nº 11/96, ficam vedadas as doações e contribuições não compulsórias, exceto as efetuadas:

- I – ao PRONAC – Lei nº 8.313/91;
- II – às instituições de ensino e pesquisa autorizadas por lei federal, que atendam os requisitos do art. 213, I e II da CF, limitadas até 1,5% do lucro operacional antes de computada a sua dedução e a de que trata o inciso III;
- III – às entidades civis legalmente constituídas no Brasil, sem fins lucrativos, que prestem serviços gratuitos em benefício de empregados da pessoa jurídica doadora e respectivos dependentes, ou em benefício da comunidade onde atuem, limitados a 2% do lucro operacional, antes de computada a sua dedução, observadas as seguintes condições:
 - a) as doações quando em dinheiro serão feitas mediante crédito em conta corrente bancária diretamente em nome da entidade beneficiária;
 - b) a pessoa jurídica doadora deverá manter, em arquivo, declaração em modelo próprio, fornecida pela entidade beneficiária;
 - c) a entidade civil beneficiária deverá ser reconhecida de utilidade pública por ato formal do órgão competente da União.

O art. 309 do RIR expressamente dispõe que não constituem custo ou despesa operacional as contribuições e doações dedutíveis diretamente do imposto de renda devido previstas nos arts. 585 a 628 do RIR, como, por exemplo, programa de alimentação do trabalhador relativamente ao valor da aplicação da alíquota do imposto sobre as despesas de custeio realizadas.

10.16 - Despesas de propaganda (art. 311 do RIR)

As despesas abrangidas pelo dispositivo, em regra geral, são aquelas relativas a propaganda com vistas à divulgação do nome, marca da empresa, divulgação do produto, etc, estritamente de natureza publicitária, relacionadas com a atividade explorada pela pessoa jurídica e efetuadas diretamente por meio de contrato com o veículo de divulgação ou comunicação, podendo também haver a contratação de agências de propagandas (*vide* PN-CST nº 57/77).

Considera-se como despesa de propaganda os valores pagos a título de remuneração específica de trabalho assalariado, aquisição de direitos autorais de obra artística, pagamentos a empresas jornalísticas, de radiodifusão ou televisão correspondentes a anúncios ou programas, etc.

Condições de dedutibilidade:

- que estejam diretamente relacionadas com a atividade explorada pela empresa;
- seja observado o regime de competência;
- a empresa beneficiária precisa estar registrada no CGC e manter escrituração regular;
- as despesas deverão ser escrituradas destacadamente em conta própria.

10.16.1 - Amostras

O valor das amostras distribuídas em cada ano-calendário, como propaganda a título de divulgação do produto ou marca, não deverá ultrapassar o limite máximo de 5% da receita líquida obtida na venda dos produtos (IN-SRF nº 02/69, itens 89 a 97, e PN-CST nº 17/76).

10.16.2 - Brindes

O art. 311, no seu § 3º, expressamente passou a reconhecer a dedutibilidade como despesa dos gastos relativos à aquisição e distribuição de brindes. Entretanto, tal faculdade carecia de amparo legal, inclusive, no que diz respeito à exigência de que o respectivo valor correspondesse a objetos de diminuto ou nenhum valor comercial, uma vez que até a vigência do RIR/94 somente existia o entendimento da administração tributária contido no PN-CST nº 15/76, que dava respaldo a esta permissão. Entretanto, *pela Lei nº 9.249/95, art. 13, a partir de 1º-1-96*, ficou vedada qualquer dedução a título de brindes, cujo gasto, de acordo com o texto da lei, não poderá ser considerado

nem mesmo como despesa necessária à atividade da empresa e manutenção da fonte produtora dos rendimentos.

10.17 - Alimentação do trabalhador (art. 314 do RIR)

Criado pela Lei nº 6.321/76 e regulamentado pelo Decreto nº 78.676/76 – Portaria MF/MT/MS nºs 326/77 e IN–SRF nºs 61/89 e 16/92, PN–CST nºs 25/78 e 08/82.

Poderão ser deduzidos integralmente como despesa operacional os gastos realizados com a alimentação do trabalhador.

Também é dado à empresa, a título de benefício fiscal, o direito de, além de computar, na determinação do lucro real, as despesas de custeio realizadas no programa, poder deduzir diretamente do imposto de renda devido o valor equivalente à aplicação da alíquota cabível do imposto sobre a soma daqueles gastos na forma prescrita nos arts. 585 e seguintes do RIR, desde que a empresa tenha programa aprovado pelo Ministério do Trabalho (*vide* capítulo 36, item 36.1).

A partir de 1^o-1-96, a Lei nº 9.249/95, art. 13, IV, c/c o art. 26 da IN nº 11/96, *expressamente veda* a dedução das despesas com alimentação de sócios, acionistas e administradores.

A partir de 1^o-1-96, de acordo com o art. 13, § 1^o, da Lei nº 9.249/95 c/c a IN nº 11/96, art. 27 e seu parágrafo único, as despesas com alimentação somente poderão ser dedutíveis quando fornecida pela pessoa jurídica, indistintamente, a todos os seus empregados, independentemente da existência de Programa de Alimentação do Trabalhador, aplicando-se, inclusive, às cestas básicas de alimentos fornecidas pela empresa. Entretanto, continuam em vigor as regras relativas às exigências feitas para que a pessoa jurídica possa utilizar além da dedução da despesa o benefício fiscal da dedução do imposto de renda devido, como previsto no art. 585 do RIR (*vide* capítulo 36, item 36.1, deste livro).

10.18 - Vale-transporte (art. 315 do RIR) (Lei nº 7.418/85, art. 4^o)

Os gastos comprovadamente realizados, no período-base, na concessão de vale-transporte poderão ser deduzidos como despesa ope-

racional. Continuam em vigor as mesmas regras de dedutibilidade, também a partir de 1^o-1-96.

A título de incentivo fiscal, a empresa também faz jus à dedução do imposto de renda devido, do valor equivalente à aplicação da alíquota cabível do imposto sobre a soma das despesas comprovadamente realizadas, consoante os arts. 594 a 598 do RIR. Assegurado ainda o benefício, se o empregador proporcionar o serviço de transporte por meios próprios ou contratados com terceiros (*vide* capítulo 36, item 36.2, deste livro).

10.19 - Dedução dos juros pagos como remuneração do capital próprio (art. 9^o da Lei n^o 9.249/95 c/c a IN n^o 11/96, arts. 29 e 30)

A partir de 1^o-1-96, foi criada a faculdade para dedução, pela pessoa jurídica, dos juros pagos ou creditados, individualizadamente, aos sócios, acionistas ou titulares, calculados sobre as contas do patrimônio líquido.

De acordo com o art. 287 do RIR, não eram admitidas como custo ou despesa operacional as importâncias creditadas ao titular ou aos sócios da empresa a título de juros sobre o capital, com exceção daqueles pagos pelas cooperativas aos seus associados, os creditados aos acionistas das sociedades por ações durante a fase pré-operacional (passíveis de amortização).

Por meio da dedutibilidade da remuneração do capital próprio colocado à disposição da empresa pelos sócios acionistas ou titulares, a lei buscou dar tratamento idêntico àquele dispensado à remuneração paga e dedutível quando da utilização de capital de terceiros, tendo em vista que com o fim da correção monetária do patrimônio líquido os valores postos, por aqueles, à disposição da pessoa jurídica, deixaram de ser atualizados monetariamente, não havendo, em consequência, mais saldo devedor de correção monetária a ser deduzido do resultado do período.

Entretanto, a lei impõe a condição de que somente poderá se dar o efetivo pagamento ou crédito na existência de lucros, computados antes da dedução dos juros, ou de lucros acumulados, em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos ou creditados (art. 9^o, § 1^o, da Lei n^o 9.249/95).

A partir de 1^a-1-97, a Lei nº 9.430/96, art. 78, alterou o aludido art. 9º, § 1º, para incluir as reservas de lucros na base de cálculo do limite de dedutibilidade dos juros, tendo em vista que esta possui a mesma natureza econômica dos lucros acumulados, passando o parágrafo a ter a seguinte redação: o efetivo pagamento ou crédito dos juros fica condicionado à existência de lucros, computados antes da dedução dos juros, ou de lucros acumulados e *reservas de lucros*, em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os juros pagos ou creditados.

O valor dos juros pagos ou creditados ficará limitado à variação *pro rata dia* da TJLP (Taxa de Juros de Longo Prazo) para fins de dedução do IR e será calculado sobre as contas do patrimônio líquido – capital, reserva do capital, reserva de correção monetária do capital, lucros ou prejuízos acumulados, reserva legal, reservas estatutárias, reservas para contingências, reservas de lucros. A única exceção é para a reserva de reavaliação (art. 182 da Lei das S/A).

No cálculo dos juros não deverá ser considerado o valor da reserva de reavaliação constante no patrimônio líquido da empresa, salvo na hipótese de esta ser adicionada na apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro.

O valor dos juros calculados em estrita obediência às condições estabelecidas na lei pode ser considerado como despesa operacional para aquelas pessoas jurídicas que pagarem ou creditarem os juros, devendo ser computado como receita operacional pelas pessoas jurídicas beneficiárias.

Os juros ficarão sujeitos à incidência do *imposto de renda na fonte à alíquota de 15%*, na data do pagamento ou crédito. Código de recolhimento – 5709.

Tratamento do imposto sobre os juros para a pessoa jurídica pagadora ou que efetuar o crédito:

O valor do imposto de renda na fonte terá o seguinte tratamento, dependendo de quem assumiu o respectivo ônus:

- no caso de haver o pagamento ou crédito para o beneficiário e a conseqüente retenção do valor do imposto, o imposto retido poderá ser compensado por este uma vez que o ônus do tributo é seu;

- no caso da pessoa jurídica que pagar ou creditar os juros optar pela capitalização e assumir o ônus do imposto, o imposto assumido passa a integrar o rendimento bruto do beneficiário; deste modo será dedutível igualmente com o principal, também como despesa, passando a integrar o rendimento bruto do beneficiário.

O imposto sobre os juros terá o seguinte tratamento para os beneficiários:

- *para pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real*, o imposto será considerado antecipação do devido na declaração de rendimentos ou poderá ser compensado com o que houver retido no pagamento ou crédito dos juros a título de remuneração do capital próprio a seu titular, sócios ou acionistas;
- *para pessoas físicas ou pessoas jurídicas não tributadas com base no lucro real, inclusive isentas*, a tributação é considerada como exclusiva de fonte e será definitiva;
- quando o beneficiário for *sociedade civil de profissão legalmente regulamentada* o imposto retido pela fonte poderá ser compensado com o que as sociedades tiverem que reter quando efetuarem pagamentos ou créditos de rendimentos aos seus sócios;
- no caso de pessoa jurídica imune não há incidência do IRFON.

Capitalização dos juros: à opção da pessoa jurídica, o valor dos juros poderá ser incorporado ao capital social ou mantido em conta de reserva destinada a aumento de capital, garantida sua dedutibilidade, desde que o imposto assumido pela pessoa jurídica seja recolhido no prazo de 15 dias contados a partir do encerramento do período-base em que tenha ocorrido a dedução dos referidos juros, não sendo reajustável a base de cálculo nem dedutível o imposto pago na determinação do lucro real e no cálculo da contribuição social (Lei nº 9.249/95, art. 9º).

A partir de 1º-1-97, a Lei nº 9.430/96, no seu art. 88, XXVI, expressamente revogou o citado § 9º do art. 9º, o que implica não haver mais a possibilidade de dedução dos juros quando incorporados ao

capital social ou à manutenção do valor em conta de reserva destinada a aumento de capital, em vez de serem pagos ou creditados.

Base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido:

Na pessoa jurídica que efetuar o pagamento ou crédito dos juros: o valor da remuneração deduzida deverá ser adicionado ao lucro líquido para determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, uma vez que a faculdade legal da dedução da despesa somente é aplicável ao imposto de renda (art. 9º, § 10 da Lei nº 9.249/95).

A partir de 1º-1-97, a Lei nº 9.430/96, no seu art. 88, XXVI, expressamente revogou o citado § 10 do art. 9º, não mais existindo qualquer ajuste a ser feito com relação aos juros em tela para apuração da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Tratamento dos juros na pessoa jurídica beneficiária:

Os juros recebidos são considerados receita operacional, inclusive quando incorporados ao capital, para as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, devendo ser incluídos no cálculo do adicional, admitindo-se a compensação do imposto que for retido pela fonte pagadora.

Por se tratar de receita financeira, o valor da remuneração deverá ser excluído na apuração do lucro da exploração, tendo em vista que o incentivo fiscal somente abrange receitas da atividade objeto do benefício.

Para as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado, os juros são incluídos apenas para fins do cálculo do adicional, sem direito à compensação do imposto retido na fonte.

10.20 - Perdas no recebimento de créditos (art. 9º a 14 da Lei nº 9.430/96)

Pelo citado diploma legal (art. 14), a partir de 1º-1-97, foi revogada a permissão legal para que a pessoa jurídica pudesse constituir provisão para créditos de liquidação duvidosa nos termos do art. 277 do RIR e alterações posteriores (leis nºs 8.981/95, 9.065/95 e 9.249/95).

Deste modo, a lei passou a disciplinar como despesa dedutível, para fins do lucro real, as perdas no recebimento de créditos decorrentes da atividade da pessoa jurídica, no intuito de substituir o critério de provisionamento com base em médias históricas, que nem sempre espelham a realidade, por uma sistemática que contempla perdas efetivas.

10.20.1 - Disposições transitórias

Apesar de a nova lei somente entrar em vigor a partir de 1º-1-97, consoante os arts. 13 e 14, é facultado à pessoa jurídica já optar pelos critérios de dedução das perdas, inclusive para o balanço encerrado em 31-12-96, devendo neste caso reverter os saldos das provisões para créditos de liquidação duvidosa constituídos anteriormente.

De acordo com o art. 9º, § 1º, *são dedutíveis como perdas:*

- I – os créditos para os quais haja sido declarada judicialmente a insolvência do devedor;
- II – os créditos que se encontrem desprovidos de garantia – poderá ser considerado como perda e, portanto, dedutível como despesa, o valor, por operação, relativamente a:
 - II.1 – independentemente de iniciado procedimento judicial para seu recebimento:
 - os créditos até R\$ 5.000,00 vencidos há seis meses; e
 - os créditos de R\$ 5.000,00 até R\$ 30.000,00, desde que mantida a cobrança administrativa;
 - II.2 – na dependência de ser iniciado e mantido o procedimento judicial, os créditos superiores a R\$ 30.000,00 (trinta mil reais);
- III – os créditos com garantia (créditos com reserva de domínio, alienação fiduciária em garantia ou outras garantias reais), vencidos há mais de dois anos, desde que iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para o seu recebimento ou o arresto das garantias;
- IV – os créditos contra devedor declarado falido ou pessoa jurídica declarada concordatária, relativamente à parcela que ex-

ceder o valor que esta tenha se comprometido pagar. No caso de esta parcela não ser paga, posteriormente, ela também poderá ser deduzida. Admite-se a dedução a partir da data da decretação da falência ou da concessão da concordata.

É vedada a dedução de perda no recebimento de créditos com pessoa jurídica que seja controladora, controlada, coligada ou interligada, bem assim pessoa física que seja acionista controlador, sócio, titular ou administrador da pessoa jurídica credora ou parente até terceiro grau.

Sobre o registro contábil das perdas, a lei, nos seus arts. 10 e 11, estabelece quais os procedimentos a serem seguidos, dispondo também que os encargos financeiros de créditos vencidos poderão ser adicionados ou excluídos do lucro líquido, conforme a hipótese.

Ainda, consoante o art. 12, os valores dos créditos que tenham sido deduzidos como despesas e forem posteriormente recuperados, a qualquer título e tempo, inclusive por meio de novação ou do arresto de bens em garantia real, deverão ser computados na determinação do lucro real.

11 - OUTROS RESULTADOS OPERACIONAIS (arts. 317 e seguintes do RIR)

São outros resultados obtidos pela empresa em atividades que também se encontram abrangidas em seu objeto social. Entretanto, podem ser consideradas como acessórias, pois não constituem a sua principal atividade (com exceção para alguns tipos de empresas, como, por exemplo: instituições financeiras).

Receitas e despesas financeiras:

A empresa, visando à aplicação ou captação de recursos, pratica determinadas operações financeiras que resultam em ganhos e geram despesas, as quais, na atualidade, assumem grande volume na composição do resultado operacional.

Resultam da cessão de capitais a terceiros – *receitas*, bem como da utilização de capital de terceiros – *despesas*.

Encargos financeiros – são juros recebidos e/ou pagos, descontos obtidos e/ou concedidos e correção monetária prefixada.

11.1 - Receitas financeiras (art. 317 do RIR)

Consideram-se como receitas financeiras os rendimentos que a pessoa jurídica recebe pela cessão do uso de capitais financeiros ou os ganhos obtidos para compensar qualquer modalidade de detenção, por terceiros, dos mesmos capitais.

Decorrem de recursos aplicados e compreendem: os juros, o desconto, a correção monetária prefixada, o lucro na operação de reporte e o prêmio de resgate de títulos ou debêntures, auferidos pela empresa.

Serão incluídas no lucro operacional e, quando derivadas de operações ou títulos com vencimento posterior ao encerramento do período-base, *poderão ser rateadas e apropriadas* pelos períodos a que competirem. Consagra-se o momento do ganho em que se completa a ocorrência de todos os fatos necessários para que a pessoa jurídica adquira virtualmente o direito de receber e o poder de dispor do valor em moeda.

Permite-se, como opção, o rateio dos ganhos pelos períodos a que competirem, nada impedindo que se possa antecipar a tributação do ganho.

Deverão ser rateadas as receitas no caso de prejuízos fiscais a decaírem no período-base de competência, no intuito de se evitar a criação de lucro necessário ao aproveitamento deles, com conseqüente lesão ao Fisco.

Influência no lucro da exploração: o excesso das receitas financeiras sobre as despesas financeiras tem reflexo no lucro da exploração.

Aplicações financeiras:

Até 31-12-94 (art. 218 do RIR), eram tributadas exclusivamente na fonte (renda fixa) ou pelo próprio aplicador (renda variável) e em separado dos demais rendimentos.

Tipos de aplicações financeiras:

- *De renda fixa* – certeza do resultado (art. 697 do RIR). Ex.: CDB, RDB, Letras de Câmbio, Debêntures, Títulos Públicos, Fundos de Investimento.
- *De renda variável* – Mercado de risco (art. 818 do RIR). Ex.: Operações realizadas em Bolsas de Valores, Mercadorias, de Futuros e Assemelhados.

ADN-COSIT nº 18/94 – o resultado de tais aplicações integra o resultado do exercício, devendo ser excluído na apuração do lucro real (exceção do FAF).

A partir de 1º-1-95, a Lei nº 8.981/95, art. 76, alterou a forma de incidência do imposto, voltando os respectivos rendimentos a integrar o lucro real e o imposto retido pela fonte pagadora a ser compensável.

11.2 - Despesas financeiras (art. 318 do RIR)

Os juros pagos ou incorridos, pelo contribuinte, são dedutíveis como custo ou despesa operacional.

Deverão ser apropriadas *pro rata tempore* nos períodos-bases a que competirem os juros pagos antecipadamente, os descontos de títulos de crédito, a correção monetária prefixada e o deságio concedido na colocação de debêntures ou títulos de crédito. Ex.: desconto de duplicata.

Influência no lucro inflacionário: as despesas de correção monetária prefixada que excederem as receitas da mesma origem repercutem no lucro inflacionário.

Art. 319 – Considera-se receita ou despesa financeira o valor da correção monetária prefixada relativamente à parcela que exceder a correção monetária do valor contratado no período correspondente, cujo cálculo deverá ser efetuado com base na variação da UFIR diária.

Juros relativos à fase pré-operacional: *vide* IN-SRF n^{os} 54/88 e 65/89 – podem ser lançados no ativo permanente para posterior amortização.

11.3 -Variações monetárias (art. 320 do RIR)

São ajustes feitos no valor de um crédito ou de uma obrigação, expressos em moeda nacional, decorrentes de atualização de seu valor em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis em datas diferentes (BTN, OTN, UFIR, URV, IPC, INPC, TR, etc), considerados como resultados operacionais, independentemente do objeto social da pessoa jurídica. (*vide* PN-CST n^{os} 86/78 e 114/78.)

São resultantes da necessidade de atualizar-se a expressão da moeda nacional no seu relacionamento com moedas estrangeiras (*paridade cambial*), bem como em virtude da atualização do poder aquisitivo da moeda nacional pela aplicação de índices ou coeficientes, exigíveis por força de lei ou contrato (*correção monetária pós-fixada*), decorrentes de obrigações contraídas com vistas ao financiamento de aquisições do ativo permanente e/ou do capital de giro (*vide* PN-CST n^o 86/78).

Saliente-se que no período compreendido de 1º-1-93 a 31-12-94 (Lei nº 8.541/92, arts. 29 e 36) os rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa, para efeito do lucro real, foram considerados como exclusivamente de fonte, devendo ser ajustado o lucro líquido para fins de determinação do lucro real. A partir de 1º-1-95 (Lei nº 8.981/95, art. 76, I), os rendimentos voltaram a integrar o resultado, não havendo mais qualquer ajuste a ser feito e o IRFON voltou a ser passível de compensação.

O correto enquadramento do tipo variação monetária tem grande influência no cálculo do lucro inflacionário, pois as variações monetárias passivas que excederem as ativas repercutirão no lucro inflacionário do exercício (a partir de 1º-1-96 não mais haverá a apuração do lucro inflacionário em face da revogação da correção monetária; entretanto, continuam em vigor as regras para tributação do saldo acumulado relativo a períodos anteriores).

A Lei nº 9.249/95, no seu art. 8º, vigente a partir de 1º-1-96, expressamente dispôs que permanecem em vigor as regras aplicáveis às contrapartidas de 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. Não ensejando qualquer influência para as regras de variação monetária a revogação da correção monetária das demonstrações financeiras.

Variações monetárias na determinação do lucro operacional:

- a) art. 320 do RIR – *deverão ser incluídas*, de acordo com o regime de competência, as contrapartidas das variações monetárias, em função da taxa de câmbio ou de índices ou de coeficientes aplicáveis, por disposição legal ou contratual, dos direitos de crédito do contribuinte, assim como os ganhos cambiais e monetários realizados no pagamento de obrigações: *Variações ativas* – obedecem ao regime de competência (PN-CST nº 18/84). São os ganhos monetários ou cambiais obtidos como resultado da variação/atualização para menos do que o previsto e deverão ser tributados quando realizados (recebidos).
- b) art. 322 do RIR – *poderão ser deduzidas* as contrapartidas de variações monetárias de obrigações e as perdas cambiais e monetárias na realização de créditos: *Variações passivas* – poderão ser registradas pelo regime de competência ou apropriadas ao

final quando houver perda efetiva (PN-CST nº 57/79). São as perdas monetárias ou cambiais havidas na liquidação de obrigações, as quais poderão ser computadas quando realizadas, não considerada a simples variação dos índices ou taxas cambiais não efetivadas. A correção monetária prefixada, na parcela que exceder a variação da UFIR, é tratada como despesa financeira.

A partir de 29-8-94, a Lei nº 9.069/95 (MP nº 596/94), dispôs que são dedutíveis na determinação do lucro real, segundo o regime de competência, as contrapartidas de variações monetárias de obrigações, inclusive tributos e contribuições, ainda que não pagos, e perdas cambiais e monetárias na realização de créditos (MP nº 635/94, art. 52, ADN-COSIT nº 52/94).

Igualmente, a Lei nº 9.065/95, art. 42, c/c o IN-SRF nº 51/94, de 4-7-94 – normas que regulamentaram a implantação do real e as regras de transitoriedade da moeda –, prescreveram a exigência do levantamento de demonstrações financeiras extraordinárias, com a correspondente atualização, em 30-6-94, dos direitos e obrigações, registrados naquela data.

Sobre a atualização monetária dos tributos, *vide* item 10.9 deste capítulo.

Ressalte-se que a partir de 1º-1-95 os tributos deixaram de ser indexados, não mais havendo valor a ser considerado a este título.

11.4 - Rendimentos de participações societárias (art. 324 do RIR)

Uma pessoa jurídica pode ter participações em outras pessoas jurídicas por meio de investimentos, os quais geram rendimentos para os investidores, sob a forma de dividendos e/ou lucros distribuídos e bonificações de ações.

Quando se tratar de resultados já tributados pela empresa distribuidora dos lucros, estes deverão ser excluídos para efeito da determinação do lucro real, uma vez que se encontram integrando a composição do lucro líquido.

11.4.1 - Proibição de distribuição de rendimentos de participações societárias

O Regulamento do Imposto de Renda, por seu art. 942, que incorporou no seu bojo o art. 32 da Lei nº 4.357/64, expressamente proíbe as pessoas jurídicas de distribuir quaisquer bonificações a seus acionistas, dar ou atribuir participação de lucros a seus sócios ou quotistas, bem como a seus diretores e demais membros de órgãos dirigentes, fiscais ou consultivos, *enquanto estiverem em débito não garantido por falta de recolhimento de imposto no prazo legal*.

O descumprimento do disposto no citado comando legal importa na aplicação da penalidade prevista no art. 1.009 do RIR, ou seja, aplicação de multa de 50% do valor do montante que houver sido pago indevidamente, imposta às pessoas jurídicas que distribuírem ou pagarem as bonificações ou remunerações e multa de 50% do valor indevidamente recebido pelos diretores e demais membros da administração superior.

11.4.2 - Distribuição de rendimentos

Os rendimentos recebidos pelos contribuintes em decorrência de participação societária em outras pessoas jurídicas são:

- 1) *Ações ou quotas bonificadas* – recebidas em consequência de incorporação de lucros ou reservas ao capital social da investida:
 - art. 326 – *Bonificações recebidas sem custo* não modificam o valor da participação societária registrado no ativo, nem entrarão no cômputo da determinação do lucro real (não há lançamento contábil);
 - art. 327 – Participações societárias decorrentes de incorporações de *lucros ou reservas tributadas pelo ILL* (art. 35 da Lei nº 7.713/88) e de lucros ou reservas apurados a partir de 1º-1-93, no caso de investimentos avaliados pelo custo de aquisição – serão registrados como custo o valor dos lucros ou reservas capitalizados, aumentando o valor da participação societária, tendo como contrapartida uma conta de receita operacional, não sendo computado na determinação do lucro real;

- ações ou quotas bonificadas não importam em modificações no valor pelo qual as participações societárias estiverem registradas no ativo da investidora nem serão computadas no lucro real (não se faz nenhum registro no LALUR).
- 2) *Dividendos ou lucros recebidos em dinheiro* – os dividendos ou lucros recebidos em dinheiro têm três tratamentos:
- quando o investimento não é avaliado pelo valor de patrimônio líquido (*custo corrigido*), integrarão o lucro operacional. Estes rendimentos, quando sujeitos à tributação em poder de firmas ou sociedades que os distribuíram, são excluídos do lucro líquido da investidora na determinação do lucro real;
 - quando o investimento é avaliado pelo *valor de patrimônio líquido* da coligada ou controlada, os dividendos ou lucros são considerados redução do valor do investimento e não influenciam o resultado do exercício;
 - no caso de investimento de coligada ou controlada, se os lucros ou dividendos forem recebidos após a alienação do investimento, esses são considerados ganhos de capital e incluídos no lucro real.

11.4.3 - Distribuição de lucros – Tributação

De acordo com o ADN–CGST nº 49/94, os dividendos, bonificações em dinheiro, lucros e outros interesses, oriundos de lucros apurados até 31-12-93, recebidos por pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, submetem-se às regras de incidência aplicáveis à época de formação dos lucros, como sendo aquela em que eles foram apurados nos registros da pessoa jurídica distribuidora, mesmo quando redistribuídos em decorrência de participação da pessoa jurídica em outra.

Sobre regras acerca da utilização dos lucros para aumento de capital (capitalização), *vide* capítulo 22 deste livro.

11.4.4 – Lucros apurados até 31-12-88

De acordo com a IN-SRF nº 139/89, os lucros gerados até o citado período devem ser tributados de conformidade com as regras vigentes até então, qualquer que seja o período em que se dê a distribuição ou capitalização, devendo, entretanto, ser registrados destacadamente, entendimento este ratificado também pelo aludido ADN-CGST nº 49/94.

Tributação:

- Beneficiários pessoas físicas – tributação exclusiva na fonte (art. 727 do RIR): 23% quando distribuídos por companhias abertas e 25% nos demais casos.
- Beneficiários pessoas jurídicas – sujeitos à incidência na fonte à alíquota de 23% (art. 729 do RIR).

Vide, ainda, o art. 544 do RIR/80 e as IN-SRF nºs 87/80, 67/81, 86/81 e 139/89.

11.4.5 - Lucros apurados de 1^o-1-89 a 31-12-92 (arts. 723/724 do RIR; Lei nº 7.713/88, arts. 35 e 36)

Vigorou no citado período a tributação na fonte dos lucros – ILL (Imposto sobre o Lucro Líquido) – obtidos pela pessoa jurídica, incidente sobre o lucro líquido contábil, no momento da apuração, independentemente de distribuição ou não, calculado o imposto à alíquota de 8%. (IN-SRF nº 139/89.)

Os lucros apurados nesse período eram tributados na fonte, pelo ILL, no próprio período-base em que eram auferidos, independentemente da sua posterior destinação. Quando distribuídos ou capitalizados, posteriormente, não mais estarão sujeitos à incidência do IRFON – art. 723 do RIR. (Exceção para o art. 725 do RIR, aplicável à tributação na fonte para residentes ou domiciliados no exterior.) (ILL incidente à alíquota de 8% sobre o valor do lucro líquido contábil, com os ajustes determinados na lei, cuja tributação ocorria na fonte. O imposto era apurado e retido pela própria pessoa jurídica que havia apurado o lucro.)

11.4.6 - Lucros apurados no ano-calendário de 1993 (art. 722 do RIR; Lei nº 8.383/91, art. 75; ADN-COSIT nº 49/94)

Com a extinção do ILL, os lucros ficaram isentos de tributação na fonte, não havendo, também, incidência de imposto na sua distribuição a pessoas físicas ou jurídicas, qualquer que seja a época em que se dê a respectiva destinação. Com exceção dos lucros distribuídos a residentes ou domiciliados no exterior que continuaram sendo tributados segundo as disposições dos arts. 726 e 757 do RIR (ADN-CGST nºs 03/94 e 49/94).

11.4.7 - Lucros apurados nos anos-calendários de 1994 e 1995 (Lei nº 8.849/94, art. 2º, com as alterações da Lei nº 9.064/95 – MP nºs 423, 544, 783/94 – e ADN-COSIT 03/94)

Dividendos, bonificações em dinheiro, lucros e outros interesses, *quando pagos ou creditados* por pessoa jurídica tributada com base no lucro real a pessoas físicas ou jurídicas (inclusive isentas – ADN-COSIT nº 56/94) residentes ou domiciliadas no País, estão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte à *alíquota de 15%*. Igualmente incide o imposto, à mesma alíquota, no caso de pessoa jurídica residente ou domiciliada no exterior.

Tratamento do imposto retido:

- a) para pessoa física – antecipação ou exclusivo de fonte;
- b) para pessoa jurídica tributada com base no lucro real: antecipação compensável com o IRFON que tiver a recolher relativo à distribuição de lucros e dividendos;
- c) definitivo nos demais casos.

Permitida a *capitalização dos lucros* a partir de 1º-1-94 (art. 3º da Lei nº 8.849/94 e alterações posteriores) – os aumentos de capital com base nestes dispositivos legais não sofrerão tributação do imposto de renda (art. 446 do RIR). Neste caso é permitida a restituição do imposto de 15% retido na fonte, no caso de beneficiários residentes no País, desde que haja comunicação prévia à SRF de que o valor dos lucros ou dividendos serão utilizados para aumento de capital, a ser

feito pela pessoa jurídica receptora no prazo de noventa dias do recebimento dos recursos e o valor da aplicação e aumento de capital seja corrigido desde a data da distribuição dos lucros ou dividendos.

11.4.8 - Lucros apurados a partir de 1º-1-96 (Lei nº 9.249/95, art. 10, c/c a IN-SRF nº 11/96, art. 51)

Isenção total dos lucros – os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados por pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte (IRFON), nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, seja pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior. (Sobre distribuição de lucros por pessoas jurídicas tributadas com base nos lucros presumido ou arbitrado, exceção para tributação, *vide* capítulos 30 e 31 deste livro.)

Entretanto, de acordo com o entendimento da IN nº II/96, art. 51, § 3º, a parcela dos rendimentos pagos ou creditados a sócio ou acionista ou ao titular da pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro real, a título de lucros ou dividendos distribuídos, ainda que por conta de período-base não encerrado, que exceder o valor apurado na escrituração contábil, será imputado a lucros acumulados ou reservas de lucros anteriores, ficando sujeita à incidência do imposto de renda de acordo com a legislação específica vigente no respectivo período de formação dos lucros. Caso inexista lucros acumulados ou reservas de lucros em montante suficiente, a parcela excedente será tributada nos termos do art. 3º, § 4º, da Lei nº 7.713/88 (tabela progressiva para tributação das pessoas físicas).

11.5 - Avaliação de investimentos

No balanço da empresa, no grupo do ativo permanente, encontra-se a conta investimentos, que é composta de aplicações permanentes de recursos não destinados à manutenção da atividade principal da empresa. Têm como fim a obtenção de ganhos ou rendas para a investidora. Ex.: ouro, obras de arte, participações societárias.

Regra geral – os investimentos são avaliados pelo custo de aquisição e corrigidos monetariamente.

Os lucros e dividendos distribuídos são escriturados quando da sua distribuição formal e integram o lucro operacional; porém, são excluídos do lucro líquido do período-base para apuração do lucro real, no LALUR.

Exceção – os investimentos em sociedades coligadas e controladas – participações permanentes – deverão ser avaliados pelo valor de patrimônio líquido da coligada ou controlada – *Equivalência patrimonial*:

Art. 328 do RIR – serão avaliados pelo valor do patrimônio líquido os investimentos relevantes da pessoa jurídica:

I – em sociedades controladas; e

II – em sociedades coligadas sobre cuja administração a investidora tenha influência, ou de que participe com 20% ou mais do capital social (com ou sem direito a voto).

- *Investimento*: é a participação permanente em outras sociedades nos termos da Lei nº 6.404/76, art. 179, III (Lei das S/A).
- *Sociedade Coligada*: diz-se coligada quando a investidora participa com 10% ou mais do capital da outra (com ou sem direito a voto), sem controlá-la (art. 328, § 1º).
- *Sociedade Controlada*: é a sociedade na qual a controladora (investidora), diretamente ou por meio de outras controladas, é titular de direitos de sócio que lhe asseguram preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores.
- *Investimento Relevante*: em cada sociedade, é aquele assim considerado quando o valor contábil do investimento é igual ou superior a 10% do valor do patrimônio líquido da pessoa jurídica investidora ou, no conjunto das sociedades coligadas e controladas, o valor contábil é igual ou superior a 15% do valor do patrimônio líquido da investidora.
- *Influência*: que possa influir na administração da sociedade.

Em consequência, pode-se concluir que:

- 1) deverão ser avaliados, com base na equivalência patrimonial, os investimentos:
 - em coligada de cujo capital (com ou sem direito a voto) a investidora participe com pelo menos 10% e até 20% do capital social e sobre cuja administração tenha influência;
 - em coligada de cujo capital (com ou sem direito a voto) a investidora participe com 20% ou mais, tenha ou não influência na respectiva administração;
 - em controlada, isto é, sociedade para cujas deliberações sociais a investidora tenha permanente preponderância, inclusive no que se refere às eleições da administração;
- 2) não poderão ser avaliados pela equivalência patrimonial:
 - os investimentos não-relevantes;
 - os investimentos que não sejam em coligadas ou controladas;
 - as participações societárias não-permanentes;
 - os investimentos relevantes em coligadas de cujo capital a investidora participe com até 20% sem ter influência na administração.

O método da avaliação pela equivalência patrimonial consiste na avaliação dos investimentos ou participações societárias mediante a aplicação do percentual de participação da investidora no capital social da investida, sobre o patrimônio líquido da investida, para se saber a cada balanço qual o real valor pelo qual a participação societária deverá constar no permanente da investidora.

$$EP = \% (\text{capital}) \times PL (\text{investida})$$

EP – Equivalência Patrimonial

% capital – Percentual de participação da investidora no capital da investida

PL – Patrimônio Líquido da investida

Os resultados da equivalência deverão ser registrados na escrituração comercial (art. 216 do RIR), quando do encerramento de cada período, em decorrência das alterações do patrimônio líquido, independentemente da distribuição formal de lucros ou dividendos.

Serão adicionados ao lucro líquido os ajustes por diminuição no valor desses investimentos, em decorrência de prejuízo apurado no balanço da controlada ou coligada que tiver sido computado no lucro líquido.

Serão excluídos do lucro líquido os ajustes por aumento no valor desses investimentos, em decorrência de lucros nas controladas ou coligadas que forem computados no lucro líquido.

Os lucros ou dividendos distribuídos pela coligada ou controlada deverão ser registrados como diminuição do valor do investimento e não influenciarão nas contas de resultados (redução da própria conta de investimento), pois já foram sendo considerados a cada período como consequência das alterações do patrimônio líquido da investida.

Atenção: a avaliação de investimento em coligadas ou controladas pelo método do custo corrigido não enseja infração fiscal se a pessoa jurídica não estiver obrigada à apuração da equivalência patrimonial; entretanto, se a empresa proceder à avaliação pela equivalência patrimonial e não estiver enquadrada em qualquer das hipóteses obrigatórias descritas na lei, constitui irregularidade passível de tributação, caracterizando-se como reavaliação, procedimento este vetado legalmente, de conformidade com o art. 386 do RIR.

Ágio ou deságio (art. 329, II do RIR):

A aquisição da participação societária poderá se dar com *ágio* (valor pago superior ao da proporção do percentual adquirido com relação ao patrimônio líquido da investida) ou *deságio* (valor pago inferior ao da proporção do percentual adquirido com relação ao patrimônio líquido da investida).

Não se constituem em ganhos ou perdas. Porém, necessita ser demonstrado o fundamento econômico que justificou a aquisição da participação societária com tal diferença.

Serão registrados em subcontas distintas da do bem.

Não serão computados para efeito do lucro real (art. 334 e seu parágrafo único do RIR).

Exemplo do cálculo da equivalência patrimonial (Demonstrativos retirados do livro *Imposto de renda das empresas*, Hiromi Higuchi, 19ª edição):

BALANÇO DA COMPANHIA A - 31.12.X

ATV. CIR.	1.000.000	PASSIV. CIR.	600.000
ATV. PER.			
IMOB.	200.000		
INVESTIMENTOS			
B	300.000	P.L.	
C	100.000	CAPITAL	900.000
D	200.000	RESERV.	<u>400.000</u>
E	<u>100.000</u>		<u>1.300.000</u>
	900.000		1.900.000
	<u>1.900.000</u>		

BALANÇO DA COMPANHIA B - 31.12.X

ATV. CIR.	1.000.000	PASSIV. CIR.	500.000
ATV. PER.	<u>600.000</u>	P.L.	
		CAPITAL	800.000
		RESERV.	300.000
	1.600.000		<u>1.100.000</u>
			1.600.000

BALANÇO DA COMPANHIA C - 31.12.X

ATV. CIR.	1.500.000	PASSIV. CIR.	600.000
ATV. PER.	800.000	P.L.	
		CAPITAL	1.200.000
		RESERV.	<u>500.000</u>
	<u>2.300.000</u>		<u>1.700.000</u>
			2.300.000

BALANÇO DA COMPANHIA D - 31.12.X

ATV. CIR.	2.700.000	PASSIV. CIR.	1.100.000
ATV. PER.	500.000	P.L.	
		CAPITAL	1.500.000
		RESERV.	<u>600.000</u>
	<u>3.200.000</u>		<u>2.100.000</u>
			3.200.000

BALANÇO DA COMPANHIA E - 31.12.X

ATV. CIR.	900.000	PASSIV. CIR.	400.000
ATV. PER.	200.000	P.L.	
		CAPITAL	500.000
		RESERV.	<u>200.000</u>
	<u>1.100.000</u>		<u>700.000</u>
			1.100.000

COLIGADAS: UMA PARTICIPA COM 10% OU + DO CAPITAL DA OUTRA

INVESTIMENTOS DE A		CAPITAL DA INVESTIDA
B	300.000	B= 800.000 x 10% = 80.000
C	100.000	C= 1.200.000 x 10% = 120.000
D	200.000	D= 1.500.000 x 10% = 150.000
E	100.000	E= 500.000 x 10% = 50.000

COLIGADAS: B, D e E

INVESTIMENTO RELEVANTE: SE O VALOR DO INVESTIMENTO É = OU SUPERIOR A 10% DO P.L. DA INVESTIDORA ISOLADAMENTE OU 15% NO CONJUNTO.

VALOR INVESTIMENTO		P.L. DA INVESTIDORA
B	300.000	1.300.000 x 10% = 130.000
C	100.000	
D	200.000	
E	100.000	

RELEVANTES:

- ISOLADAMENTE B e D

- NO CONJUNTO B, D e E

300.000 + 200.000 + 100.000 = 600.000

P.L. 1.300.000 x 15% = 195.000

O INVESTIMENTO DEVE SER EM SOCIEDADE SOBRE CUJA ADMINISTRAÇÃO TENHA INFLUÊNCIA OU PARTICIPE COM 20% OU MAIS DO CAPITAL SOCIAL.

CAPITAL DA INVESTIDA	
B -	800.000 x 20% = 160.000
C -	1.200.000 x 20% = 240.000
D -	1.500.000 x 20% = 300.000
E -	500.000 x 20% = 100.000

PARTICIPAÇÃO COM MAIS DE 20% DO CAPITAL: B e E

SOMENTE PODERÃO SER AVALIADOS PELA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL OS INVESTIMENTOS EM B e E.

RESULTADO POSITIVO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA - Exemplo do cálculo:

A ADQUIRE, EM X2, PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA EM B, CORRESPONDENTE A 60% DO CAPITAL DE B.

VALOR DE AQUISIÇÃO - \$ 7.000

P.L. DE B NA DATA DE AQUISIÇÃO - \$ 10.000

VALOR DA P.S. ADQUIRIDA = 10.000 x 60% = 6.000

ÁGIO PAGO NA AQUISIÇÃO = 7.000 - 6000 = 1.000

REGISTRO EM A :

D	INVESTIMENTO EM B	
	AVALIADO P/ P.L	6.000
	ÁGIO NA AQUISIÇÃO	1.000
C	CX/BCO	7.000

19X3 - APÓS A CORREÇÃO MONETÁRIA DE BALANÇO, 200%, PROCEDE-SE À EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL.

B -	P.L. X2	10.000
	C.M.	20.000
	ACRÉS.	<u>15.000</u>
	P.L. X3	45.000

A- P.S. EM B - 60% - $45.000 \times 60\% = 27.000$

C.M. INVESTIMENTO =

INVESTIMENTO EM B X2	-	6.000
ÁGIO	-	1.000
C.M. INVESTIMENTO	-	12.000
C.M. ÁGIO	-	2.000

CUSTO CORRIGIDO DO INVESTIMENTO = 18.000

E.P. = $27.000 - 18.000 = 9.000$ R.P.P.S.

D INVESTIMENTO

C R.P.P.S 9.000

tratamento: COMPUTA NO L.L e EXCLUI NO LR

O R.P.P.S. encontra-se computado no lucro líquido. Então, deverá ser excluído na apuração do lucro real.

12 - DISPOSIÇÕES ESPECIAIS SOBRE ATIVIDADES E PESSOAS JURÍDICAS (art. 337 do RIR)

12.1 - Atividades exercidas parte no País e parte no exterior (art. 337 do RIR)

Até o ano-calendário de 1995, a pessoa jurídica nacional que também exercesse atividade no exterior seria tributada, apenas, na parte dos resultados produzidos no País. As atividades desenvolvidas no exterior estavam fora do campo de incidência do imposto de renda.

O PN-CST nº 62/75, interpretando a matéria, entendia que o tratamento fiscal favorecido se estendia para alcançar também os lucros transferidos, para o Brasil, pelas filiais e subsidiárias, no exterior, de pessoas jurídicas aqui domiciliadas, haja vista que a regra era da tributação apenas dos lucros obtidos no País.

Os custos, despesas e encargos deveriam ser rateados em correspondência às receitas de fontes nacionais e de fontes estrangeiras. A falta de apuração do lucro operacional produzido no País, em separado, ensejava a hipótese de que fosse feita de modo estimado ou arbitrado como equivalente a 20% da receita bruta de vendas e serviços.

A partir de 1º-1-96, por força dos arts. 25 e 26 da Lei nº 9.249/95 c/c a IN nº 38/96, os resultados (lucros, rendimentos e ganhos de capital) obtidos pelas pessoas jurídicas no exterior passaram a ser tributados, devendo ser computados na apuração do lucro real em 31 de dezembro de cada ano. Os rendimentos e ganhos de capital serão convertidos em reais de acordo com a taxa de câmbio, cotada para a venda, na data em que forem contabilizadas no Brasil. Caso a moeda não

tenha cotação no Brasil, será ela convertida em dólares norte-americanos e, em seguida, em reais.

O art. 27 da Lei nº 9.249/95 prevê a hipótese de obrigatoriedade pela tributação com base no lucro real para as pessoas jurídicas que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior.

Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior não integram a base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, instituída pela Lei nº 7.689/88 (art. 15 da IN nº 38/96).

De acordo com o § 2º da citada lei c/c o art. 1º, § 1º, da IN nº 38/96, os lucros a serem considerados para fins de tributação são os apurados por filiais e sucursais da pessoa jurídica, os quais serão adicionados integralmente ao lucro líquido, e os decorrentes de participações societárias, inclusive em controladas e coligadas, que serão adicionados ao lucro líquido, proporcionalmente à participação no capital social.

Os prejuízos e as perdas decorrentes de operações no exterior não serão compensados com lucros auferidos no Brasil, nos termos do art. 25, § 5º, da Lei nº 9.249/95. Consoante o art. 5º da IN nº 38/96, os prejuízos apurados por uma controlada ou coligada, no exterior, somente poderão ser compensados com lucros dessa mesma controlada ou coligada e, tratando-se de filiais e sucursais que apurem os resultados de forma consolidada ou englobada, os prejuízos de uma poderão ser compensados com os lucros de outra.

As demonstrações financeiras das filiais, sucursais, controladas e coligadas, no exterior, serão elaboradas de acordo com as regras da legislação comercial do país do seu domicílio e deverão ser transcritas ou copiadas no livro Diário da pessoa jurídica do Brasil.

O valor da contrapartida do ajuste de investimento no exterior, avaliado pela equivalência patrimonial, não será computado na determinação do lucro real e, caso os respectivos resultados tenham sido incluídos no lucro líquido, poderão ser dele excluídos (se positivos) ou adicionados (se negativos), para que seja anulado o seu efeito na determinação do lucro real.

O imposto e o adicional devidos no Brasil sobre os valores oriundos do exterior serão calculados juntamente com o imposto e adicional devidos, relativamente às operações no Brasil.

Ainda, poderá a pessoa jurídica compensar, individualizadamente, o imposto de renda incidente no exterior, sobre os lucros, rendimentos

e ganhos de capital computados no lucro real, até o limite do imposto de renda incidente no Brasil, sobre os referidos valores, concluindo-se, em consequência, que o imposto incidente sobre tais rendimentos é proporcional ao total do imposto e adicional devidos pela pessoa jurídica no Brasil. O art. 13, §§ 12 e 13, da IN 38/96 restringe a compensação do imposto de renda ao valor já pago no exterior e, no caso de a compensação se dar antes de seu pagamento, ela poderá ser feita desde que os comprovantes do pagamento sejam colocados à disposição do Fisco antes de encerrado o ano-calendário correspondente.

Sobre o valor do imposto de renda devido no Brasil, correspondente aos valores oriundos do exterior, não é permitida qualquer dedução ou aplicação a título de incentivo fiscal.

Com relação à tributação em foco deve ser salientado que, de acordo com o art. 98 do CTN, os tratados e as convenções internacionais firmados entre o Brasil e os países estrangeiros se sobrepõem às normas da lei fiscal, pois têm o poder de revogar ou modificar a legislação tributária interna e deverão ser observados pela que lhes sobrevenha. Neste mesmo sentido, o art. 1.028 do RIR expressamente reconhece que os dispositivos do Regulamento do Imposto de Renda aplicam-se aos casos previstos em tratados e convenções internacionais no que não forem incompatíveis com eles.

A partir de 1^o-1-97, a Lei n^o 9.430/96, arts. 15 a 24, trouxe inovações com relação à tributação dos rendimentos do exterior, objetivando aperfeiçoar as normas de tributação em bases mundiais, no sentido de:

- permitir a consolidação dos resultados de aplicações financeiras de renda variável auferidos pela pessoa jurídica brasileira em suas aplicações em um mesmo país estrangeiro;
- simplificar a forma de comprovação do imposto pago no exterior a ser compensado no País;
- permitir a compensação do imposto pago no exterior, com o devido no Brasil, com relação à receita de prestação de serviços efetuada diretamente pela pessoa jurídica nacional;
- admitir, nas operações de cobertura (*hedge*) realizadas diretamente pela empresa brasileira, em mercados de liquidação futura em bolsas no exterior, que tanto os ganhos como as perdas sejam computados para fins de determinação do lucro real;

- controlar os "preços de transferências" de forma a evitar a transferência de resultados para o exterior, mediante a pactuação de preços nas importações e exportações de bens, serviços ou direitos, em operações com pessoas vinculadas, residentes ou domiciliadas no exterior;
- estabelecer limite máximo das despesas com juros (art. 22 e seus parágrafos da lei) nas operações com pessoas vinculadas, residentes ou domiciliadas no exterior.

O art. 23 da citada lei, nos seus incisos I a X, estabelece o conceito de pessoa vinculada com vistas ao cumprimento das disposições contidas na citada norma legal.

Ainda, pelo art. 24 o novo diploma legal estende a aplicação das regras contidas nos seus arts. 18 a 22, sobre a tributação de ganho de capital ou de rendimento, relativamente às regras de custos, preços e taxas de juros, a todas as operações praticadas por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil com qualquer pessoa física ou jurídica, ainda que não vinculada, que seja residente ou domiciliada em países de tributação mais favorecida, ou seja, que não tribute a renda ou que a tribute à alíquota máxima inferior a 20%.

12. 2 - Pessoas jurídicas estrangeiras (art. 338 do RIR)

De acordo com o art. 124, II, do RIR, consideram-se como pessoas jurídicas contribuintes do imposto de renda, cujos lucros deverão ser apurados de acordo com as normas aplicáveis às pessoas jurídicas nacionais, inclusive no que se refere à escrituração, as filiais, sucursais, agências ou representações no País das pessoas jurídicas com sede no exterior, sujeitando-se à obrigatoriedade do regime de tributação pelo lucro real e às normas relativas à escrituração, na forma dos arts. 190, VIII, e 199 do RIR.

Apesar de estas pessoas jurídicas estrangeiras serem tributadas com base nas mesmas regras aplicáveis às brasileiras, foram estabelecidas algumas regras especiais, às quais elas estão submetidas com relação ao cômputo das despesas e custos nos seus resultados, pois a pessoa jurídica domiciliada no exterior e autorizada a funcionar no País somente poderá deduzir a este título os gastos ou dispêndios rea-

lizados em suas dependências no território nacional, bem como só poderão ser consideradas as cotas de depreciação, amortização ou exaustão em relação aos bens situados no País e as provisões relativas às operações dessas dependências, salvo os gastos efetuados no exterior com a promoção e propaganda de seus produtos, consoante o art. 312 do RIR.

12.3 - Atividades monopolizadas (art. 343 do RIR)

As empresas que explorem atividade monopolizada, empresas públicas e as sociedades de economia mista, como tal expressamente definidas em lei federal, poderão excluir do lucro líquido do período-base, na apuração do lucro real, a parcela correspondente àquela atividade. Não se incluem no conceito, de maneira geral, as empresas concessionárias de serviços públicos como, por exemplo, empresas de telecomunicações e de energia elétrica (ADN-CST nº 26/78 c/c PN-CST nº 44/87).

A partir de 1º-1-96 – Lei nº 9.249/95, art. 14 c/c o art. 32 da IN nº II/96, foi vedada a exclusão do lucro líquido, para fins do lucro real, do valor do lucro da exploração de atividades monopolizadas de que trata o art. 343 do RIR, cuja matriz legal é a Lei nº 6.264/75, art. 2º, § 2º, e Decreto-Lei nº 1.598/77, art. 19, § 2º.

13 - ATIVIDADE RURAL (art. 350 do RIR)

Com a edição das leis nºs 8.023/90 e 8.134/90, art. 19, a pessoa jurídica que tenha por objeto o exercício de atividade rural foi beneficiada com uma tributação mais favorecida, pelo pagamento do imposto de renda à alíquota aplicável para todas as pessoas jurídicas em geral, incidindo esta, porém, sobre o lucro da exploração, ajustado, da respectiva atividade. Disposições aplicáveis até 31-12-95.

Pela IN-RF nº 138/90 e, posteriormente a IN nº 125/93, foram estabelecidos os conceitos e todas as regras de apuração e determinação dos resultados das pessoas jurídicas que explorem atividades definidas como rurais.

A partir de 1ª-1-96, com a edição da Lei nº 9.249/95, art. 36, III, c/c a IN nº 39/96, foi revogada a tributação especial das pessoas jurídicas dedicadas à atividade rural com base no lucro da exploração, as quais passaram a apurar seus resultados de acordo com as normas que regem as demais pessoas jurídicas em geral, com exceção das regras que limitam a compensação dos prejuízos fiscais.

13.1 - Conceito

Abrangência: considera-se atividade rural, entre outras, a agricultura, a pecuária, a extração e a exploração vegetal e animal (apicultura, avicultura, cunicultura, suinocultura, sericicultura, piscicultura e outras culturas animais); a transformação de produtos agrícolas ou pecuários, sem que haja a alteração da composição e as características do produto *in natura*.

Pelo art. 59 da Lei nº 9.430/96, vigente a partir de 1º-1-97, foi abrangida, também, pelo conceito de atividade rural, o cultivo de florestas que se destinem ao corte para comercialização, consumo ou industrialização.

*Não se enquadram no conceito a industrialização de produtos, tais como: bebidas alcoólicas em geral, óleos essenciais, arroz beneficiado em máquinas industriais, por implicar alteração da composição e das características do produto *in natura*, bem como a compra e venda de rebanho com permanência em poder do contribuinte em prazo inferior a 52 dias, quando em regime de confinamento, ou 138 dias nos demais casos.*

13.2 - Receita operacional da atividade

São as receitas provenientes do giro normal da empresa, em decorrência da exploração das atividades conceituadas como rurais.

Comprovação: as receitas devem ser comprovadas por documentos usualmente utilizados nesta atividade, tais como: nota fiscal do produtor, nota fiscal de entrada, nota promissória e demais documentos reconhecidos pelas fiscalizações estaduais. Ressalte-se que a Lei nº 8.846/94, arts. 1º a 5º, 10 e 11, tornou obrigatória a emissão de nota fiscal, recibo ou documento equivalente, no momento da efetivação de qualquer operação.

13.3 - Despesas de custeio e investimento

São aqueles gastos necessários à percepção dos rendimentos e à manutenção da fonte produtora, relacionados com a natureza da atividade exercida, devendo ser comprovados mediante documentos hábeis e idôneos, de modo que se possa identificar a destinação dos recursos.

13.4 - Aquisição de bens destinados à produção

Incentivo fiscal para depreciação: os bens do ativo imobilizado, exceto a terra nua, quando destinados à produção, poderão ser inte-

gralmente depreciados no próprio período-base da aquisição, por meio da exclusão do lucro líquido, na apuração do lucro real, devendo ser escriturado no LALUR, com vistas a posterior adição ao lucro líquido, nos exercícios subseqüentes, enquanto o bem continuar a ser depreciado na escrituração comercial, às taxas usualmente admitidas (art. 12, § 2º, da Lei nº 8.023/95). Regras vigentes até 31-12-95.

A partir de 1º-1-96, Lei nº 9.249/95, art. 36, III, foram revogados os dispositivos contidos na Lei nº 8.023/90, art.12, que admitiam o incentivo fiscal da depreciação integral do valor da aquisição dos bens do ativo imobilizado destinados à produção no ano de aquisição.

Entretanto, com a edição da *MP nº 1.506, de maio de 1996, art. 7º*, foi reestabelecida a faculdade para que a pessoa jurídica que explore atividade rural possa depreciar integralmente, no próprio ano da aquisição, todos os bens do ativo permanente imobilizado, exceto a terra nua. Apesar de a norma legal ter sido editada apenas em maio e ser silente a respeito, entende-se que a aplicação deste dispositivo deverá retroagir para 1º-1-96, no sentido de uniformizar o tratamento a ser dado à depreciação acelerada na atividade rural.

13.5 - Ajustes do lucro da exploração

Encontram-se expressamente previstos no Regulamento – art. 353 (Ajustes por adição) e art. 354 (Ajustes por exclusão) –, os quais deverão compor a base de cálculo do lucro real da atividade rural. Regras vigentes até 31-12-95.

Tratamento do lucro da exploração da atividade rural na apuração do lucro real:

- se positivo – será excluído do lucro líquido;
- se negativo – será adicionado ao lucro líquido.

A partir de 1º-1-96, Lei nº 9.249/96, art. 36, III, foi expressamente revogada a apuração do lucro da exploração com vistas à incidência do imposto de renda, cuja base de cálculo passou a ser apurada no LALUR, separadamente das demais atividades.

13.6 - Redução da base de cálculo

Incentivo fiscal - foi criada, também, a possibilidade de a pessoa jurídica poder reduzir, em até 100%, o valor da base de cálculo do imposto com o valor do saldo médio ajustado dos depósitos vinculados ao funcionamento da atividade rural, efetuados consoante as circulares BACEN nºs 1.862/90 e 1.934/91.

A parcela de redução que exceder a 10% do valor da base de cálculo do imposto de um período será adicionada ao resultado da atividade para compor a base de cálculo do período-base subsequente.

A partir de 1º-1-96, Lei nº 9.249/95, art. 36, III, foi revogada a utilização do incentivo fiscal em tela, não sendo mais permitida a dedução da base de cálculo do imposto devido com o valor dos depósitos vinculados.

13.7 - Alíquota do imposto

A partir de 1º-1-96, Lei nº 9.249/95, art. 3º, a alíquota do imposto foi reduzida para 15%.

Até 31-12-95, as pessoas jurídicas que explorassem atividade rural pagavam o imposto de renda à alíquota de 25%, incidindo esta sobre o valor do lucro da exploração, ajustado (art. 550, § 1º, do RIR).

13.8 - Adicional do imposto

A partir de 1º-1-96, a Lei nº 9.249/95, art. 3º, § 3º, estabeleceu a hipótese da incidência do adicional do imposto também para as pessoas jurídicas que explorem atividade rural.

Alíquota - 10% incidindo sobre a parcela do lucro real, presumido ou arbitrado, apurado anualmente, que exceder a R\$ 240.000,00.

A partir de 1º-1-97, a lei nº 9.430/96, art. 3º, alterou a forma de tributação das pessoas jurídicas, cujo adicional passou a ser devido sobre a parcela do lucro real, presumido ou arbitrado, que exceder o valor resultante da multiplicação de R\$ 20.000,00 pelo número de meses do respectivo período de apuração (trimestral ou anual com recolhimentos mensais).

13.9 - Compensação de prejuízo fiscal (art. 507 do RIR)

O prejuízo fiscal da atividade rural a ser compensado é o apurado na demonstração da base de cálculo do imposto (lucro da exploração da atividade – até 31-12-95) e somente poderão ser compensados os prejuízos com lucros da mesma atividade.

Prazo – a compensação se dará com o resultado positivo obtido em períodos-bases posteriores, independentemente de prazo (aplicáveis aos prejuízos apurados a partir de 31-12-86), adotando-se as regras das IN nºs II/96, arts. 35 e 36, e 39/96, art. 2º.

De acordo com as instruções do Manual de Orientação das Pessoas Jurídicas para o preenchimento da declaração de rendimentos – MAJUR –, o prejuízo fiscal da atividade rural apurado no ano-calendário poderá ser compensado com o lucro real das demais atividades. Esta compensação, entretanto, é limitada ao valor do lucro real após a compensação dos prejuízos fiscais, caso não houvesse sido feita a compensação. Regra aplicável até 31-12-95.

A partir de 1ª-1-96, a Lei nº 9.249/95, art. 36, III, alterou a forma de tributação das pessoas jurídicas que explorem atividade rural. Deste modo, o prejuízo apurado deverá seguir as regras aplicáveis às demais pessoas jurídicas.

O prejuízo fiscal a ser compensado deverá ser apurado na demonstração do Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR (IN nº 39/96, art. 2º, § 1º), não se aplicando o limite de 30%, de que trata a Lei nº 9.065/95, quando a compensação dos prejuízos fiscais da atividade rural se der com lucro real da mesma atividade.

A IN nº 11/96, no seu art. 35, § 4º, c/c a IN nº 39/96, art. 2º, dispôs que não são aplicáveis à atividade rural as regras referentes ao limite de redução de 30% a que estão sujeitas as pessoas jurídicas em geral. O prejuízo da atividade rural apurado no período-base poderá ser compensado, sem limite, com o lucro real das demais atividades apurado no mesmo período-base.

A IN nº 39/96, no seu art. 2º, § 3º, dispôs que se aplicam também à atividade rural as regras relativas à compensação dos prejuízos não-operacionais previstas no art. 36 da IN nº 11/96.

14 - CONTRATOS A LONGO PRAZO

(art. 358 do RIR; IN-SRF nº 21/79)

Para efeito da legislação do imposto de renda, enquadram-se nesta espécie os contratos com prazo de execução superior a um ano cujos resultados serão apurados segundo o progresso da sua execução. Ex.: construção de navios, pontes, viadutos, etc.

Na apuração do resultado desses contratos de construção ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços a serem produzidos, serão computados em cada período:

- 1) o custo de construção ou de produção dos bens ou serviços incorridos durante o período;
- 2) parte do preço total da empreitada ou dos bens ou serviços a serem fornecidos, determinada mediante a aplicação, sobre o preço total, da porcentagem do contrato ou da produção executada no período-base.

Os resultados deverão ser apurados pela diferença entre a receita estimada para o período-base (faturada ou não), mediante a aplicação de uma porcentagem sobre o preço do contrato, e o custo efetivamente incorrido no período.

14.1 - Apropriação da receita (art. 358, § 1º do RIR)

Com base no custo orçado – relação percentual entre os custos incorridos no período e o custo total estimado da execução da obra ou serviço.

Com base em laudo técnico – emitido por profissional habilitado, que certifique a porcentagem executada em função do progresso físico da empreitada ou produção.

O resultado é apurado com base na diferença entre a receita estimada e o custo incorrido ou laudo que especifique os percentuais custo/receita.

Exemplo:

preço total da empreitada	3.000
custo total estimado	1.600
valor recebido no período-base	1.400
custo incorrido no período-base	700
porcentagem da execução – laudo	50%

a) relação custo incorrido/custo total (orçado):

$$700 = 43.75\%$$

$$1.600$$

receita a ser computada no PB = 1.312

preço total: $3.000 \times 43.75\% = 1.312$

valor passível de diferimento = 88

valor recebido: $1.400 - 1.312 = 88$

b) apuração com base em laudo:

porcentagem de execução da obra: 50%

receita a ser computada no PB = 1.500

preço total: $3.000 \times 50\% = 1.500$

receita recebida no período = 1.400

reconhece a receita de 1.500 e 100 registra como receita a faturar (ativo).

14.2 - Produção de curto prazo (art. 359 do RIR)

Construções ou fornecimentos contratados com base em preço unitário de quantidade de bens ou serviços produzidos em prazo inferior a um ano, cujo resultado deverá ser reconhecido à medida da execução de cada unidade, tenha ou não sido faturada, sendo irrelevante que a execução da unidade se inicie em um período-base e se conclua no período-base seguinte.

São contratos com prazo de vigência inferior a um ano ou, se superior a doze meses, cada unidade deve ser executada em prazo igual ou inferior a doze meses.

14.3 - Contratos com entidades governamentais (art. 360 do RIR e IN-SRF nº 046/89)

No caso de empreitada ou fornecimento contratado, de acordo com os arts. 358 ou 359 do RIR, independentemente do prazo de execução de cada unidade, com pessoa jurídica de direito público ou empresa sob seu controle: empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária, o contribuinte poderá diferir a tributação do lucro até a sua realização, ou seja, até o seu efetivo recebimento.

- I – Poderá ser excluída do lucro líquido do período-base, para efeito de determinar o lucro real, parcela do lucro da empreitada ou fornecimento computado no resultado do período-base, proporcional à receita dessas operações também consideradas no respectivo lucro líquido e não recebida até a data do balanço de encerramento do período-base.
- II – A parcela excluída, nos termos do inciso I, deverá ser computada na determinação do lucro real do período-base em que a receita for recebida.

15 - ATIVIDADES IMOBILIÁRIAS

(art. 361 do RIR c/c IN-SRF n^{os} 84/79, 23/83 e 67/88)

O exercício da atividade imobiliária abrange o contribuinte que comprar imóvel para venda ou empreender desmembramento ou loteamento de terrenos, incorporação imobiliária ou construção de prédio destinado à venda, não se tratando, apenas, de simples intermediação de negócios imobiliários ou de meros prestadores de serviços de construção.

Enquadram-se, também, na hipótese, por equiparação, as pessoas físicas consideradas empresas individuais que promovam a incorporação de prédios em condomínio ou o loteamento de terrenos, nos termos dos Decretos-Leis n^{os} 1.381/74 e 1.510/76 (arts. 128 a 143 do RIR), as quais estão sujeitas, igualmente, à apuração do lucro real.

Regime de tributação: de acordo com o art. 190, IV, do RIR, as empresas que se dediquem às citadas operações estão sujeitas, obrigatoriamente, à apuração dos seus resultados com base no lucro real, por meio do lucro líquido regularmente apurado em escrituração contábil na forma das leis comerciais, sendo-lhes vedada a possibilidade de opção pela tributação pelo lucro presumido.

Escrituração: consoante o art. 206, IV, do RIR, as referidas pessoas jurídicas deverão possuir livro próprio para registro permanente do estoque de imóveis. No caso de pessoa física equiparada a pessoa jurídica pela prática de operações imobiliárias, a autenticação do citado livro será efetuada por órgão da Secretaria da Receita Federal.

15.1 - Efetivação ou realização da venda

Considera-se o momento da contratação da operação de compra e venda, ainda que mediante instrumento de promessa, carta de reserva com princípio de pagamento ou qualquer outro documento representativo de compromisso ou quando implementada a condição suspensiva a que estiver sujeita essa venda (IN-SRF nº 84/79).

15.2 - Apuração do lucro

Considera-se lucro bruto o valor da venda diminuída do custo, inclusive o custo orçado quando a venda for contratada antes do término do empreendimento.

O lucro bruto na venda de cada unidade será apurado e reconhecido quando contratada a venda.

Na venda à vista o lucro bruto deverá ser apurado e reconhecido no período em que se der a transação e quando a unidade não estiver concluída.

Na venda a prazo ou em prestações, com pagamento do preço após o término do ano-calendário da venda, o lucro bruto poderá ser reconhecido nas contas de resultado de cada período-base proporcionalmente à receita recebida e será registrado em conta específica de resultado de exercícios futuros. Nesta hipótese, a legislação admite que se deixe de registrar o lucro pelo regime de competência.

A partir de 1^o-1-96, de acordo com o art. 30 da Lei nº 8.981/95 c/c a IN nº 51/95, art. 5^o, I, as pessoas jurídicas que explorem atividades imobiliárias deverão considerar como receita bruta de cada período o montante efetivamente recebido relativo às unidades imobiliárias vendidas.

Despesas operacionais: são sempre reconhecidas pelo regime de competência.

15.3 - Custo orçado

O custo dos imóveis vendidos compreende o custo de aquisição de terrenos, prédios, incluídos os impostos e as despesas de aquisição, bem como os custos de planejamento, estudos, legalização e execução

dos projetos de loteamento, desmembramento, incorporação, etc. Também integram o custo os encargos financeiros, como juros, correção prefixada, variações monetárias, desde que vinculados diretamente ao empreendimento, na forma da IN-SRF nº 84/79.

Custo orçado: se a venda for contratada antes de completado o empreendimento, o contribuinte poderá computar no custo do imóvel vendido, além dos custos pagos, incorridos ou contratados, os custos orçados para a conclusão das obras ou melhoramentos que estiver obrigado a realizar (IN-SRF nº 84/79).

15.4 - Juros contratados

Na venda de imóvel com pagamento, restante ou total, contratado para depois do período-base da transação, os juros estipulados no contrato deverão ser apropriados aos resultados dos exercícios a que competirem (IN-SRF nº 84/79).

15.5 - Estoque de unidades imobiliárias

Deverão ser adotados procedimentos específicos no que se refere à manutenção de registro permanente de estoque, cuja exigência não dispensa o contribuinte de possuir e escriturar o livro Registro de Inventário.

Custo das unidades em estoques: deverá ser corrigido monetariamente e a contrapartida da correção (saldo credor) deverá ser registrada na conta transitória de correção monetária, cujo saldo final será computado na apuração do lucro líquido do período.

16 - RESULTADOS NÃO-OPERACIONAIS

Com o advento do Decreto-Lei nº 1.598/77, o conceito de resultado não-operacional ficou bastante restrito, limitando-se às hipóteses expressamente previstas na legislação, abrangendo especificamente aqueles resultantes de operações que não integrem o objeto social, principal ou acessório da pessoa jurídica, relativamente aos ganhos e perdas de capital que são obtidos em função de transações com bens do ativo permanente (com exceção das empresas cujo ramo de atividade é alienação de tais bens), ou seja, bens que *a priori* não serão destinados à venda, quer se trate de transações esporádicas ou reiteradas. Os resultados que não se encontrem taxativamente designados em lei como não-operacionais são considerados como operacionais, como, por exemplo: variações monetárias, receitas e despesas financeiras (*vide* arts. 317 e 336 do RIR).

Sobre a inclusão de resultados como operacionais ou não, *vide*:

- PN-CST nº 344/71 e 213/73 – são não-operacionais os resultados de transações eventuais com imóveis, caso estas não sejam a atividade operacional da pessoa jurídica.
- PN-CST nº 53/76 – caracterização de resultado como não-operacional, ressaltando-se que na atual legislação o resultado das aplicações financeiras é considerado como operacional.
- PN-CST nº 112 – são operacionais as subvenções para custeio ou operação e não-operacionais as subvenções para investimento.
- PN-CST nº 113/78 – as doações são consideradas como não-operacionais.

- PN–CST nº 114/78 – são não-operacionais os ganhos e perdas de capital decorrentes de alienação, desapropriação, baixa por perecimento, a provisão para perdas prováveis na realização de investimentos, reavaliações de ativo computadas em conta de resultado, ágio na emissão de ações, alienação de partes beneficiárias, bônus de subscrição e ações em tesouraria, e prêmios na emissão de debêntures.

16.1 - Ganhos e perdas de capital (art. 369 do RIR)

O *caput* do citado artigo inclui, na espécie, os resultados obtidos na alienação, desapropriação, na baixa por perecimento, extinção, desgaste, obsolescência ou exaustão, ou na liquidação de bens do ativo permanente.

Observa-se que as operações acima descritas somente abrangem situações que podem caracterizar a saída dos investimentos ou bens do ativo imobilizado, não compreendendo ativo diferido, posto que neste se encontram registradas apenas as despesas.

Quando a empresa aliena, independentemente da forma, quaisquer dos bens classificados no ativo permanente, a receita e a despesa são consideradas como não-operacionais. O resultado obtido na venda, positivo ou negativo, é o ganho ou a perda de capital, considerado lucro ou prejuízo, com reflexo positivo ou negativo no lucro real.

De acordo com a IN nº 11/96, art. 36, § 1º, consideram-se como não-operacionais os resultados decorrentes da alienação de bens ou direitos do ativo permanente.

A determinação do ganho ou perda terá por base o valor contábil do bem, assim entendido o que estiver registrado na escrituração, corrigido monetariamente e diminuído da depreciação, amortização ou exaustão acumulada, ou provisão para perdas prováveis na realização do investimento.

Os ganhos/perdas de capital são apurados com base no valor contábil do bem ou direito e, no caso de alienação, em confronto com o valor desta.

De acordo com o art. 379 do RIR não será dedutível na determinação do lucro real a perda apurada na alienação ou baixa de investi-

mento adquirido mediante dedução do imposto de renda devido pela pessoa jurídica.

Ganho/perda de bem do ativo imobilizado: o valor contábil do bem na data da baixa corresponde ao seu custo corrigido monetariamente até a data da alienação (só haverá correção monetária do custo até a data de 31-12-95), ajustado pelo valor da reavaliação (para mais ou menos) e pelo valor das contas retificadoras (depreciação, amortização, exaustão ou provisões permitidas).

GANHO /PERDA DE BEM DO ATIVO IMOBILIZADO
Custo de aquisição do bem
(+) Correção monetária do bem até a data da baixa
= Custo corrigido do bem
(+) Reavaliação ocorrida (se for o caso)
= Custo corrigido e reavaliado do bem
(-) Depreciação, amortização, exaustão acumulada até a data da baixa
= Valor contábil do bem baixado

= Valor da receita não-operacional (alienação do imobilizado)
(-) Valor contábil do bem baixado
= Ganho ou perda de capital na alienação

16.2 - Vendas a longo prazo (art. 370 do RIR)

Apesar da adoção do regime de competência, a legislação fiscal admite exceção, criando a faculdade de, nas vendas de bens do ativo permanente para recebimento do preço no todo ou em parte, após o término do ano-calendário seguinte àquele em que ocorreu a venda, haver o diferimento do reconhecimento da tributação do lucro proporcionalmente à parcela recebida.

Na venda de bens do ativo permanente para recebimento do preço, no todo ou em parte, após o término do ano-calendário seguinte ao ato da contratação, o contribuinte poderá, para efeito de determinar o lucro real, reconhecer o lucro na proporção da parcela recebida em cada período-base.

Caso o contribuinte haja reconhecido o lucro na escrituração comercial no período-base da venda, os ajustes e os controles do lucro diferido serão efetuados no LALUR, pois é uma postergação legal para a tributação de tais ganhos de capital.

16.3 - Desapropriação (art. 371 do RIR c/c os PN-CST nºs 414/70 e 228/72)

O contribuinte poderá diferir a tributação do ganho de capital de bens desapropriados, desde que transfira o ganho para reserva especial de lucros (discriminadamente) e aplique importância igual ao valor do ganho, no prazo de dois anos, na aquisição de outros bens do ativo permanente. Na hipótese de diferimento, a tributação do lucro se dará na medida da realização da reserva, isto é, quando esta for capitalizada ou distribuída como dividendo, ou ainda quando os bens adquiridos forem alienados, baixados por perecimento, depreciação, amortização ou exaustão.

O ganho de capital obtido nas operações de desapropriação para reforma agrária é isento de tributação (art. 184, § 5º, da CF).

16.4 - Provisão para perdas prováveis na realização de investimentos (art. 374 do RIR)

Revogada a possibilidade de dedução dessa provisão, a partir de 1º-1-97, Lei nº 9.249/95.

Vide comentários ao item 10.8 relativo às provisões.

16.5 - Resultado na alienação de investimentos (art. 375/376 do RIR)

O ganho ou a perda na alienação de investimento será apurado pela diferença entre o valor de alienação e o valor contábil determinado de acordo com as normas pertinentes, caso se trate de investimentos avaliados pelo custo de aquisição ou pelo valor do patrimônio líquido.

Ganho/perda de bem do ativo – Investimentos

valor de alienação (-) valor do investimento = ganho/perda de capital
--

Valor do Investimento:

Avaliado pelo *custo de aquisição* (art. 375 do RIR):

valor contábil do investimento
(custo de aquisição corrigido monetariamente)
(-) provisão para perdas (se já computada no lucro real)

Avaliado pelo valor de *patrimônio líquido* (art. 376 do RIR):

valor contábil (valor de patrimônio líquido contabilizado)
(+) ágio na aquisição (corrigido monetariamente)
(-) deságio na aquisição (corrigido monetariamente)
(-) provisão para perdas no investimento (art. 374/375, III do RIR)

Baixa de investimento relevante e influente (art. 377 do RIR):

Deve-se proceder:

- 1) primeiramente, à correção monetária do investimento;
- 2) a ajuste de equivalência, pelo patrimônio líquido, com base em balanço ou balancete da investida, na data da alienação ou, no máximo, até trinta dias antes desta.

Ganhos ou perda por variação na percentagem de participação do capital da investida (art. 378 do RIR): não serão computados na determinação do lucro real.

16.6- Resultados não-operacionais não computados na determinação do lucro real (arts. 390/391 do RIR)

São transações que não se constituem como objetivo principal ou acessório da empresa e, por determinação da lei, não são computadas no lucro real, tais como:

- 1) ágio na emissão de ações por preço superior ao valor nominal ou a parte do preço de emissão de ações sem valor nominal destinadas à formação de reservas de capital;
- 2) valor da alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição;

- 3) prêmio da emissão de debêntures;
- 4) lucro na venda de ações em tesouraria (IN nº 77/86);
- 5) recebimento de subvenções para investimentos e doações do Poder Público (art. 391 do RIR);
- 6) o capital das apólices de seguros ou pecúlios em favor da pessoa jurídica, pago por morte do sócio segurado.

16.7 - Prejuízos não-operacionais

A partir de 1º-1-96 (Lei nº 9.249/96, art. 31, c/c a IN nº 11/96, art. 36), os prejuízos não-operacionais somente poderão ser compensados, nos períodos subseqüentes ao de sua apuração, com lucros da mesma natureza, observado o limite máximo de 30% do lucro líquido ajustado pelas adições ou exclusões previstas para a determinação do lucro real, na forma do art. 15 da Lei nº 9.065/95.

Com vistas à determinação do citado dispositivo, os resultados não-operacionais de todas as alienações deverão ser apurados englobadamente entre si.

No período-base de ocorrência os resultados não-operacionais, positivos ou negativos, integrarão o lucro real, somente se fazendo necessária a separação entre os prejuízos não-operacionais e os prejuízos das demais atividades (prejuízo fiscal), quando no respectivo período forem verificadas as duas espécies de prejuízos, os quais deverão ser comparados, devendo ser adotados os seguintes procedimentos:

- 1) se o prejuízo fiscal (PF) for maior, todo o resultado não-operacional negativo (PNO) será considerado como prejuízo fiscal (sendo por este absorvido) e o restante do prejuízo será considerado como fiscal a ser lançado e controlado na parte B do LALUR com vistas a posterior compensação com o prejuízo fiscal de períodos subseqüentes, observadas as regras de compensação de prejuízos fiscais em geral ($PF > PNO - PNO$ é absorvido pelo PF, não há PNO a ser registrado no LALUR parte B);
- 2) se o resultado não-operacional negativo (PNO) for maior ou igual ao prejuízo fiscal (PF), todo o prejuízo fiscal será consi-

derado não-operacional (PNO > PF, todo o PF será PNO, devendo ser controlado em separado, em folha específica distinta dos prejuízos fiscais da empresa, na parte B do LALUR, para posterior compensação com resultados da mesma natureza, observado o limite de 30% do lucro líquido ajustado do período da compensação).

17 - REAVALIAÇÃO DE BENS

(art. 382 do RIR c/c PN-CST nº 27/81)

17.1 - Conceito

Quando os bens do ativo permanente, corrigidos monetariamente, não refletirem, em condições satisfatórias, o valor corrente no mercado desses bens, a legislação permite que a empresa processe a reavaliação dos bens até o valor que satisfaça o seu valor de mercado, com o fim de eliminar reservas ocultas (patrimônio líquido real).

É o ajuste do custo corrigido dos bens até o respectivo valor de mercado, passando-se a desprezar aquele e utilizar este como novo valor econômico do ativo em questão.

O valor é debitado à conta do imobilizado e creditado diretamente à conta reserva de reavaliação.

O bem reavaliado deverá ser discriminado em condições que permitam a perfeita determinação do valor realizado em cada período.

Além de objetivar a nova avaliação (reavaliação) para manter o registro dos bens do ativo permanente a preços de mercado, a empresa pode utilizar esse procedimento como planejamento fiscal, visando à compensação de prejuízos contábeis simultaneamente aos fiscais, prestes a decair, bem como visando à obtenção de empréstimos, etc.

17.2 - Condições formais para a reavaliação

De acordo com o art. 382 do RIR, a reavaliação deverá basear-se nas disposições contidas no art. 8º da Lei nº 6.404/76 (Lei das S/A), com relação aos seguintes procedimentos:

- 1) deverá incidir sobre *bens do permanente*;
- 2) a *avaliação* será feita por três peritos ou por empresa especializada;
- 3) os avaliadores (inclusive quando se tratar de empresa) deverão ser *nomeados* em assembléia geral dos subscritores;
- 4) deverá haver a apresentação de *laudo* fundamentado que deverá conter, no mínimo (art. 8º da Lei nº 6.404/76):
 - a) identificação e descrição detalhada de cada bem avaliado, acompanhada da respectiva documentação, apontando a data de aquisição e modificações do custo original;
 - b) indicação dos critérios de avaliação e dos elementos de comparação adotados, inclusive sua respectiva fundamentação técnica (art. 382, § 1º, do RIR);
- 5) conhecimento e *aprovação*, pela assembléia, do laudo de avaliação;
- 6) *registro discriminado* dos bens reavaliados, em condições de permitir a determinação do valor realizado em cada período-base (art. 382, § 2º, do RIR);
- 7) seja *constituída reserva de reavaliação*.

Atenção: A reavaliação que não satisfizer às condições da legislação será adicionada ao lucro líquido do período-base, para efeito de determinação do lucro real.

Não poderão ser objeto de reavaliação os investimentos relativos a participações societárias avaliadas pelo patrimônio líquido, tendo em vista que tais investimentos se encontram registrados no permanente pelo valor real da participação, pois estão sujeitas à avaliação em cada período pela equivalência patrimonial (art. 386 do RIR).

17.3 - Contabilização (PN-CST nº 11/79)

Exige-se que seja constituída uma reserva de reavaliação (conta do patrimônio líquido) com o valor da reavaliação.

O valor da reavaliação é debitado diretamente à conta de imóveis (ativo conta do bem reavaliado) e, em contrapartida, lança-se a conta de reserva de reavaliação (patrimônio líquido). A constituição da cita-

da reserva não transita por conta de resultado, sendo registrada contabilmente, tendo em vista que se trata de um lucro econômico (lucro potencial) que ainda não foi realizado.

Depreciação – Amortização – Exaustão: quando incidirem sobre o valor reavaliado são dedutíveis na apuração do lucro real. Entretanto, tal dedução é considerada como uma das formas de realização do ativo, o que enseja adição de igual valor ao lucro real, ao que foi transferido da reserva de reavaliação para os lucros acumulados. Deste modo, em consequência do citado lançamento, não há influência ou ganho fiscal, pois, com relação ao lucro real, anula-se qualquer efeito. É como se não tivesse sido realizada a reavaliação.

Poderá ser necessário ajustar-se a taxa anual de depreciação do encargo correspondente ao bem ou direito para o restante do prazo previsto de utilização deles. Tal ajuste, se implicar utilização de taxas nominais superiores às previstas na legislação tributária, não poderá resultar na diminuição do montante do tributo que seria devido se não tivesse ocorrido a reavaliação.

A reserva de reavaliação é corrigida monetariamente, haja vista que se trata de conta integrante do patrimônio líquido.

17.4 - Tributação da reserva de reavaliação (art. 383 do RIR)

Considera-se realizada a reserva de reavaliação, devendo o correspondente valor ser adicionado na determinação do lucro real (*vide* PN-CST nº 27/81):

- 1) no período-base em que for utilizada para aumento do capital social, exceto quando se tratar de imóveis e patentes, consoante os arts. 384/385 e 512 do RIR;
- 2) em cada período-base pelo valor dos bens que forem realizados, inclusive por: alienação sob qualquer forma, depreciação, amortização ou exaustão, baixa por perecimento, transferência do ativo circulante ou realizável a longo prazo (IN-SRF nº 107/88 – realização também em permuta ou dação de pagamento).

A partir de 1º-1-97, a Lei nº 9.430/96, art. 88, IX, revogou a matriz legal do citado art. 383, II, d, do RIR (art. 35, § 1º do Decreto-Lei nº 1.598/77 e Decreto-Lei nº 1.730/79, art. 1º, VI), que mandava computar na determinação do lucro real o valor do bem transferido do ativo permanente para o ativo circulante. Deste modo a simples transferência do permanente para o circulante não constitui forma de realização e tributação da reserva.

Compensação com prejuízos fiscais (art. 383, parágrafo único, c/c o art. 512 do RIR): somente poderá ser utilizada com esta finalidade quando ocorrer a efetiva realização do bem reavaliado (matriz legal: art. 40 da Lei nº 7.799/89).

A partir de 1º-1-97, a Lei nº 9.430/96, art. 88, XII, revogou a matriz legal do citado art. do RIR (Lei nº 7.799/89, art. 40). Portanto, não mais existe a restrição para que somente ocorra a compensação com a reserva quando se der a efetiva realização do bem, objeto da reavaliação. Tal entendimento se justifica tendo em vista o limite de 30% hoje em vigor para a compensação de prejuízos em relação ao lucro real.

Reavaliação na fusão, incorporação ou cisão: o valor de reserva relativo a bens do ativo em virtude de reavaliação, quando da ocorrência de qualquer desses eventos, não será computado no lucro real enquanto mantida como reserva na sucedida; quando transferidas, terão o mesmo tratamento tributário que teriam na sucedida (IN-SRF nº 77/86; art. 388 do RIR).

Lucro arbitrado: a Portaria nº 524/93, art. 6º, IV c/c a IN-SRF nº 79/93, art. 6º, IV, dispõe que o valor da reserva de reavaliação ainda não tributado deverá ser adicionado no período em que a pessoa jurídica tiver seu lucro arbitrado. Ressalte-se que tal exigência carece de amparo legal, pois o art. 5º da Lei nº 8.849/94 (MP nº 402/93) refere-se, apenas, aos lucros diferidos, entre os quais não se inclui a reserva de avaliação, pois, pela sua própria natureza, ela não se caracteriza como lucro diferido.

Entretanto, a partir de 1º-1-95, o art. 52 da Lei nº 8.981/95 passou a dar suporte legal à citada exigência ao prescrever que serão acrescidos ao lucro arbitrado as parcelas controladas na parte B do LALUR que deveriam ser adicionadas ao lucro real.

Exemplo do cálculo da reavaliação de bens:

1) VALOR CONTÁBIL CORRIGIDO =	5.000
(-) DEPRECIACÃO ACUMUL.	<u>(2.000)</u>
	3.000
VALOR DO LAUDO =	4.500
(-) VALOR REMANESCENTE	<u>(3.000)</u>
	1.500

D ativ. bem

C reserva reavaliação p.l. 1.500

ENCARGO DE DEPRECIACÃO - 10%

5.000 x 10% = 500

1.500 x 10% = 150

ENCARGO 650

D despesa depreciação

C depreciação acumulada 650

REALIZACÃO =

D reserva reavaliação

C resultado não-operacional 150

2) CUSTO CORRIGIDO 800

LAUDO 1.400

UTILIZACÃO DE 50% DA RESERVA PARA AUMENTO DE CAPITAL

REAVALIAÇÃO = 1.400 D bem
(800) C reserva 600
600

AUMENTO DE CAPITAL

D reserva

C capital 300

DEVE-SE ADICIONAR 300 AO LUCRO LÍQUIDO NA APURACÃO DO LUCRO REAL

3) ALIENACÃO DO BEM POR 1.200
CUSTO CORRIGIDO DO BEM 800
VALOR DA REAVALIAÇÃO 600

VALOR DE ALIENACÃO = 1.200

REVERSÃO DA RESERVA = 600

RESULTADO 1.800

CUSTO DO BEM (1.400)

GANHO NÃO-OPERACIONAL 400

SE NÃO HOUVESSE A REAVALIAÇÃO:

VALOR DE ALIENACÃO 1.200

CUSTO DO BEM (800)

GANHO NÃO OPERACIONAL 400

NÃO HÁ ADIÇÃO A FAZER PORQUE A REALIZACÃO DA RESERVA JÁ TRANSITOU POR RESULTADO.

18 - CORREÇÃO MONETÁRIA NAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

(arts. 394 a 429 do RIR)

18.1 - Evolução da legislação que dispõe sobre correção monetária das demonstrações financeiras

- Instituída pela Lei nº 6.404/76 (Lei das S/A).
- Regulamentada pelo Decreto-Lei nº 1.598/77.
- Modificada pelo Decreto-Lei nº 2.065/83 e pela Lei nº 7.450/85.
- Extinta pelo Decreto-Lei nº 2.287/86, de 23-7-86.
- Reimplantada pelo Decreto-Lei nº 2.308/86, de 19-12-86, e pelo Decreto-Lei nº 2.341/87, de 29-6-87, com as alterações introduzidas pelos decretos-leis nºs 2.397/87 e 2.429/88.
- Extinta pela Lei nº 7.730/89.
- Reimplantada pela Lei nº 7.799/89, diploma legal que vigorou até 31-12-95, com exceção dos períodos em que esteve suspensa a sua aplicação e alterações posteriores.
- Suspensa pelo art. 42, Lei nº 8.177/91, de 1º-3-91.
- Reintroduzida, com a previsão do reconhecimento da diferença IPC/BTNF pela Lei nº 8.200/91, de 28-6-91, regulamentada pelo Decreto nº 332/91, de 4-11-91.
- Alterada pela Lei nº 8.383/91, de 31-12-91 – UFIR mensal.
- Lei nº 8.541/92 c/c Portaria nº 441/92 – UFIR diária.
- Lei nº 8.981/95 (MP nº 812/94) – UFIR trimestral a partir de 1º-1-95, com as alterações da Lei nº 9.065/95 (MP nº 520/94) – desindexação dos tributos que passaram a ser apurados em reais a partir de 1º-1-95.

- Lei nº 9.069/95 – (MP nº 596/94) – Plano Real, extinção da UFIR diária a partir de 1º-9-94.
- Lei nº 9.249/95 – revogação da correção monetária das demonstrações financeiras a partir de 1º-1-96, permanecendo em vigor apenas as regras relativas ao lucro inflacionário diferido.

A partir de 1º-1-96, Lei nº 9.249/95, art. 4º, foi revogada a correção monetária das demonstrações financeiras (leis nºs 7.799/89 e 8.200/91), ficando vetada a utilização de qualquer sistema de correção monetária das demonstrações financeiras, inclusive para fins societários.

Deste modo os dispositivos e os respectivos comentários contidos neste capítulo somente são aplicáveis a fatos geradores ocorridos até 31-12-95, ficando vedada, inclusive, a possibilidade de se fazer a correção monetária para atender a determinações do estatuto ou contrato social, assembléias, etc, com fins contábeis, tendo em vista que, igualmente, foi alterada a redação do art. 187, IV, da Lei nº 6.404/76 (Lei das S/A), que previa a inclusão do saldo da conta de correção monetária na composição da Demonstração do Resultado do Exercício.

Conceito: os efeitos da modificação do poder de compra da moeda nacional decorrentes do processo inflacionário sobre o valor dos elementos do patrimônio são computados na determinação do lucro real mediante os procedimentos de correção monetária por ocasião da elaboração do balanço patrimonial e da apuração do resultado do exercício.

Constitui em um procedimento contábil com a finalidade de incorporar ao patrimônio e ao resultado da pessoa jurídica os efeitos da perda do poder aquisitivo da moeda – inflação (art. 396 do RIR).

Legislação em vigor

- Até o ano-calendário de 1995 – leis nºs 7.799/89, 8.383/91, 8.541/92, 8.981/95, 9.065/95, 9.069/95.
- A partir de 1º-1-96 – Lei nº 9.249/95, respeitadas as legislações vigentes nos períodos de ocorrência dos respectivos fatos geradores.

18.2 - Objetivo da correção monetária de balanço (art. 395 do RIR)

Expressar, em valores reais, os elementos patrimoniais e a base de cálculo do imposto de renda de cada período-base, não sendo permitida à pessoa jurídica a utilização de procedimentos de correção monetária das demonstrações financeiras que descaracterizem seus resultados com a finalidade de reduzir a base de cálculo do imposto ou postergar seu pagamento (art. 395, parágrafo único do RIR).

18.3 - Dever de corrigir – Contas sujeitas à correção (art. 396 do RIR c/c IN nº 71/78)

- a) Contas de *ativo permanente* e respectivas contas retificadoras de Depreciação, Amortização ou Exaustão e de provisões para perdas prováveis na realização do valor dos investimentos.
- b) Contas representativas do *custo dos imóveis* não classificados no Ativo Permanente.
- c) Contas representativas das *aplicações em ouro*, ativo financeiro ou não (IN–RF nº 41/88, item 1.3).
- d) Contas representativas de *adiantamento a fornecedores* de bens sujeitos à correção monetária, salvo se o contrato prever a indexação do crédito, inclusive aplicações em consórcio.
- e) Contas representativas de *mútuo entre pessoas jurídicas ligadas*, interligadas, controladoras e controladas ou associadas de qualquer forma, bem como dos créditos da empresa com seus sócios ou acionistas.
- f) Contas representativas de *adiantamentos para futuro aumento de capital* (contas devedoras e credoras);
- g) Contas integrantes do *patrimônio líquido*, inclusive as retificadoras: ações em tesouraria, quotas liberadas.

A conta capital social só é corrigível na parte do capital que já se encontrar integralizada, devendo a respectiva correção ser registrada em conta de reserva de capital (momento da correção *vide* PN–CST nºs 23/81 e 28/84).

Encargos de mútuos (art. 397 do RIR): O RIR, com base no entendimento da IN-SRF nº 125/95 (sem base legal), trouxe a previsão de que relativamente aos mútuos contratados com a cobrança de encargos, cuja variação seja diferente da UFIR, a diferença verificada entre o valor da atualização prevista no contrato e a variação da UFIR teria o seguinte tratamento:

- quando a correção prevista no contrato fosse superior à da UFIR, o valor excedente seria considerado como receita ou despesa financeira, pela mutuante ou mutuária, respectivamente;
- quando a correção prevista no contrato fosse inferior à da UFIR, seria considerada como despesa indedutível.

A partir de 1º-1-96, com a revogação da correção monetária, a citada disposição torna-se sem efeito.

Créditos com sócios ou acionistas (art. 399 do RIR):

O RIR, no citado artigo (sem base legal), dispôs que no caso de liquidação de créditos da pessoa jurídica com seus sócios ou acionistas por quantia inferior ao valor original atualizado monetariamente, a perda, sob qualquer título, será considerada como indedutível na determinação do lucro real.

18.4 - Pessoas jurídicas obrigadas (IN-SRF nº 71/78)

Todas as pessoas jurídicas que estejam obrigadas à apuração do lucro líquido contábil com vistas à apuração do lucro real, base de cálculo do imposto de renda, quer como opção ou por expressa determinação legal. Infere-se, assim, que as pessoas jurídicas que optem pela tributação com base no lucro presumido e mantenham livro Caixa estão dispensadas de fazer a correção monetária.

18.5 - Época da correção

Deverá ser procedida a correção monetária das demonstrações financeiras por ocasião do encerramento do período-base de incidência do imposto de renda:

- 1) nos balanços ou balancetes mensais, para as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real mensal ou anual, inclusive quando houver opção pelo pagamento do imposto com base em estimativa;
- 2) no balanço levantado com vistas à incorporação, fusão ou cisão de empresas, na data do respectivo evento;
- 3) no balanço final, por ocasião do encerramento das atividades da empresa;
- 4) no curso do período, por ocasião da baixa de bens e direitos do ativo sujeito à correção monetária e dos valores registrados em conta do patrimônio líquido e suas respectivas contas retificadoras, salvo exceções legalmente previstas.

Nas aquisições ou entradas de bens e valores em contas sujeitas à correção monetária, estes são corrigidos a partir da data do evento.

Para efeitos fiscais não tem qualquer influência a correção monetária efetuada fora das hipóteses previstas, nem mesmo se houver contabilização do respectivo valor em balanço de encerramento de exercício em época diversa daquela prevista na legislação do imposto de renda.

Balanço intermediário:

Art. 402, § 2º, do RIR – para efeito de determinar o lucro real, o lucro apurado em balanço que não corresponda a encerramento de período-base de incidência – balanços intermediários – não poderá ser corrigido monetariamente, salvo nos casos de incorporação, fusão ou cisão ou encerramento de atividades.

18.6 - Método (art. 394, parágrafo único, do RIR)

A correção monetária será efetuada com base na variação da UFIR diária (Unidade Fiscal de Referência) verificada no período. A partir de 1º-9-95, UFIR mensal (Lei nº 9.069/95 – MP nº 596/94), e a partir de 1º-1-95 a variação da UFIR passou a ser trimestral (Lei nº 8.981/95).

18.7 - Escrituração (art. 405 do RIR; IN-RF nº 71/78)

Devem ser mantidos controles contábeis adequados, individualizando as contas por sua natureza, devendo os bens do ativo ser registrados de modo a permitirem a identificação do ano de aquisição, acréscimos, depreciações, custo histórico, reavaliações, etc. (art. 406 do RIR).

As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real deverão manter livro Razão Auxiliar em UFIR – RAZUF, no qual as contas sujeitas à correção monetária serão escrituradas, adotando-se como unidade de conta a UFIR diária (art. 409 do RIR) até 31-8-94; após, UFIR mensal e, a partir de 1º-1-95, UFIR trimestral, tendo sido procedida a última correção em 31-12-95 com base na UFIR de 1º-1-96 (0,8287).

O RAZUF poderá revestir-se da forma de livro, ficha ou formulário contínuo, estando dispensado seu registro em órgão público. Contudo, dele deverão constar termos de abertura e encerramento e ser numerado seqüencialmente (IN-SRF nº 35/78).

A escrituração da movimentação das contas deverá ser feita em partidas diárias a cada registro na escrituração comercial, ou mediante a transposição do total dos débitos e créditos no dia.

O valor corrigido será apurado pela conversão, para moeda corrente nacional, do saldo das contas em UFIR constantes do RAZUF, pelo valor nominal da UFIR na data de encerramento do período.

As correções apuradas em cada conta são incorporadas aos respectivos saldos anteriores, com exceção da correção da conta capital integralizado, a qual é registrada na subconta específica – reserva de capital – até futura incorporação ao capital.

Lei nº 9.069/95, arts. 43 e 47 (MP nº 596/94) – foram feitas as seguintes alterações:

- a UFIR diária vigorou até 31-8-94, data da edição da medida provisória;
- a partir de 1º-9-94 a correção monetária das demonstrações financeiras será efetuada com base na UFIR;
- o período da correção será compreendido entre o último balanço corrigido e o primeiro dia do mês seguinte àquele em que o balanço deverá ser corrigido.

Lei nº 8.981/95, art. 1º – a partir de 1º-1-95, a variação da UFIR passou a ser fixada por períodos trimestrais.

Dispensa de escrituração diária do Razão em UFIR (art. 410 do RIR): pessoa jurídica com patrimônio líquido com valor inferior ao equivalente a 700.000 UFIR (diária) está dispensada da escrituração diária do Razão, ficando obrigada a efetuar-la, somente, por ocasião do balanço a corrigir (a partir de 1º-1-95 a variação da UFIR passou a ser trimestral).

Lei nº 9.249/95, art. 4º:

- a partir de 1º-1-96, foi revogada a correção monetária;
- após a correção monetária feita em 31-12-95, com base na UFIR vigente em janeiro de 1996 (UFIR de 0,8287), não mais haverá correção das demonstrações financeiras.

18. 8 - Procedimentos para a apuração

Até o ano-calendário de 1995 – a correção monetária, por ocasião do balanço patrimonial, das contas designadas na lei, era obrigatória.

A conta especial de correção monetária recebe lançamentos, a débito e a crédito, como contrapartidas das contas sujeitas à correção. A contrapartida dos ajustes de correção monetária das citadas contas será registrada em conta de resultado, da qual poderão resultar os seguintes saldos:

- 1) *Ocorrendo saldo credor* (correções das contas devedoras maiores do que as das contas credoras, revelando tal fato que os bens corrigíveis foram financiados, em grande parte, por terceiros – ativos corrigíveis > patrimônio líquido) – computar-se-á este como receita, no resultado do Lucro Real, observando-se as regras sobre opção para diferimento da tributação do Lucro Inflacionário não realizado e a tributação do mínimo previsto legalmente.
- 2) *Em resultando saldo devedor* (correções das contas credoras maiores do que as contas devedoras, revelando tal fato que os bens corrigíveis foram financiados, em grande parte, com recursos próprios – patrimônio líquido > ativos corrigíveis) – poderá ser deduzido integralmente como encargo do período, pois indica perda de capital.

Na transposição para o Razão em UFIR dos lançamentos da escrituração comercial, os valores registrados serão convertidos para UFIR mediante sua divisão pelo valor desta (art. 411 do RIR) (Lei nº 8.981/95 – UFIR passou a ter variação trimestral).

Na época da correção, todas as contas do RAZUF serão corrigidas mediante a multiplicação da quantidade de UFIR constante da conta pelo valor da UFIR na data do balanço ou balancete a corrigir, obtendo-se o valor da correção monetária pela diferença entre o valor corrigido e o saldo de cada conta antes da correção:

- a) *acréscimos* – os bens e valores acrescidos no período-base serão corrigidos segundo a variação da UFIR a partir do dia do acréscimo até o final do período ou até o dia da baixa.
- b) *baixas, ajustes, liquidações, etc* – os bens e valores baixados no curso do período-base serão corrigidos até a data da baixa (art. 401 do RIR).
- c) *contas retificadoras* – serão também corrigidas até o final do período ou até a data da baixa.

Os valores da correção monetária apurados no Razão em UFIR serão contabilizados:

- *a Débito* – Contas do Ativo Permanente e as retificadoras do Patrimônio Líquido;
- *a Crédito* – Contas do Patrimônio Líquido e as retificadoras do Ativo Permanente;
- *as Contrapartidas dos lançamentos* – serão registradas numa conta de resultado – resultado da correção monetária do balanço.

A partir de 1º-1-96, Lei nº 9.249/95, art. 4º: com a revogação da correção monetária das demonstrações financeiras, todos os valores registrados em UFIR deverão ser convertidos em reais, tomando-se por base a UFIR de 1º-1-96 – 0,8287.

Os valores controlados na parte B do LALUR, existentes em 31-12-95, somente serão corrigidos monetariamente até esta data, utilizando-se a UFIR de 1º-1-96 – 0,8287, observada a legislação então vigente, ainda que venham a ser adicionados, excluídos ou compensados em períodos-bases posteriores (art. 6º da citada lei).

19 - LUCRO INFLACIONÁRIO DO PERÍODO

É um ganho econômico que se origina da manutenção, no patrimônio das empresas, de ativos sujeitos à correção monetária em valores excedentes ao Patrimônio Líquido.

Na realidade, trata-se de um lucro econômico decorrente dos efeitos da inflação sobre o patrimônio e o resultado da empresa, como consequência do procedimento da correção monetária obrigatória das demonstrações financeiras, relativo a lucro que a empresa registrou contabilmente, mas ainda não realizou financeiramente.

A partir de 1^o-1-96 – tendo em vista a queda dos índices de inflação e em face da revogação da correção monetária das demonstrações financeiras pela Lei nº 9.249/95, art. 4^o, a partir do ano-calendário de 1996 não há mais que se falar na hipótese de apuração do lucro inflacionário.

Entretanto, uma vez que a legislação tributária, de acordo com o CTN, rege-se pelas regras vigentes à época de ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, em consequência, apesar da extinção da correção monetária a partir de 1^o-1-96, a figura do lucro inflacionário permanece, haja vista a existência dos saldos acumulados constantes e controlados no LALUR, na parte B, que estão sujeitos às regras de realização e tributação em cada período.

A Lei nº 9.249/95 não trouxe qualquer alteração com relação à realização do lucro inflacionário acumulado, permanecendo em vigor as regras já existentes, tendo sido criado, porém, um incentivo à tributação acelerada do respectivo saldo.

19.1 - Saldo devedor e saldo credor da correção monetária

As contas sujeitas à correção monetária têm como contrapartida o registro na conta de resultado da correção monetária que poderá, ao final do período-base, gerar:

- 1) *Saldo devedor* – os valores registrados no patrimônio líquido são superiores aos valores do ativo sujeitos à correção monetária. Isto indica que parte do ativo da pessoa jurídica foi adquirido com recursos do próprio patrimônio líquido.

Se o saldo da conta de correção monetária resultar em saldo devedor, este será integralmente computado como despesa do próprio exercício social, uma vez que tal fato indica que a aplicação de capital em bens do ativo não-corrigeíveis ocasionou uma perda de capital como consequência da inflação no período.

- 2) *Saldo credor* – os valores registrados no ativo, sujeitos à correção monetária, são superiores aos constantes do patrimônio líquido. Isto indica que parte do ativo da empresa foi adquirido com recursos de terceiros.

Se o saldo da conta de correção monetária resultar em credor, significa ganho em decorrência de capital aplicado em bens corrigíveis do ativo adquiridos com recursos de terceiros. Deste fato resulta a presunção da existência de um lucro denominado *lucro inflacionário*.

19.2 - Conceito

O conceito de lucro inflacionário é estabelecido exclusivamente para fins fiscais, cujo controle é extracontábil, no LALUR, apesar de a correção monetária ser uma obrigação exigida pela lei comercial e feita contabilmente, devendo-se ressaltar, entretanto, que tais figuras não podem ser confundidas, pois, para apuração do lucro inflacionário, a legislação fiscal prevê ajustes e a possibilidade de diferimento da tributação.

Considera-se lucro inflacionário, em cada período-base, o saldo credor da conta correção monetária ajustado pela diminuição das variações monetárias e das receitas e despesas financeiras computadas no lucro líquido do período-base (art. 416 do RIR).

O ajuste será procedido mediante a dedução do saldo credor da conta de correção monetária de valor correspondente à diferença positiva entre a soma das despesas financeiras com as variações monetárias passivas e as somas das receitas financeiras com as variações monetárias ativas.

$$LI = SC - (DF + VMP > RF + VMA)$$

LI - LUCRO INFLACIONÁRIO

SC - SALDO CREDOR DE CORREÇÃO MONETÁRIA

DF - DESPESAS FINANCEIRAS

VPM - VARIAÇÃO MONETÁRIA PASSIVA

RF - RECEITA FINANCEIRA

VMA - VARIAÇÃO MONETÁRIA ATIVA

Art. 415 do RIR – o saldo da conta correção monetária será computado na determinação do lucro real, mas o contribuinte terá a *opção de diferir*, com observância dos dispositivos do vigente Regulamento do Imposto de Renda, a tributação do lucro inflacionário não-realizado.

19.3 - Lucro inflacionário acumulado (art. 416, § 2º do RIR)

É a soma do lucro inflacionário do período-base com o saldo de lucro inflacionário a tributar transferido (diferido) do período-base anterior. Compreende todo o lucro inflacionário transferido de períodos anteriores e corrigido pela inflação do período (parte B do LALUR), somado ao lucro inflacionário do próprio período.

De acordo com os arts. 6º e 7º, § 2º, da Lei nº 9.249/95 – o valor do saldo do lucro inflacionário acumulado, controlado na parte B do LALUR, existente em 31-12-95, será corrigido monetariamente até esta data, pela aplicação da UFIR de 1º-1-96 – 0,8287, devendo ser observada a legislação vigente para a sua realização.

19.4 - Lucro inflacionário a tributar (art. 416, § 3º, do RIR)

Será registrado em conta especial no LALUR e o saldo transferido do período-base anterior será corrigido monetariamente com base na variação do valor da UFIR entre o dia do balanço de encerramento do período-base anterior e o dia do balanço do exercício da correção.

A partir de 1ª-1-96, em face da revogação da correção monetária, só restará a ser tributado, em cada período posterior, o saldo do lucro inflacionário acumulado existente em 31-12-95 e constante na parte B do LALUR, o qual não mais estará sujeito a qualquer outra correção.

19.5 - Lucro inflacionário realizado (art. 417 do RIR)

De acordo com a concepção de lucro inflacionário, considera-se que uma parte deste se realiza, em cada período-base, para a qual a legislação não admite que se postergue o imposto de renda sobre ela incidente.

A própria legislação fiscal determina, textualmente, as formas de realização do lucro inflacionário, as quais estão proporcionalmente vinculadas à realização do Ativo Permanente, consoante as seguintes normas:

- *Investimentos* – pelos lucros ou dividendos recebidos no ano ou pela sua baixa;
- *Imobilizado* – pela baixa dos bens ou pela sua depreciação, amortização ou exaustão;
- *Diferido* – pela baixa ou amortização;
- *Imóveis fora do Permanente* – pela sua baixa.

Cálculo

Art. 417 do RIR – para efeito de determinar o lucro real em cada período-base, considerar-se-á realizada parte do lucro inflacionário acumulado proporcional ao valor, realizado no mesmo período, dos bens e direitos do ativo sujeitos à correção monetária.

Por opção, a pessoa jurídica poderá fazer a apuração do lucro inflacionário com vistas à tributação, apenas, da parcela realizada no período ou do mínimo legalmente estabelecido, uma vez que, se não

for feita a citada apuração, o valor do saldo credor da conta de correção monetária computado no resultado do período já estará automaticamente incluído dentro do lucro líquido a ser considerado para efeito da determinação do lucro real, caso em que será tributado integralmente, hipótese em que somente haverá ajuste a ser feito para o lucro real se a pessoa jurídica tiver saldo acumulado de lucro inflacionário registrado no LALUR, parte B, para o qual deverão ser obedecidas as regras de tributação normais aplicáveis à espécie.

Procedimentos para apuração do lucro inflacionário:

- a) *Apuração*: será determinada a *relação percentual* entre o valor dos bens e direitos do ativo sujeitos à correção monetária, realizados no período-base e a soma dos seguintes valores:
 - 1) a média do valor contábil do Ativo Permanente no início e no fim do período-base;
 - 2) a média do saldo das demais contas do Ativo sujeitas à correção monetária (art. 396, inciso I, b, c, d, e, f, do RIR), no início e no fim do período-base (aplicações em ouro, adiantamentos de fornecedores, outros).
- b) *Realização* – o valor dos bens e direitos do Ativo sujeitos à correção monetária realizado no período-base será a soma dos seguintes valores:
 - 1) custo contábil dos imóveis existentes no estoque no início do período-base e baixados no curso deste;
 - 2) valor contábil, corrigido monetariamente até o dia da baixa, dos demais bens e direitos do ativo sujeitos à correção monetária, baixados no curso do período-base;
 - 3) cotas de depreciação, amortização e exaustão computadas como custo ou despesa operacional do período-base;
 - 4) lucros ou dividendos recebidos, no período-base, de quaisquer participações societárias registradas como investimento;
 - 5) os valores correspondentes às liquidações do saldo da conta de mútuo, ressalvada a parcela utilizada pela mutuante para aumento de capital da mutuária.
- c) O montante do *lucro inflacionário realizado*, no período-base, será determinado mediante a aplicação da percentagem de que trata a alínea “a” sobre o lucro inflacionário acumulado.

$$\text{LIR} = \frac{\text{LIA} \times \text{AR}}{\text{VMA}}$$

LIR – lucro inflacionário realizado

LIA – lucro inflacionário acumulado

AR – valor do ativo (permanente e demais contas do ativo sujeitas à CM) realizado no período-base.

VMA – valor médio do ativo que corresponde à média aritmética do valor contábil no início (AI) E NO FINAL (AF) DAS CONTAS DO ATIVO PERMANENTE E DAS DE-MAIS CONTAS DO ATIVO SUJEITO À CM.

$$\text{VMA} = \frac{(\text{AI} + \text{AF})}{2}$$

19.5.1 - Percentual mínimo de realização

A lei determina que em cada período-base, no mínimo (se o valor efetivamente realizado for menor), deverá ser realizado o lucro inflacionário nos percentuais abaixo:

Mensalmente:

- até 31-12-94 – 1/240 (art. 417, § 4º do RIR);
- a partir de 1º-1-95 – 1/120 (art. 418 do RIR).

Anualmente:

- até 31-12-94 – 5%;
- a partir de 1º-1-95 – 10% (art. 418 do RIR).

Art. 417, § 5º do RIR – é facultado ao contribuinte considerar realizado valor de *lucro inflacionário* maior que o apurado independentemente da causa que justifique tal procedimento.

A partir de 1º-1-96 – Lei nº 9.249/95, art. 7º – permanecem inalteradas as regras de realização e tributação do saldo do lucro inflacionário existente em 31-12-95, de acordo com as normas então vigentes – realização em função das baixas ou realizações dos ativos sujeitos à correção monetária ou em razão da realização do mínimo exigida legalmente – devendo-se, contudo, ser observadas as seguintes condições:

- 1) para fins do cálculo do lucro inflacionário realizado nos períodos-base posteriores, os valores dos ativos que estavam sujeitos à correção monetária, existentes em 31-12-95, deverão ser registrados destacadamente na contabilidade da pessoa jurídica (art. 7º, § 1º, da aludida lei);
- 2) o saldo a tributar somente será corrigido até 31-12-95 pela UFIR de 1º-1-96 – 0,8287.

19. 6 - Lucro inflacionário diferido (art. 419 do RIR)

A legislação dá opção à pessoa jurídica de poder postergar o pagamento do imposto referente ao lucro inflacionário, mediante a possibilidade de diferir a tributação do citado lucro que não for realizado até o período-base de sua realização ou, em cada período, de conformidade com a realização mínima obrigatória da lei.

Art. 419 – Lucro inflacionário diferido – é a parcela que não foi tributada no período-base que a lei deu a opção de diferir. Consiste no saldo do lucro inflacionário acumulado, depois de deduzida a parte computada na determinação do lucro real. Será transferida para o período-base seguinte e controlada na parte B do LALUR, passível de correção monetária.

De acordo com o PN-CST nº 03/83, a opção pelo diferimento deve ser feita de modo regular e exercida tempestivamente por ocasião da entrega da declaração de rendimentos, onde será apurado o lucro inflacionário (diferido) e o realizado (a ser tributado no período). No LALUR é feito o controle do lucro inflacionário da parte realizada em cada período e do saldo acumulado diferido para posterior realização em períodos subseqüentes.

O aludido parecer normativo também entende que a destinação que a pessoa jurídica vier a dar, em sua escrituração comercial, ao saldo credor da conta de correção monetária do balanço não interfere com o regime tributário aplicável ao lucro inflacionário.

Observações:

a Lei nº 8.981/95 (MP nº 812/94, art. 113) revogou as normas da legislação do imposto de renda relativas ao diferimento da tributação do lucro inflacionário, apurado a partir de 1º-1-95.

Pela MP nº 947/95 – Lei nº 9.065/95, art. 3º, foi restaurada a faculdade de a pessoa jurídica diferir a tributação do lucro inflacionário não-realizado.

O art. 8º da Lei nº 9.065/65 disciplinando a realização mensal dispõe que: no mínimo, deverá ser considerado realizado o valor equivalente a 1/120 do lucro inflacionário, corrigido monetariamente, apurado em cada ano-calendário anterior. A parcela considerada como realizada integrará, deste modo, a base de cálculo do imposto de renda.

Lei nº 9.249/95 – a partir de 1º-1-96 o lucro inflacionário diferido, a ser controlado na parte B do LALUR e realizado em períodos posteriores, será a diferença entre o saldo acumulado remanescente do período-base anterior menos o realizado no próprio período-base, não incidindo mais, sobre ele, qualquer correção monetária posteriormente a 31-12-95, fazendo-se a correção dos valores registrados na parte B pela UFIR de 1º-1-96 (0,8287).

19.7 - Tratamento fiscal na apuração do lucro real

Lucro inflacionário realizado – *adição* ao lucro líquido.

Lucro inflacionário do período-base – *exclusão* do lucro líquido (regra aplicável até 31-12-95).

Controle no LALUR – parte B do *lucro inflacionário acumulado* (a partir de 31-12-95 sem qualquer correção monetária).

Exemplo da apuração do lucro inflacionário:

SALDO CREDOR DE CORREÇÃO MONETÁRIA	6.000
JUROS PASSIVOS	400
JUROS ATIVOS	600
DESCONTOS FINANCEIROS OBTIDOS	100
DESCONTOS FINANCEIROS CONCEDIDOS	200
VARIAÇÕES MONETÁRIAS PASSIVAS	3.000
VARIAÇÕES MONETÁRIAS ATIVAS	700

LUCRO INFLACIONÁRIO DO PERÍODO-BASE

DF + VMP = 400 + 200 + 3.000 = 3.600

RF + VMA = 600 + 100 + 700 = 1.400

L.I. P.B. = 6.000 - (3.600 - 1.400) = 3.800

LUCRO INFLACIONÁRIO ACUMULADO

LI DIFERIDO P. ANT. - 2.780

CM LI. DIFERIDO 120% - 3.336

L.I.P. B. - 3.800

L.I ACUMULADO = 2.780 + 3.336 + 3.800 = 9.916

LUCRO INFLACIONÁRIO REALIZADO	
VALOR CONTÁBIL ATIVO X1 INÍCIO P.B. - 2.380	
VALOR CONTÁBIL ATIVO X1 FIM P.B. - 4.740	
REALIZAÇÃO DO ATIVO - 273	
BENS VENDIDOS DURANTE O PERÍODO	- 164
BENS ADQUIRIDOS E BAIXADOS	- 49
DEPRECIÇÃO	- 19
LUCROS E DIVIDENDOS RECEBIDOS	- 41
	273

PERCENTUAL DE REALIZAÇÃO:

$$\text{MÉDIA} = \frac{2.380 + 4.740}{2} = 3.560$$

$$\text{PERCENTUAL} = \frac{273}{3.560} \times 100 = 8\%$$

LUCRO INFLACIONÁRIO REALIZADO = 9.916 x 8% = 793,28 ADIÇÃO NO LALUR
 EXCLUSÃO NO LR = 3.800
 LALUR - ACUMULADO = 9.916 - 793,28 = 9.122,72

19.8 - Situações especiais

19.8.1 - Empresas em fase pré-operacional (art. 400, I, do RIR c/c IN-SRF nº 54/88, 65/89 e 125/91 e o ADN-CST nº 20/88)

No período que anteceder o início das operações sociais ou a implantação do empreendimento, não se aplicam ao lucro inflacionário apurado os percentuais de realização mínima previstos no art. 418 do RIR.

Entretanto, considera-se realizada, em cada período-base, a parcela do lucro inflacionário acumulado proporcional ao valor realizado, no mesmo período, do Ativo Permanente.

19.8.2 - Empresas beneficiárias de incentivo fiscal (PN-CST nº 29/80)

O lucro inflacionário correspondente ao exercício de atividade beneficiada com isenção ou redução do imposto é insusceptível de diferimento na mesma proporção do favor a que a atividade tem direito, pois se não há tributação do lucro, por ser este isento ou reduzido, não deverá ele ser objeto de diferimento (IN-SRF nº 91/84).

O lucro inflacionário apurado na fase pré-operacional e realizado a partir do período-base em que o empreendimento objeto de incentivo fiscal entrar em operação gozará da isenção do imposto que vier a ser atribuída ao empreendimento (IN-SRF nº 91/84).

19.8.3 - Fusão, incorporação e cisão (art. 420 do RIR)

Na ocorrência destes eventos, deverá ser considerado integralmente realizado o lucro inflacionário acumulado, corrigido monetariamente (IN-SRF nº 96/93, art. 12).

Na cisão parcial, a realização será proporcional à parcela do ativo vertido (art. 420, § 1º, do RIR).

19.8.4 - Opção pelo lucro presumido (arts. nºs 421 e 529 do RIR)

A pessoa jurídica que optar pelo lucro presumido e possuir saldo de lucro inflacionário acumulado, anterior à opção, deverá tributar mensalmente o valor relativo à realização mínima, nos termos dos arts. 417, § 4º, e 418 do RIR.

A partir de 1º-1-97, a Lei nº 9.430/96 estabeleceu que a pessoa jurídica que optar pela tributação com base no lucro presumido, e que anteriormente houver sido tributada pelo lucro real, deverá adicionar à base de cálculo do imposto de renda, correspondente ao primeiro período de apuração com base no lucro presumido, os saldos dos valores cuja tributação havia diferido, controlados na parte B do LALUR.

19.8.5 - Tributação pelo lucro arbitrado

Até o período-base de 31-12-92 (art. 363 do RIR/80) – a pessoa jurídica que apresentasse declaração de rendimentos pelo lucro arbitrado estava obrigada a tributar, integralmente, o lucro inflacionário no respectivo exercício financeiro.

No ano-calendário de 1º-1-93 a 31-12-93 (Lei nº 8.541/92, Portaria MF nº 524/93, art. 6º, e IN-SRF nº 79/93, art. 6º), foi dada a opção

de se apurar em separado e acrescer-se ao lucro arbitrado o percentual de realização mínima de 1/240 do lucro inflacionário acumulado.

A partir de 1^o-1-94 – com a Lei nº 8.849/94, art. 5^o – todo o lucro inflacionário, inclusive o acumulado de períodos anteriores, deverá ser oferecido à tributação no mês em que ocorrer o arbitramento do lucro (art. 9^o da Lei nº 9.065/95).

A partir de 1^o-1-97, a Lei nº 9.430/96 estabeleceu que a pessoa jurídica que for tributada pelo lucro arbitrado, e que anteriormente houver sido tributada pelo lucro real, deverá adicionar à base de cálculo do imposto de renda correspondente ao primeiro período de apuração com base no lucro arbitrado os saldos dos valores cuja tributação havia diferido, controlados na parte B do LALUR.

Sociedades civis prestadoras de serviços de profissões regulamentadas: de acordo com o art. 644 do RIR, não se aplicam as regras de distribuição automática do lucro aos sócios da pessoa jurídica, com relação ao lucro inflacionário apurado por estas sociedades, desde que a parcela correspondente a este lucro seja mantida em conta específica de patrimônio líquido na escrituração da sociedade, o qual será tributado na fonte e na declaração de rendimentos das pessoas físicas quando distribuído, capitalizado ou realizado na forma do art. 417 do RIR (*vide* item 19.5 deste capítulo). *A partir de 1^o-1-97*, foi extinto o regime de tributação deste tipo de sociedade, como estabelecido no Decreto-Lei nº 2.397/87.

Atividade rural: a partir da Lei nº 8.023/90 (13-4-90), foram estabelecidas regras para apuração e tributação do lucro inflacionário das empresas que exerçam atividade rural, mediante ajustes ao lucro da exploração, as quais se encontram incorporadas aos arts. 353 e 354 do RIR.

19.9 - Tributação incentivada à alíquota reduzida (art. 422 do RIR c/c IN nº 96/93)

A Lei nº 8.541/92, art. 31, instituiu a faculdade de as pessoas jurídicas optarem pela tributação “acelerada” do lucro inflacionário acumulado e do saldo credor da diferença de correção monetária – IPC/BTNF –, existentes em 31-12-92, mediante a aplicação de alíquotas reduzidas, mensalmente e em prazo determinado na lei.

PRAZO DE REALIZAÇÃO	ALÍQUOTA	Nº/PARCELA
10 ANOS	20%	120
5 ANOS	18%	60
3 ANOS	15%	36
1 ANO	10%	12
INTEGRALMENTE	5%	ÚNICA

IN nº 96/93, art. 14 – excluída a opção para sociedades civis de profissão regulamentada.

Pela Lei nº 9.249/95, foi introduzida nova hipótese de tributação incentivada à alíquota reduzida de 10%, consoante dispõe o art. 7º, § 4º:

À opção da pessoa jurídica, o lucro inflacionário acumulado existente em 31 de dezembro de 1995, corrigido monetariamente até essa data, com base no parágrafo único do art. 6º, poderá ser realizado integralmente e tributado à alíquota de 10%.

Ressalte-se que a faculdade prevista na lei deverá ser exercida até 31-12-96, sendo irretroatável e deverá ser manifestada mediante pagamento do imposto em quota única, podendo, também, alcançar o saldo do lucro inflacionário a realizar relativo à opção incentivada anterior, como prevista no art. 31 da Lei nº 8.541/92.

20 - PARTICIPAÇÕES NO RESULTADO (art. 430 do RIR)

A Lei das S/A, art. 187, admite que a empresa destine parte do seu lucro para participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias. Tais participações, por não se referirem a investimentos dos acionistas, são tratadas pela lei comercial como despesas, as quais serão calculadas e deduzidas do lucro líquido apurado após a dedução da provisão do imposto de renda e dos prejuízos acumulados.

20.1 - Tratamento na legislação fiscal (PN-CST nº 99/78)

Para fins do imposto de renda, existem algumas participações que não se enquadram na hipótese de dedutibilidade do lucro líquido, na apuração do lucro real.

Participações dedutíveis (art. 430 do RIR):

- a) de debêntures de emissão de pessoa jurídica;
- b) de empregados, concedidas sem discriminação a todos os que se encontrem na mesma situação, independentemente de limite de valor, sejam estabelecidas em contrato, estatuto social ou estabelecida por deliberação de assembléia – PNCST nº 99/78 (alcance do termo discriminação) (sobre a distinção de participações de empregados no lucro e gratificações que são consideradas como despesas operacionais e sujeitas a limite de valor, *vide* PN-CST nºs 109/75 e 113/75, e ainda o item 10.14 do capítulo 10 deste livro);

- c) de contribuições para a previdência ou assistência de empregados feitas a Instituições ou Fundos de Assistência ou Previdência de Empregados (PN-CST nº 183/71 e ADN-CST nº 25/78).

Participações não-dedutíveis (art. 431 do RIR):

- a) de partes beneficiárias (art. 46 – Lei das S/A);
- b) de administradores (IN-SRF nº 02/69, item 30) – administrador é a pessoa que pratica, com habitualidade, atos privativos de gerência ou administração de negócios da empresa, por delegação ou designação de assembléia, de diretoria ou diretor;
- c) atribuídas a técnicos estrangeiros domiciliados ou residentes no exterior, para execução de serviços especializados, em caráter provisório.

21 - LUCROS DISTRIBUÍDOS DISFARÇADAMENTE (art. 432 do RIR)

21.1 - Conceito

Por meio desta figura foi estabelecida a presunção legal relativa, de que a ocorrência de determinadas operações ou transações, expressamente previstas na lei, entre uma pessoa jurídica e seus sócios, acionistas, dirigentes, participantes nos lucros, ou com pessoas físicas parentes ou dependentes daqueles, em condições de favorecimento diferentes das normais ou usuais no mercado, ou que contrataria com terceiros estranhos, revelam um artifício da pessoa jurídica, no intuito de distribuir lucros, disfarçadamente, àquelas pessoas a ela ligadas, com o fim de subtrair do crivo da tributação a respectiva transferência de recursos.

O objetivo da lei é, principalmente, criar sanção legal para evitar que sejam distribuídos lucros sob forma jurídica inadequada ao fato econômico subentendido, sendo irrelevante a causa da distribuição (presunção objetiva – independe da intenção de infringir a lei e de haver ou não a efetiva vantagem para as partes envolvidas). É o bastante para configurar a distribuição disfarçada em que ocorram as condições estabelecidas e definidas em lei, a qual prevê, taxativamente, as hipóteses que se enquadram na espécie, não se admitindo a ampliação por analogia para alcançar operações que não estejam expressamente designadas no tipo legal (PN-CST nº 241/71 c/c o de nº 43/81).

21.2 - Ônus da prova

Trata-se de uma presunção relativa (*juris tantum*), ou seja, uma verdade provisória, admitindo, entretanto, que seja produzida prova em contrário, impondo ao contribuinte o ônus de fornecê-la (art. 432, § 3º, do RIR). Ao Fisco compete demonstrar, apenas, a existência da operação caracterizada como infração e ao sujeito passivo cabe a apresentação da prova suficiente para contrariar a imputação. (Sobre tributação com base em presunções legais, *vide* capítulo 41; sobre ônus da prova, *vide* capítulo 9, ambos deste livro.)

Entretanto, há uma inversão do ônus da prova, quando a infração apurada se referir a operação com bem em que esteja sendo questionado o valor como notoriamente diferente do de mercado e este tenha sido fixado com base em laudo de avaliação ou por perito; nesta hipótese cabe à autoridade administrativa a prova de que o negócio serviu de instrumento à distribuição disfarçada de lucros.

Hipótese de exclusão da infração: a prova de que o negócio foi realizado no interesse da pessoa jurídica e em condições estritamente comutativas, isto é, que haja correspondência de valores para ambas as partes, exclui a imputabilidade por se considerar como descaracterizada a presunção. (*Vide* PN-CST nº 21/82.)

21.3 - Hipóteses (art. 432 do RIR)

Poderá ocorrer a distribuição disfarçada de lucros quando a pessoa jurídica:

- I – *aliena*, por valor notoriamente inferior ao de mercado, bem do seu ativo a pessoa ligada;
- II – *adquire*, por valor notoriamente superior ao de mercado, bem de pessoa ligada;
- III – *perde*, em decorrência do não-exercício de direito à aquisição de bem e em benefício de pessoa ligada, sinal, depósito em garantia ou importância paga para obter opção de aquisição;
- IV – *transfere* a pessoa ligada, sem pagamento ou por valor inferior ao de mercado, direito de preferência à subscrição de valores mobiliários de emissão de companhia;

- V – *empresta* dinheiro a pessoa ligada se, na data do empréstimo, possui lucros acumulados ou reservas de lucros (*vide* arts. 433 e 396, I, do RIR);
- VI – *paga* a pessoa ligada aluguéis, *royalties* ou assistência técnica em montante que excede notoriamente o valor de mercado (*vide* art. 292, I do RIR);
- VII – *realiza*, com pessoa ligada, qualquer outro negócio em condições de favorecimento, assim entendidas as condições mais vantajosas para a pessoa ligada do que as que prevalecem no mercado ou que a pessoa jurídica contraria com terceiros.

21.4 – Pessoa ligada à pessoa jurídica (art. 434 do RIR)

A própria lei define o alcance da figura pessoa ligada, abrangendo esta aquelas pessoas que de algum modo estão vinculadas à empresa e têm interesse nos seus resultados, tais como: o sócio, o acionista (mesmo quando outra pessoa jurídica), o administrador ou titular, o cônjuge e os parentes até o terceiro grau, inclusive os afins, do sócio pessoa física, etc. (Sobre os conceitos de administrador, *vide* IN-SRF nº 02/69, itens 130 e 131; de diretor, *vide* PN nº 48/72; de parentes, *vide* arts. 333 e 334 do CC.)

21.5 - Valor de mercado (art. 434, § 1º, do RIR)

É a importância em dinheiro que o vendedor pode obter mediante negociação do bem no mercado, podendo ser estabelecido de acordo com uma das seguintes hipóteses:

- *Bem negociado com freqüência* – para os bens que tenham mercado ativo, o valor será o preço de venda em condições normais de mercado em quantidade e qualidade semelhantes.
- *Bem não negociado com freqüência* – para os bens que não tenham mercado ativo, devem ser consideradas as negociações mais recentes do mesmo bem ou semelhantes.

- *Laudo de avaliação* – se o valor negociado pela pessoa jurídica, para os bens que não possa determinar o valor com base em negociações, basear-se em laudo de avaliação, a lei inverte o ônus da prova para a autoridade tributária, para que esta demonstre que o negócio serviu de instrumento à distribuição disfarçada de lucros.

Os PN-CST nºs 449/71, 21/82 e 11/83 dão a definição do que seja *valor notoriamente inferior ao de mercado*, considerando como notório aquele que é do conhecimento de todos que costumam transacionar com os referidos bens ou constatados por meio de publicações especializadas. Se existir controvérsias acerca do valor, ele já não pode ser considerado como notório.

21.6 - Tratamento fiscal (PN-CST nº 20/83 e 24/83)

21.6.1 - Na pessoa jurídica (art. 436 do RIR)

Nos casos previstos nos incisos I e IV do art. 432 do RIR, operações em que o valor da transferência se deu por preço inferior ao de mercado, a diferença entre o valor de mercado e o de alienação será adicionada ao lucro líquido do período-base.

Na hipótese do inciso II do art. 432 do RIR, não constituirá custo ou prejuízo dedutível na posterior alienação ou baixa o valor da diferença entre o custo de aquisição e o de mercado.

Na perda por não-exercício de direito (inciso III do art. 432 do RIR), o respectivo valor será indedutível.

No empréstimo em dinheiro (inciso V do art. 432 do RIR), a importância mutuada será deduzida dos lucros acumulados ou reservas de lucros, para efeito de correção monetária do patrimônio líquido.

No pagamentos de aluguéis, *royalties* ou assistência técnica (inciso VI do art. 432 do RIR), será indedutível a parcela excedente ao valor de mercado.

Nos negócios em condições de favorecimento (inciso VII do art. 432 do RIR), as importâncias pagas que caracterizem as condições de favorecimento são indedutíveis.

Na hipótese de a pessoa considerada como beneficiária ser pessoa jurídica, inexistente qualquer previsão legal que possa abrangê-la para fins de tributação imediata, a qual somente será alcançada posteriormente em caso de alienação ou baixa do bem adquirido por valor notoriamente inferior ao de mercado (*vide* PN nº 20/83).

21.6.2 - Na pessoa física (art. 437 do RIR)

O lucro considerado como distribuição disfarçada será tributado como rendimento da pessoa física do beneficiário, à medida que for recebido.

Quando se tratar de negócio realizado com cônjuge ou parente até terceiro grau, inclusive os afins, a responsabilidade tributária do pagamento do imposto será do administrador, sócio ou acionista ou titular da pessoa jurídica que auferiu os benefícios da operação.

Ressalte-se que, na ocorrência da hipótese prevista no inciso II do art. 432 e inciso II do art. 436 do RIR, a tributação da pessoa física do sócio será de imediato, enquanto da pessoa jurídica só se dará *a posteriori*, quando ocorrer a baixa ou depreciação do bem (PN-CST nº 20/83).

21.7 - Lançamento de ofício (art. 438 do RIR)

Toda distribuição disfarçada de lucros implica sonegação de tributo, tanto pela pessoa física beneficiada com a vantagem indevidamente transferida, quanto pela pessoa jurídica que faz a transferência.

O imposto e a multa incidentes sobre os valores enquadrados como distribuição disfarçada de lucros somente poderão ser lançados *ex-officio* após o término de ocorrência do fato gerador da pessoa jurídica ou da pessoa física beneficiária dos rendimentos.

A apuração dos respectivos valores decorrentes da infração não enseja a sua tributação isolada, devendo ser adicionados ou considerados não dedutíveis (dependendo do caso) pelo cômputo na apuração do lucro tributável para a pessoa jurídica e, para a pessoa física, somados aos demais rendimentos tributáveis.

A IN-SRF nº 98/93, art. 2º, § 1º, dispõe que no lançamento de ofício será observada a forma de pagamento do imposto mensal adotada pela pessoa jurídica no decorrer do ano-calendário.

Atenção: no ano-calendário 1993, pelo do art. 75 da Lei nº 8.383/91, os lucros ficaram isentos de tributação tanto para as pessoas jurídicas como para as físicas, não havendo como se poder configurar distribuição disfarçada de lucros se a pessoa jurídica nesta hipótese não necessitava utilizar tal artifício, tendo em vista que a distribuição normal do lucro não ensejava qualquer tributação.

A partir de 1º-1-96: igual entendimento poderá ser adotado em face da nova isenção de distribuição de lucros estabelecida pelo art. 10 da Lei nº 9.249/95, aplicável a partir de 1º-1-96.

Contudo, de acordo com o art. 51 da IN nº 11/96, § 6º, que deu a interpretação da administração tributária para o citado dispositivo legal, a distribuição de rendimentos a título de lucros ou dividendos, que não tenham sido apurados em balanço, sujeita-se à incidência do imposto de renda na forma do art. 3º, § 4º, da Lei nº 7.713/88, com base na tabela progressiva (aplicada para tributação das pessoas físicas) a que se refere o art. 3º da Lei nº 9.250/95.

Porém, cumpre ressaltar que, haja vista o princípio da legalidade consagrado na Constituição Federal, combinado com o art. 142 do CTN, a atividade administrativa é plenamente vinculada e deverá ser exercida nos termos restritos da lei, bem como, uma vez que o art. 150, I, da Constituição expressamente dispõe que é vedada a exigência de tributo sem que a lei estabeleça, o aludido entendimento deverá ser aplicado com reservas sob pena de se tornar ilegítima a exigência do crédito tributário.

22 - CAPITALIZAÇÃO DE LUCROS OU RESERVAS **(art. 439 do RIR)**

Disciplinando o aumento de capital da pessoa jurídica, o Regulamento do Imposto de Renda faz distinção da ocorrência de tributação, ou não, incidente sobre os lucros objeto de capitalização, observando a legislação vigente em cada período em que estes foram auferidos, entendimento este consagrado pelo ADN-CGST nº 49/94.

Sobre a tributação na distribuição de lucros, *vide* capítulo 11, item 11.4, deste livro.

Com relação ao momento em que se considera aumentado o capital, convém que seja procedido o estudo do PN-CST nº 23/81, o qual dispõe acerca do entendimento da administração sobre a matéria, uma vez que se faz necessária a correta identificação do período em que se dará início à correção monetária incidente sobre o aludido aumento, o qual tem influência direta sobre o resultado tributável.

22.1 - Capitalização dos lucros apurados até 31-12-88 **(art. 439 do RIR)**

Com relação aos lucros e reservas relativos aos períodos anteriores a 31-12-88, a Lei nº 7.713/88, art. 38, estabeleceu que as regras aplicáveis a eles seriam aquelas vigentes até a citada data, ou seja, seriam tributados exclusivamente na fonte à alíquota de 23% (se distribuídos por companhias abertas) e de 25% (se distribuídos pelas demais pessoas jurídicas, no caso de beneficiário pessoa física – art. 727 do RIR – e à alíquota de 23% se beneficiário pessoa jurídica – art. 729 do RIR –, como também a IN nº 49/89 dispôs que se os citados lucros fossem capitalizados estariam isentos de tributação.

Deste modo, não há incidência de tributação, quer na fonte ou na declaração dos beneficiários, quando da incorporação dos lucros ou reservas relativos a esse período, salvo se a pessoa jurídica reduziu seu capital social nos últimos cinco anos antes da data da capitalização, mediante restituição aos sócios, o qual sofrerá tributação na fonte, à alíquota de 25% nos termos do art. 731 do RIR.

Se a restituição do capital se der após cinco anos da capitalização, o valor restituído será considerado como lucro ou dividendo distribuído, sujeito à tributação como rendimento dos sócios, acionistas ou titulares.

Contagem do prazo de redução do capital: *vide* PN-CST nº 82/75.

22.2 - Capitalização de lucros apurados nos anos-calendários de 1989 a 1992 (art. 446 do RIR; IN-SRF nº 39/91, itens 2, 9.2 e 11)

Após a edição da Lei nº 7.713/88, art. 35, foi instituído o ILL – Imposto sobre o Lucro Líquido, cuja tributação ocorria na fonte (o imposto era apurado e retido pela pessoa jurídica que havia apurado o lucro), no próprio período-base em que eram auferidos os lucros, independentemente da sua posterior destinação, incidindo a alíquota de 8% sobre o valor do lucro líquido contábil (art. 723 do RIR).

Deste modo, os lucros referentes ao citado período podem ser utilizados para aumento de capital sem qualquer nova incidência do imposto de renda, sendo irrelevante a ocorrência de redução do capital nos últimos cinco anos anteriores (art. 724 do RIR), observado o disposto no art. 776, se o beneficiário for residente ou domiciliado no exterior.

22.3 - Capitalização de lucros apurados no ano-calendário de 1993 (art. 446 do RIR)

Pelo art. 75 da Lei nº 8.383/91 foi instituída a isenção do imposto sobre a renda incidente sobre os lucros havidos no ano-calendário de 1993. A isenção abrangia tanto as pessoas jurídicas como as pessoas físicas (art. 722 do RIR). Portanto, quando da capitalização dos aludidos lucros não haverá qualquer incidência do imposto de renda.

22.4 - Capitalização dos lucros apurados nos anos-calendários de 1994 e 1995 (Lei nº 8.849/94, art. 3º, com as alterações introduzidas pela Lei nº 9.064/95)

Isenção do imposto sobre a renda – os aumentos de capital das pessoas jurídicas, mediante incorporação de reservas ou dos lucros auferidos no período de vigência da lei, não sofrerão tributação do imposto de renda.

Haverá tributação sobre os lucros se:

- 1) a pessoa jurídica, nos cinco anos anteriores à data da capitalização, restituiu capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital;
- 2) a pessoa jurídica, dentro dos cinco anos subsequentes à data da incorporação, restituir capital aos sócios ou titular, mediante redução do capital, não se aplicando tais disposições aos casos previstos no art. 3º, § 5º, da lei em tela.

22.5 - Lucros apurados a partir de 1º-1-96 (Lei nº 9.249/95, art. 10, c/c a IN-SRF nº 11/96, art. 51) (mantidas as mesmas regras também para 1997)

Pelo citado diploma legal, os lucros e dividendos distribuídos, pagos ou creditados a pessoas físicas ou jurídicas, inclusive se residentes ou domiciliadas no exterior, apurados com base nos resultados obtidos a partir de 1º-1-96, ficaram isentos de tributação, independentemente de qualquer condição. Deste modo, igualmente é isenta a sua capitalização, pois permanecem inalteradas as demais regras que regem a capitalização dos lucros.

Entretanto, de acordo com o entendimento da IN nº 11/96, art. 51, § 3º, a parcela dos rendimentos pagos ou creditados a sócio ou acionista ou ao titular da pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro real, a título de lucros ou dividendos distribuídos, ainda que por conta de período-base não encerrado, que exceder o valor apurado na escrituração contábil, será imputada a lucros acu-

mulados ou reservas de lucros anteriores, ficando sujeita à incidência do imposto de renda de acordo com a legislação específica vigente no respectivo período de formação dos lucros. Caso inexistam lucros acumulados ou reservas de lucros em montante suficiente, a parcela excedente será tributada nos termos do art. 3º, § 4º, da Lei nº 7.713/88 (tabela progressiva para tributação das pessoas físicas).

23 - PROGRAMAS ESPECIAIS DE EXPORTAÇÃO (art. 447 do RIR)

Incentivos à exportação (art. 447 do RIR)

O art. 32 do Decreto-Lei nº 2.433/88 revogou quase todos os incentivos fiscais à exportação, permanecendo, apenas, em vigor (art. 451 do RIR):

- I – como incentivo fiscal, com base no lucro da exploração relativamente à exportação, a autorização para as pessoas jurídicas que efetuarem exportações beneficiadas com isenção, por meio de programas BEFIEX aprovados até 31-12-87, de excluírem do lucro líquido, na determinação do lucro real, parcela correspondente à exportação de produtos manufaturados, que será igual à parcela do lucro da exploração relativa à receita líquida de vendas nas exportações incentivadas;
- II – também foi permitido às empresas com programas aprovados pelo BEFIEX (Concessão de Benefícios Fiscais a Programas Especiais de Exportação) até 31-12-87, caso a beneficiária não exerça o benefício na forma do item I, a possibilidade de efetuar o pagamento de quaisquer outros impostos federais com o imposto pago relativo à parcela do lucro da exploração da exportação incentivada, não excluído do lucro real, desde que reconhecido o direito pelo Delegado da Receita Federal.

Também a receita proveniente do exercício dessa faculdade poderá ser excluída na determinação do lucro real do exercício em que aquela for exercida.

Art. 447 do RIR – com base no art. 8º da Lei nº 8.661/93, foi concedido benefício fiscal às empresas industriais titulares de programas especiais de exportação, aprovados até 3-6-93 pela comissão BEFIEEX, com relação à compensação de prejuízos fiscais e à utilização de depreciação acelerada, de acordo com os arts. 256 e 263 do RIR.

24 - ESTÍMULOS ÀS ATIVIDADES DE INFORMÁTICA (art. 453 do RIR)

Às empresas brasileiras de capital nacional (art. 454 do RIR) produtoras de bens e serviços de informática (arts. 461 e 464 do RIR) no País, poderão ser concedidos os seguintes benefícios até o ano-calendário de 1997:

- 1) dedução até o limite de *50% do imposto devido*, do valor devidamente comprovado dos dispêndios realizados no País, em *atividades de pesquisa e desenvolvimento*;
- 2) dedução de até *1% do imposto devido*, em cada período-base de apuração de 1992 a 1997, desde que apliquem diretamente, até a data fixada para entrega da declaração, igual importância em *ações novas de emissão de sociedades por ações* que preencham os requisitos do art. 454 do RIR.

Condições para fruição:

- a) a pessoa jurídica deverá requerer ao Ministério da Ciência e Tecnologia (MCT), a sua habilitação;
- b) as empresas, para fazerem jus ao benefício, deverão aplicar, em cada ano-calendário, 5% do seu faturamento bruto em atividades de pesquisa e desenvolvimento em informática e automação (art. 463 do RIR);
- c) a empresa deverá aplicar, no mínimo, 2% do faturamento bruto em convênios com centros, institutos de pesquisas ou entidades brasileiras de ensino oficiais ou reconhecidas.

25 - INCENTIVOS A ATIVIDADES CULTURAIS E ARTÍSTICAS

(art. 467 do RIR – *vide* IN–SRF/SC - PR n^{os} 83/92,
Portarias MINC n^{os} 30, 62, 63, 79 e 114/94)

Consiste o incentivo fiscal na faculdade de se poder deduzir do imposto devido as contribuições efetivamente realizadas, no período-base, em favor de projetos culturais devidamente aprovados, na forma da regulamentação do programa nacional de apoio à cultura (PRONAC), pela Comissão Nacional de Incentivos à Cultura (CNIC).

Limite global do incentivo: juntamente com o do art. 495 do RIR: é de até 5% – Lei n^o 9.064/95.

Limite específico: as deduções estão limitadas a:

- 40% do valor das doações;
- 30% do valor dos patrocínios.

O valor apurado poderá ser diminuído do imposto devido no mês correspondente ao da operação, observado o valor máximo fixado, anualmente, pelo Presidente da República:

- para 1993: 2% – Decreto n^o 745/93; e
- para 1994: 2% – Decreto n^o 1.095/94.

Sem prejuízo da utilização do valor do incentivo fiscal, a pessoa jurídica poderá deduzir, integralmente, como despesa operacional, o valor das doações e patrocínios.

Fiscalização (art. 473 do RIR): compete à Secretaria da Receita Federal.

Infrações (art. 474 do RIR): as infrações aos dispositivos relacionados com o incentivo sujeitarão o doador ou patrocinador ao pagamento do valor atualizado do imposto devido em relação a cada período-base de incidência, além das penalidades e demais acréscimos legais.

26 - INCENTIVOS À ATIVIDADE AUDIOVISUAL (art. 495 do RIR; IN-SRF nºs 30, 56/94 e Portarias MEC nºs 21 e 25/94)

As pessoas jurídicas poderão deduzir do imposto devido, até o exercício financeiro de 2003, as quantias referentes a investimentos em:

- 1) projetos de produção independente de obras audiovisuais cinematográficas brasileiras;
- 2) projetos específicos da área audiovisual, cinematográfica de exibição, distribuição e infra-estrutura técnica, apresentados por empresa brasileira de capital nacional.

Condições:

- a) os projetos deverão ser credenciados e aprovados pelo Ministério da Cultura;
- b) o investimento será efetuado mediante a aquisição, no mercado de capitais, de quotas representativas dos respectivos direitos de comercialização, caracterizados por certificados de investimentos, emitidos e registrados segundo as normas da Instrução CVM nº 208/94.

Limite (art. 496, parágrafo único, do RIR): a dedução está limitada a 1% do imposto devido.

A Lei nº 9.064/95 alterou o limite global para 5%, juntamente com o do art. 467 do RIR.

O total dos investimentos, na forma do art. 495 do RIR, poderá ser deduzido como despesa operacional, mediante ajuste do lucro líquido para determinação do lucro real.

Os recursos destinados a projetos vinculados à emissão de certificados de investimento deverão ser depositados em contas especiais de aplicação financeira interveniente, em nome do produtor, para cada projeto.

27 - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS (art. 502 do RIR; IN-SRF nº 98/93 e PN-CST nº 41/78)

27.1 - Regime de compensação

Para efeito da legislação fiscal, existe a distinção entre *prejuízo contábil* – apurado na contabilidade da empresa por meio da demonstração do resultado do exercício com base nas leis comerciais e em obediência aos princípios contábeis – e o *prejuízo fiscal* – apurado após os ajustes do lucro líquido na determinação do lucro real de conformidade com as leis fiscais (*vide* PN-CST nº 41/78).

Para o imposto de renda, o prejuízo compensável é o apurado na demonstração do lucro real e registrado no Livro de Apuração – LALUR – corrigido monetariamente (UFIR) até o balanço do período-base em que ocorrer a compensação.

O prejuízo fiscal é controlado na parte B do LALUR (art. 502 do RIR c/c IN-SRF nº 28/78).

A compensação pode ser total ou parcial, desde que dentro do prazo, à opção do contribuinte e com lucros reais apurados em períodos-bases futuros.

Com relação à legislação aplicável à compensação de prejuízos fiscais – de acordo com o entendimento da jurisprudência administrativa – é aquela vigente no período em que ocorrer a respectiva compensação, não se aplicando a que estava vigente à época da formação do prejuízo, a qual estabelece as regras, apenas, com vistas à apuração do valor a ser compensado nos períodos subseqüentes, devendo obedecer, então, à lei que se encontrar em vigor neste momento.

Neste sentido, foi editada a Lei nº 8.981/95, *aplicável a partir de 1ª-1-95*, a qual estabeleceu o limite de 30% para a compensação de

prejuízos fiscais, aplicando-se, inclusive, àqueles formados anteriormente, cujo direito de compensação ainda não havia decaído, bem como, igualmente, são aplicáveis aos aludidos prejuízos as disposições relativas ao prazo indeterminado para a respectiva compensação. Assim, nesta parte, considera-se revogado o entendimento contido no PN-CST nº 41/78.

27.2 - Prazos de compensação (arts. 503 a 505 do RIR)

Art. 503 – prejuízos apurados até 31-12-91: são compensáveis nos quatro anos-calendários, subseqüentes:

- prejuízo do período-base de 1989 – compensável até 31-12-93;
- prejuízo do período-base de 1990 – compensável até 31-12-94;
- prejuízo do período-base de 1991 – compensável até 31-12-95.

Art. 504 – apurados no período-base encerrado em 1992: são compensáveis indefinidamente, independentemente de prazo.

Art. 505 – apurados a partir de 1993: poderão ser compensados com o lucro real apurado em até quatro anos-calendários subseqüentes ao ano da apuração.

- Exemplo: – prejuízo do mês 1/93 tem 59 meses para compensar;
– prejuízo do mês 12/93 tem 48 meses para compensar.

Prejuízos apurados a partir do ano-calendário de 1995:

Lei nº 8.981/95, art. 42: pelo citado diploma legal, foi revogada a hipótese de compensação de prejuízos fiscais, permanecendo, entretanto, a possibilidade para os prejuízos apurados até a publicação da lei, estabelecendo-se a seguinte condição:

Na determinação do lucro real, o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas e autorizadas pelo Regulamento do Imposto sobre a Renda (art. 196) poderá ser reduzido em, no máximo, 30%, observando-se que a parcela dos prejuízos fiscais apurados até 31.12.94, não compensada em razão desse dispositivo (somente a parcela excedente ao limite de 30%), poderá ser utilizada nos anos-calendários subseqüentes.

Com a edição da MP nº 947/95, convertida na Lei nº 9.065/95, foi restabelecida a faculdade legal para a compensação de prejuízos.

Perdas havidas em operações financeiras de renda variável: de acordo com o art. 76, §§ 4º e 5º, da citada lei, as perdas apuradas nas citadas operações somente poderão ser deduzidas na determinação do lucro real até o limite dos ganhos auferidos nas mesmas operações.

Lei nº 9.065/95, art. 15 – limitação do valor do prejuízo fiscal passível de ser compensado em cada período: o citado diploma legal restaurou a possibilidade de os prejuízos fiscais verificados a partir do encerramento do ano-calendário de 1995 serem compensados, cumulativamente com os prejuízos fiscais apurados até 31-12-94, com o lucro real obtido a partir de 1º-1-96, observado o limite máximo de 30% do lucro líquido ajustado em cada período, independentemente de limite de prazo para a compensação. Isto significa que em cada período o valor da base de cálculo do imposto de renda não poderá ser inferior a 70% do lucro líquido contábil após os ajustes determinados pela lei fiscal.

A norma legal não estabeleceu limite temporal à compensação dos prejuízos fiscais apurados a partir de 1995, o que enseja a presunção de que não mais existe prazo decadencial para a compensação, desde que observado o limite de 30% do lucro real de cada período-base. A aludida regra foi mantida pela Lei nº 9.249/95, cujo art. 35, § 1º, da IN nº 11/96, expressamente dispõe neste sentido.

Lei nº 9.249/95, vigente a partir de 1º-1-96:

Prejuízos não-operacionais (art. 31 da lei c/c o art. 36 da IN nº 11/96): pela citada lei foi estabelecida mais uma hipótese de restrição à compensação de prejuízos, com relação aos prejuízos não-operacionais apurados a partir de 1º-1-96, os quais somente poderão ser compensados com lucros da mesma natureza e observando-se o limite de 30% aplicável aos prejuízos em geral, devendo ser mantidos registros à parte no LALUR, parte B, na hipótese em que o prejuízo não-operacional do período for maior que o prejuízo fiscal do respectivo período de apuração (*vide* regras do capítulo 16, item 16.7, deste livro).

Prejuízos de operações ocorridas no exterior (art. 25, § 5º, da lei): os prejuízos e perdas decorrentes de operações no exterior não serão compensados com lucros auferidos no Brasil.

27.3 - Situações especiais

Absorção de prejuízos contábeis – mediante débito à conta de lucros acumulados, de reservas de lucros ou capital, ao capital social ou à conta de sócios, não prejudica o direito à compensação de prejuízos fiscais (art. 502, § 2º, do RIR e PN-CST nº 04/81).

Alíquotas diferenciadas – a pessoa jurídica que exerça atividades sujeitas à tributação por alíquotas diferenciadas somente poderá compensar os prejuízos decorrentes do exercício de atividade tributada por alíquota reduzida, com lucros da mesma atividade (art. 511 do RIR) (matriz legal: art. 8º do Decreto-Lei nº 2.429/88). *A partir de 1º-1-97, a Lei nº 9.430/96, art. 88, XV, revogou o art. 8º do Decreto-Lei nº 2.429/88).*

Absorção de prejuízos por reserva da reavaliação – a contrapartida da reavaliação de bens somente poderá ser utilizada para compensar prejuízos fiscais, quando ocorrer a efetiva realização do bem que tiver sido objeto da reavaliação (art. 512 do RIR) (matriz legal: art. 40 da Lei nº 7.799/89). *A partir de 1º-1-97, a Lei nº 9.430/96, art. 88, XII, revogou o art. 40 da Lei nº 7.799/89.*

Sociedades civis de profissão regulamentada (art. 406 do RIR) – o prejuízo verificado em um ano não poderá ser compensado nos anos subseqüentes, tendo em vista que o resultado de tais sociedades é tributado nas pessoas físicas dos respectivos sócios (IN-SRF nº 199/88). *A partir de 1º-1-97, a Lei nº 9.430/96, arts. 55, 56 e 88, XIV, extinguiu o regime de tributação previsto no Decreto-Lei nº 2.397/87 para as citadas sociedades, passando a ser aplicadas a estas as mesmas regras que disciplinam a tributação das demais pessoas jurídicas em geral.*

Atividade rural: o prejuízo apurado na atividade rural somente poderá ser compensado com os resultados positivos da própria atividade, sem limite de prazo (art. 507 do RIR e IN-SRF nº 138/90, item 39).

De acordo com as instruções do MAJUR – Manual de Orientação para o Preenchimento das Declarações de Rendimentos das Pessoas Jurídicas, o prejuízo fiscal da atividade rural apurado no anual calendário poderá ser compensado com o lucro real das demais atividades, limitado, contudo, ao valor do lucro real após a compensação de prejuízos fiscais que seria informado caso não houvesse sido feita a compensação.

Igualmente, consoante o art. 27, § 4º, da IN nº 51/95 c/c o art. 35, § 4º, da IN nº 11/96, não se aplicam aos prejuízos fiscais decorrentes de atividades rurais as regras que limitam a compensação dos prejuízos fiscais em geral a 30% do valor do lucro líquido ajustado.

Empresa tributada pelo lucro presumido – caso a pessoa jurídica, optante pelo lucro presumido, retorne ao regime de tributação pelo lucro real, o saldo de prejuízos fiscais remanescente desse regime e não utilizado poderá vir a ser compensado, observados os prazos e normas pertinentes à espécie (IN–SRF nº 21/92, art. 22).

Mudança de controle societário e de ramo de atividade – a pessoa jurídica não poderá compensar seus próprios prejuízos se entre as datas da apuração e da compensação houver ocorrido algum desses dois eventos (art. 508 do RIR).

Incorporação, fusão e cisão – a pessoa jurídica sucessora não poderá compensar prejuízos da sucedida. No caso de cisão parcial, a cindida poderá compensar seus próprios prejuízos proporcionalmente à parcela remanescente do seu patrimônio líquido (art. 509 do RIR).

Empresas titulares de Programas Especiais de Exportação, aprovados até 3-6-93 (art. 447 do RIR), nos termos do art. 95 da Lei nº 8.981/95, com a redação da Lei nº 9.065/95, não são aplicáveis a estas empresas as regras que estabelecem o limite de 30% para compensação dos respectivos prejuízos fiscais, consoante o art. 27, § 3º, da IN nº 51/95 c/c o art. 35, § 4º, da IN nº 11/96.

27.4 - Lançamento de ofício

De acordo com as alterações introduzidas pela Lei nº 8.748/93 na redação do art. 9º do Decreto nº 70.235/72, que Regula o Processo Administrativo Fiscal, a retificação de prejuízo fiscal deverá ser formalizada por meio de auto de infração ou de notificação de lançamento.

Deste modo, se em decorrência de procedimento fiscal *ex-officio* for apurada infração da qual resulte a redução do prejuízo fiscal da pessoa jurídica, mesmo que sem a exigência de crédito tributário, deverá ser lavrado instrumento para a formalização do citado lançamento, com vistas a possibilitar a ampla defesa do contribuinte e evitar qualquer cerceamento de direito nos termos garantidos constitucionalmente.

Saliente-se que de acordo com o art. 892, § 1º, do RIR, dispositivo vigente até a data de 31-12-95, o disciplinamento legal era de que a autoridade tributária, ao efetivar o procedimento fiscal relativo ao lançamento da omissão de receita, não deveria efetuar qualquer compensação de prejuízo fiscal porventura existente, uma vez que aquela era tributada de modo definitivo e em separado de quaisquer outros rendimentos ou valores.

A partir de 1º-1-95, a Lei nº 9.249/95, art. 24 c/c a IN nº 11/96, art. 63, introduziu nova sistemática para tributação das receitas apuradas como omitidas em procedimento fiscal de ofício, mediante o qual deverá ser procedido o lançamento de acordo com as regras de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no respectivo ano-calendário. Deste modo, na hipótese de haver prejuízo fiscal apurado pela pessoa jurídica no período em que for levantada a infração, ele deverá ser computado para fins da apuração do valor tributável. (Sobre omissão de receitas, vide o capítulo 41, item 41.2, deste livro.)

28 - PAGAMENTO MENSAL POR ESTIMATIVA OU COM BASE NA RECEITA BRUTA E ACRÉSCIMOS

(art. 513 do RIR)

28.1 - Regras aplicáveis até o ano-calendário 1994

Tendo em vista que, com a introdução da apuração e recolhimento do imposto sobre a renda em bases correntes e mensalmente, a partir do período de 1^o-1-92 (leis n^{os} 8.383/91 e 8.541/92), para algumas empresas se tornou impossível montar um controle para a apuração mensal dos seus resultados, e com o fim de facilitar o cumprimento das obrigações tributárias foi dada a faculdade aos contribuintes tributados com base no lucro real de optar pelo pagamento do imposto mensal calculado por estimativa.

A opção era formalizada mediante o pagamento espontâneo do imposto relativo ao mês de janeiro ou do mês do início da atividade, podendo ser feito, também, uma única vez, em qualquer dos outros meses do ano-calendário (art. 185 do RIR).

Período-base – Anual:

Art. 517 do RIR – a pessoa jurídica que exercer a opção da estimativa deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano ou na data do encerramento de suas atividades (art. 906 do RIR).

O imposto recolhido mensalmente por estimativa será compensado – corrigido monetariamente – com o imposto apurado com base no lucro real correspondente ao período-base anual.

Opção pela estimativa no curso do ano-calendário – neste caso, a pessoa jurídica não poderá optar pelo lucro presumido na data da entrega da declaração.

Retorno para apuração do imposto com base no lucro real mensal – a pessoa jurídica, após a opção pela estimativa, poderá retornar à apuração do imposto mensalmente, desde que calcule o lucro real referente aos meses em que efetuou o recolhimento por estimativa.

Tratamento da diferença do imposto apurado:

- 1) se maior do que o estimado – a diferença deverá ser paga na data do vencimento relativo ao mês da mudança;
- 2) se menor do que o estimado – o valor já recolhido a maior poderá ser compensado nos meses subseqüentes.

Base de cálculo:

Art. 514 do RIR – no cálculo do imposto mensal por estimativa, aplicar-se-ão as disposições pertinentes à apuração do lucro presumido, ou seja, a base de cálculo será obtida mediante a aplicação de percentuais diferenciados (iguais aos do lucro presumido) sobre as respectivas receitas brutas mensais, acrescidas dos ganhos de capital não tributados exclusivamente na fonte, como previsto nos arts. 530 a 533 do RIR.

Para instituições financeiras, bancos, corretoras ou distribuidoras de títulos e valores imobiliários, seguros, entidades de previdência privada aberta, deverá ser utilizado, para a apuração da base de cálculo, o percentual de 6%.

Alíquota: após a apuração da base de cálculo, o imposto mensal por estimativa será calculado pela aplicação sobre esta da alíquota de 25%.

Deduções do imposto:

- 1) compensação do imposto retido na fonte – art. 515 do RIR e IN-SRF nº 98/93;
- 2) incentivos fiscais de dedução do imposto: programa de alimentação do trabalhador, vale-transporte, incentivo atividade audiovisual – art. 516 do RIR e IN-SRF nº 30/94.

Incentivos fiscais de isenção e redução do imposto com base no lucro da exploração:

Art. 514, IV, do RIR – para a utilização dos respectivos benefícios fiscais, a pessoa jurídica deverá segregar as receitas brutas mensais relativas às atividades incentivadas para considerar os incentivos de redução e isenção no cálculo do imposto incidente apenas sobre o lucro presumido delas.

Tratamento da diferença do imposto na declaração de rendimentos (art. 519 do RIR): o imposto apurado como devido na declaração de rendimentos como resultado do encerramento das demonstrações financeiras do período-base anual, com base na legislação comercial e fiscal, isto é, na determinação do lucro real anual, será deduzido do imposto pago por estimativa e a diferença verificada deverá (IN-SRF nº 67/92 e 98/93) (art. 905 do RIR):

- 1) *se positiva* – imposto de renda a pagar – ser paga em cota única até a data fixada para a entrega da declaração de rendimentos;
- 2) *se negativa* – imposto de renda a restituir – ser compensada, corrigida monetariamente, com o imposto mensal a ser pago nos meses subseqüentes ao fixado para a entrega da declaração de rendimentos, assegurada a alternativa do pedido de restituição do montante pago a maior.

O lucro real anual será convertido em quantidade de UFIR diária com base no valor desta no último dia do ano (no período de 1º-9-94 a 31-12-94, UFIR mensal; a partir de 1º-1-95, UFIR trimestral).

Opção pelo lucro presumido (art. 520 do RIR): se a pessoa jurídica não estiver obrigada à apuração do lucro real, poderá, no ato da entrega da declaração de rendimentos, optar pela tributação com base no lucro presumido (*vide* art. 185 do RIR).

28.2 - Regras aplicáveis no ano-calendário de 1995 (Lei nº 8.981/95, com as alterações da Lei nº 9.065/95)

Por este diploma legal, foram instituídas mudanças substanciais na forma de tributação das pessoas jurídicas que apurem seus resultados com base no lucro real.

Regime de tributação:

Regra de apuração: as pessoas jurídicas recolherão o imposto de renda com base na "receita bruta e acréscimos" em cada mês, com determinação definitiva da base de cálculo, anualmente, em 31 de dezembro de cada ano-calendário (arts. 27, 28 e 37 da lei).

Exceção: tributação com base no lucro real apurado mensalmente por meio de registros contábeis e fiscais (art. 182 do RIR) (art. 37, § 6º, da lei).

Base de cálculo mensal (art. 28 da lei): será determinada mediante a aplicação de percentual variável sobre a receita bruta registrada na escrituração, de acordo com cada atividade.

Regra geral: 5 % – sobre a receita bruta de vendas de mercadorias ou produtos industrializados ou outras atividades para as quais não esteja previsto percentual específico.

Regras específicas:

10%	receita da prestação de serviços em geral, inclusive transporte
1%	receita de revenda para consumo, de combustíveis derivados de petróleo e álcool etílico carburante
30%	a) prestação de serviços, essencialmente, de profissões que dependam de habilitação profissional legalmente exigida; b) intermediação de negócios; c) administração, locação ou cessão de bens imóveis e direitos de qualquer natureza; d) prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de serviços (<i>factoring</i>).
9 %	instituições financeiras (arts. 29 e 36, III da lei).

Atividades diversificadas (art. 28, § 2º, da lei): aplica-se o percentual correspondente a cada atividade.

Determinação da receita bruta (art. 31 da lei):

- na receita bruta não se incluem: vendas canceladas, descontos incondicionais e os impostos não-cumulativos;
- *atividades incentivadas* – as receitas provenientes destas atividades não comporão a base de cálculo do imposto na proporção do benefício a que a pessoa jurídica fizer jus (art. 28, § 3º, da Lei nº 9.065/95);

- *atividades imobiliárias* (art. 30 da lei) – farão o cômputo da receita pelo regime de caixa.

Demais ganhos e resultados tributáveis (art. 32 da lei): os ganhos de capitais e as demais receitas e resultados não abrangidos pelo art. 31 da lei serão acrescidos à base de cálculo (art. 28 da lei), para efeito da incidência do imposto.

Também serão acrescidos à base de cálculo da estimativa os rendimentos e ganhos auferidos nas operações descritas no art. 77, consoante o § 3º do citado artigo.

Ganho de capital (art. 32, § 2º, da lei): o ganho de capital nas alienações de bens do ativo permanente e de aplicações em ouro não tributadas como renda variável corresponderá à diferença positiva entre o valor da alienação e o respectivo valor contábil.

Alíquota (art. 33 da lei): será de 25%, incidindo sobre a base de cálculo.

Adicional: no recolhimento mensal não há incidência.

Deduções do imposto devido (art. 34 da lei) (art. 1º da Lei nº 9.065/95): do imposto apurado no mês poderá ser deduzido:

- 1) o imposto de renda pago ou retido na fonte sobre as receitas que integraram a base de cálculo correspondente;
- 2) incentivos de dedução do imposto;
 - alimentação do trabalhador (art. 585 do RIR);
 - vale-transporte (art. 594 do RIR);
 - doações aos fundos da criança e do adolescente (art. 600 do RIR);
 - atividades culturais e artísticas (art. 467 do RIR);
 - atividades audiovisuais (art. 495 do RIR).

Pagamento do imposto (art. 33 da Lei nº 8.981/95 com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065/95): o imposto será pago até o último dia útil do mês subsequente ao de ocorrência dos fatos geradores.

O imposto mensal relativo ao mês de janeiro do ano-calendário poderá ser efetuado com base em balancete ou balanço mensal, desde que fique demonstrado que o imposto devido no período é inferior ao

calculado com base na estimativa (art. 35, § 3º, acrescido pela Lei nº 9.065/95).

Dispensa, suspensão ou redução do pagamento (art. 35 da lei): poderá ser adotado qualquer desses procedimentos quando a pessoa jurídica demonstrar, por meio de balanços ou balancetes mensais, que:

- 1) o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional calculado com base no lucro real do período em curso, podendo suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês (art. 35 da lei);
- 2) ocorreu a existência de prejuízo fiscal apurado a partir do mês de janeiro do ano-calendário, estando, neste caso, dispensada do pagamento do imposto de renda (art. 1º da Lei nº 9.065/95, que deu nova redação ao art. 35, § 2º, da Lei nº 8.981/95).

Os balancetes ou balanços previstos no art. 35 da lei somente produzirão efeitos para a determinação da parcela do imposto e da contribuição social devidos no decorrer do ano-calendário.

28.3 - Regras aplicáveis no ano-calendário de 1996 (Lei nº 8.981/95, com as alterações da Lei nº 9.065/95, e a Lei nº 9.249/95 c/c a IN nº 11/96)

Apuração da Receita Bruta e Acréscimos (RBA) – Coeficientes:

Pela Lei nº 9.065/95, Art. 10, foram fixados os percentuais para presunção do lucro a serem aplicados a partir de 1º-1-96.

Entretanto, com a edição, em 26-12-95, da Lei nº 9.249/95, art. 36, V, o aludido art. 10 foi expressamente revogado, passando a ser adotados, a partir de 1º-1-96, os percentuais previstos no art. 15 do novo diploma legal, permanecendo inalterados e aplicáveis os demais dispositivos constantes na Lei nº 8.981/95 com as alterações da Lei nº 9.065/95.

ATIVIDADES	COEF. %
fabricação própria	8
revenda de mercadorias	8
industrialização p/ encomenda	8
transporte de cargas	8
serviços hospitalares	8
atividade rural	8
serv. transporte/ exceto cargas	16
instituições financeiras/ assemelhados	16
administração de consórcios	32
hotelaria e estacionamento	32
serv. profissionais habilitados	32
representante comercial	32
administ. locação de imóveis	32
corretagem em geral	32
revenda de combustíveis	1,6
serviços da construção civil	32
factoring	32

Empresas prestadoras de serviços com receita bruta anual não superior a R\$ 120.000,00 (art. 40 da Lei nº 9.250/95) – para as empresas prestadoras de serviços cuja receita bruta anual seja igual ou inferior a R\$ 120.000,00 o lucro presumido/estimado mensal será determinado mediante a aplicação do percentual de 16% sobre a receita bruta de cada mês, na forma dos arts. 30 e 35 da Lei nº 8.981/95.

O citado dispositivo não se aplica às pessoas jurídicas que prestem serviços hospitalares, nem às sociedades civis de prestação de serviços de profissões regulamentadas que permanecem tributadas, respectivamente, aos percentuais normais de 8% e 32%, de acordo com o parágrafo único do aludido art. 40.

Atividades diversificadas (art. 15, § 2º, da Lei nº 9.249/95): no caso de serem exercidas atividades diversificadas, será aplicado o percentual correspondente a cada atividade.

Acréscimos à base de cálculo (art. 4º da IN nº 11/96): deverão ser acrescidos à base de cálculo os ganhos de capital, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não compreendidas na atividade.

28.4 - Regras aplicáveis a partir de 1º-1-97 (arts. 2º a 4º e 6º da Lei nº 9.430/96)

Estimativa mensal (art. 2º, *caput*, e § 3º): a partir de 1º-1-97, apenas por exceção, a pessoa jurídica poderá optar por efetuar os recolhimentos do imposto de renda mensalmente com base na estimativa, com obrigatoriedade da apuração do lucro real em 31 de dezembro (exceto nos casos de extinção, incorporação, fusão e cisão da pessoa jurídica), haja vista que pelo citado diploma legal foi estabelecida, como regra, a apuração do lucro real por períodos trimestrais.

Momento da opção (art. 3º): a adoção por esta forma de pagamento é irretratável para todo o ano-calendário e deverá ser manifestada com o pagamento do imposto correspondente ao mês de janeiro ou do início da atividade.

Base de cálculo (art. 2º): numa tentativa de fazer coincidir o valor dos recolhimentos mensais por estimativa com o valor efetivamente devido pelo contribuinte, foi estabelecido que a forma de apuração da base de cálculo estimada deverá ser obtida mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais previstos no art. 15 da Lei nº 9.249/95, com observância do disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981/95, com relação às demais receitas e resultados não abrangidos na receita bruta, que deverão ser acrescidos à base de cálculo, inclusive os ganhos de capital.

Coeficientes para a estimativa: relativamente aos coeficientes a serem utilizados para efeito da estimativa, foram mantidos os mesmos que se encontravam vigentes a partir de 1º-1-96. (*vide* tabela constante do item 28.3 deste capítulo, com os citados percentuais).

Suspensão ou redução do pagamento do imposto: tendo em vista que o *caput* do art. 2º da Lei nº 9.430/96 expressamente menciona o art. 35 da Lei nº 8.981/95, conclui-se que, igualmente, apesar de o parágrafo único do art. 3º do novo diploma legal dispor que a opção pela forma de pagamento é irretratável, continuam em vigor as mesmas regras vigentes no ano de 1996, relativamente à possibilidade de a pessoa jurídica suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, por meio 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 (resultado acumulado).

Cálculo e pagamento do imposto (arts. 2º, § 1º, e 6º): o imposto de renda a ser pago mensalmente será determinado mediante a aplicação da alíquota de 15% sobre a base de cálculo.

O valor do imposto de renda devido deverá ser pago até o último dia útil do mês subsequente àquele a que se referir.

O saldo do imposto apurado em 31 de dezembro será:

- 1) *se positivo*: pago em cota única, até o último dia do mês de março do ano subsequente, acrescido de juros calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC), a partir de 1º-2-97 até o mês anterior ao do pagamento e de 1% no mês do pagamento. Ressalve-se que o imposto apurado com base na estimativa e relativo ao mês de dezembro deverá ser obrigatoriamente pago até o último dia do mês de janeiro do ano subsequente, independentemente do resultado apurado com base no lucro real em 31 de dezembro;
- 2) *se negativo*: poderá ser compensado com o imposto a ser pago a partir do mês de abril do ano subsequente, assegurada a alternativa de poder requerer a restituição do montante pago a maior, após a entrega da declaração de rendimentos.

Com relação ao saldo do imposto devido relativo ao período de apuração encerrado em 31-12-96, foram estabelecidas regras transitórias consoante o art. 7º da Lei nº 9.430/96 (*vide* capítulo 48 deste livro). *Deduções do imposto devido apurado mensalmente* (art. 2º, § 4º, da Lei nº 9.430/96 c/c o art. 34 da Lei nº 8.981/95):

- I - são permitidas as deduções relativas a incentivos fiscais de dedução do imposto (Programa de Alimentação ao Trabalhador, vale-transporte e atividade audiovisual), observado o limite da legislação, não sendo permitidas quaisquer deduções sobre o valor do adicional na forma do art. 3º, § 4º, da Lei nº 9.249/95;
- II - incentivos fiscais de redução e isenção do imposto, calculados com base no lucro da exploração;
- III - compensação do valor do imposto de renda pago ou retido na fonte incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real;

IV - do valor do imposto apurado com base no lucro real em 31 de dezembro poderão ser deduzidos os valores pagos mensalmente com base na estimativa.

Adicional (art. 2º, § 2º): a partir de 1º-1-97, passa a ser exigido o adicional do imposto de renda, à alíquota de 10%, também sobre os recolhimentos efetuados mensalmente com base na estimativa, incidindo sobre a parcela da base de cálculo, apurada em cada mês que exceder a R\$ 20.000,00.

28.5 - Falta de recolhimento mensal – Penalidade

De acordo com o *art. 44, § 1º, IV, da Lei nº 9.430/96*, poderá ser aplicada multa de ofício, isoladamente, sobre o valor do imposto e contribuição social que deixar de ser pago mensalmente, quando a pessoa jurídica, tendo adotado, por opção, a forma de pagamento com base na estimativa, deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a CSLL, no ano-calendário correspondente.

Igualmente, a partir de 1º-1-97, a Lei nº 9.430/96, art. 43, instituiu a hipótese de que poderá ser formalizada a exigência de crédito tributário correspondente, exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

29 - APURAÇÃO DO LUCRO REAL ANUAL (arts. 1º e 2º da Lei nº 9.430/96 e art. 37 da Lei nº 8.981/95, com as alterações da Lei nº 9.065/95)

29.1 - Forma de apuração

A partir de 1º-1-97, a Lei nº 9.430/96, arts. 1º e 2º, § 3º, estabeleceu, como regra, a apuração do lucro real trimestral. Contudo, como exceção, por opção, a pessoa jurídica poderá efetuar recolhimentos mensais do imposto com base na estimativa. Sem prejuízo dos pagamentos mensais do imposto, as pessoas jurídicas obrigadas à tributação pelo lucro real ou as que não adotarem o regime do lucro presumido, que fizerem opção pela forma de pagamento mensal do imposto com base na estimativa, deverão apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano-calendário ou na data da extinção, observando que a determinação do lucro real deverá ser precedida da apuração do lucro líquido contábil efetuada com base nas leis comerciais (art. 37, § 2º, da lei).

Até 31-12-96, a pessoa jurídica que fizesse recolhimentos mensais com base na estimativa ou receita bruta e acréscimos, igualmente, estaria obrigada à apuração do lucro real em 31 de dezembro de cada ano.

Alíquota do imposto: a partir de 1º-1-96, a alíquota do imposto de renda passou a ser de 15% (Lei nº 9.249/95, art. 3º).

Até 31-12-95 a alíquota era de 25%, sem prejuízo do adicional do imposto (art. 37, § 2º, da Lei nº 9.249/95).

Deduções do imposto devido (Lei nº 9.249/95, art. 37, § 3º):

- incentivos fiscais de dedução do imposto;
- incentivos fiscais de isenção e redução do imposto com base no lucro da exploração;

- imposto de renda na fonte incidente sobre receitas computadas no lucro real;
- imposto pago por estimativa.

29.2 - Prazo de recolhimento do imposto

A partir de 1^o-1-97, a Lei n^o 9.430/96, art. 6^o, disciplinando os critérios para o recolhimento do imposto apurado em 31 de dezembro de cada ano, para as pessoas jurídicas que fizerem recolhimentos com base na estimativa, manteve quase as mesmas regras previstas no art. 40 da Lei n^o 8.981/95 com a redação do art. 1^o da Lei 9.065/95, estabelecendo que o saldo do imposto apurado em 31 de dezembro deveria ser pago:

- 1) *se positivo*: em quota única até o último dia útil do mês de março do ano subsequente. O saldo do imposto a pagar será acrescido de juros calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC, a partir de 1^o-2-97 até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de 1% no mês do pagamento.

O prazo para pagamento até o último dia útil do mês de março do ano subsequente não se aplica ao imposto estimado relativo ao mês de dezembro, que deverá ser pago até o último dia do mês de janeiro do ano subsequente.

- 2) *se negativo*: compensado com o imposto a ser pago a partir do mês de abril do ano subsequente, assegurado o direito de ser requerida restituição do montante pago a maior, após a entrega da declaração.

29.2.1 - Disposições transitórias para o resultado apurado em 31-12-96

Como alternativa, o saldo do imposto apurado em 31-12-96 poderá ser recolhido em até quatro quotas mensais, iguais e sucessivas, devendo a primeira ser paga até o último dia útil do mês de março de 1997 e as demais no último dia dos meses subsequentes.

As quotas deverão ser acrescidas de juros calculados à taxa SELIC e nenhuma quota poderá ser inferior a R\$ 1.000,00 e o imposto inferior a R\$ 2.000,00 será recolhido de uma só vez, em quota única, até o último dia útil do mês de março de 1997. (Sobre pagamento do imposto, *vide* também o capítulo 48 deste livro.)

30 - LUCRO PRESUMIDO

(art. 521 do RIR; IN-SRF n^{os} 21/92, 98/93 e 51/95)

Legislação aplicável:

- Até 11-1-94 vigorou o RIR/80, arts. 389/398, com as alterações das leis n^{os} 7.799/89, art. 41; 8.218/91, art. 24; 8.383/91, arts. 79/80 (ano de 1991), e arts. 40, 43, 45, 52, 71 e 90 (ano de 1992); 8.541/92, arts. 13 a 20 (1993 e 1994); o Decreto n^o 94.805/87c/c a Portaria n^o 24/79 e a IN-SRF n^o 21/92.
- A partir de 12-1-94, foi publicado o RIR/94, arts. 521 a 537, que consolidou as regras das leis n^{os} 8.383/91 e 8.541/92 c/c a IN n^o 21/92.
- A partir de 1^o-1-95, a Lei n^o 8.981/95, arts. 27/34, 36, 44/46, 47, IV, e 77, com as alterações da Lei n^o 9.065/95 c/c a IN-SRF n^o 51/95.
- Pela Lei n^o 9.249/95 foram introduzidas novas alterações a partir de 1^o-1-96 c/c a IN n^o 11/96.
- A partir de 1^o-1-97 foi editada a Lei n^o 9.430/96, que procedeu a ajustes na apuração do lucro presumido.

30.1 - Conceito

Apesar de a regra geral para tributação das pessoas jurídicas ser a apuração dos resultados com base no lucro real, a partir da Lei n^o 8.383/91 se procurou incentivar a opção pelo lucro presumido a um número cada vez maior de contribuintes, tendo em vista ser esta uma forma de tributação mais simplificada.

Trata-se de forma simplificada para a apuração da base de cálculo do imposto de renda (art. 179 do RIR), facultado às pessoas jurídicas consideradas como de pequeno e médio porte, cujos resultados não justificam a manutenção de escrituração regular, com controles rígidos e complexos, com vistas a facilitar o cumprimento das obrigações tributárias, por meio da dispensa da manutenção de escrituração regular, quando houver a escrituração do livro Caixa, podendo ser exercida como opção pelas pessoas jurídicas que não se encontrem expressamente vetadas por lei por estarem obrigadas à apuração do lucro real na forma do art. 190 do RIR (*vide* capítulo 6, item 6.1, deste livro).

Na verdade, a tributação por esta forma se caracteriza como uma faculdade de opção a ser feita exclusivamente pelo próprio contribuinte, constituindo-se como um direito seu, desde que efetuada em estrita obediência às normas regentes da espécie, não sendo dada esta prerrogativa à autoridade fiscal, para apuração de uma base de cálculo “presumida”, ou seja, independentemente da existência efetiva ou não de lucro, haverá a apuração e a conseqüente obrigação do pagamento de imposto de renda, já que o lucro presumido é decorrente da aplicação de um coeficiente fixado por lei, sobre a receita bruta mensal auferida, sem deduções de custos ou despesas.

No intuito de se aperfeiçoar a legislação fiscal, foi editada a Lei nº 8.383/91 por meio da qual foram introduzidas alterações substanciais para o exercício da opção com vistas à tributação pelo lucro presumido.

Por aquele diploma legal se buscou aumentar o universo de contribuintes dotados da possibilidade de poder optar pela citada tributação, pois foram revogados os dispositivos que limitavam o acesso a ela de determinadas pessoas jurídicas, como as prestadoras de serviços ou as que exercessem atividades mistas com preponderância das receitas de serviços, permitindo, inclusive, que as sociedades civis de profissão legalmente regulamentada pudessem igualmente fazer uso da aludida opção (art. 71 da Lei nº 8.383/91).

Também a referida lei trouxe alterações básicas quanto à forma de apuração do lucro presumido, estabelecendo a tributação em bases correntes mensais, pelas quais o imposto de renda calculado sobre a receita bruta passou a ser pago mensalmente no decorrer do próprio ano-calendário.

Entretanto, mais uma vez, com o advento da Lei nº 8.541/92, foram realizadas profundas modificações, pois, por intermédio desta lei

se procurou dar incentivo para que um maior número de pessoas jurídicas, principalmente as consideradas de médio e pequeno porte, optassem pela tributação com base no lucro presumido, mediante a introdução das seguintes alterações: aumento substancial do limite da receita bruta para fazer jus à opção; criação de coeficientes diversificados para presunção do lucro de acordo com as atividades exercidas; supressão da ficção legal da distribuição automática dos lucros e ampliação do universo de pessoas jurídicas com direito ao exercício da opção.

A partir de 1º-1-96, pelas leis nºs 9.249/95 e 9.250/95, foram alteradas as regras de tributação, tendo sido introduzidas inovações expressivas com relação ao lucro presumido, já que pela aludida norma foi reduzida a alíquota do imposto de renda e criada a figura do adicional do imposto aplicável também a esta forma de apuração.

Mais uma vez foi editado um novo diploma legal, a Lei nº 9.430/96, vigente a partir de 1º-1-97, com vistas à adaptação do lucro presumido às novas regras introduzidas pelo citado diploma legal, haja vista o critério da apuração dos resultados, por períodos trimestrais, mantidas as demais regras que não foram expressamente revogadas pela citada lei.

30.2 - Condições para opção

Poderão optar pelo lucro presumido as pessoas jurídicas que:

- I – no ano-calendário anterior tiverem receita bruta total que, acrescida das demais receitas e ganhos de capital, tenha sido inferior a:
 - *anos-calendários 1993 e 1994*: 9.600.000,00 UFIR (art. 521 do RIR);
 - *ano-calendário 1995*: 12.000.000,00 UFIR (Lei nº 8.981/95, art. 44, e Lei nº 9.065/95, art. 1º);
 - *a partir de 1º-1-96*: R\$ 12.000.000,00 (Lei nº 9.249/95, art. 29).

Para efeito da verificação do limite deverá ser considerada a receita total, inclusive ganhos de capital, ganhos de aplicações de renda fixa e variável (IN-SRF nº 51/95, art. 17, § 1º).

Deverá ser considerado o limite proporcionalmente ao número de meses do ano, nos casos de início ou extinção das atividades da pessoa jurídica.

No ano-calendário de 1992, o limite era de 3.600.000 UFIR ou a receita operacional somada à não-operacional tenha sido igual ou inferior a 300.000 UFIR no mês da opção, ou que no ano-calendário de 1991 tenham auferido receita bruta total igual ou inferior a um bilhão de cruzeiros e tenham optado pelo regime no mês de janeiro de 1992, consoante a IN-SRF nº 21/92, art. 3º.

- II – não estejam obrigadas à tributação com base no lucro real na forma prevista no art. 190 do RIR com as alterações da Lei nº 8.981/95 e art. 27 da Lei nº 9.249/95 (*vide* capítulo 6, item 6.2, deste livro);
- III – se enquadrem como sociedades civis de profissão legalmente regulamentada, cuja opção será considerada irretratável (opção dada a partir de 1º-1-92 – art. 522 do RIR e Lei nº 8.981/95, art. 26);
- IV – tenham por objeto a exploração da atividade rural, nos termos do art. 350 do RIR. A opção implicará a perda dos benefícios fiscais. (parágrafo único do art. 522 do RIR c/c a IN nº 21/92, art. 35).

De acordo com o art. 36, V, da Lei nº 9.249/95, que revogou o parágrafo único do art. 36 da Lei nº 8.981/95, tornou-se possível para as pessoas jurídicas que fossem objeto de incorporação, fusão ou cisão durante o ano-calendário adotar o regime de tributação pelo lucro presumido.

Ressalte-se que a indevida opção pelo lucro presumido enseja a hipótese de arbitramento do lucro da pessoa jurídica, se ela não possuir escrituração contábil e fiscal regular que possibilite a apuração do lucro real (art. 47, IV, da Lei nº 8.981/95 – *vide* item 30.16 deste capítulo).

Atenção: de acordo com o art. 33, § 5º, da IN nº 51/95, a pessoa jurídica que tiver seu lucro arbitrado em qualquer mês do ano também

poderá fazer opção pelo lucro presumido por ocasião da entrega da declaração de rendimentos, relativamente aos demais meses.

30.3 - Momento da opção (art. 521, § 2º)

No ano-calendário de 1992 a legislação previa que a opção deveria ser exercida no mês de janeiro de cada ano ou no início da atividade e somente poderia ser alterada a partir de janeiro do ano seguinte, tornando-se efetivada mediante o pagamento do imposto sob o correspondente código ou por comunicação à SRF. Entretanto, a Portaria nº 211/92 c/c o ADN nº 32/92, excepcionalmente, prorrogou a opção para 31 de março daquele ano.

A partir de 1º-1-93 a opção pela tributação com base no lucro presumido passou a ser exercida de modo definitivo, apenas com a entrega da declaração de rendimentos no ano subsequente àquele de ocorrência do fato gerador.

Assim, de acordo com o art. 521, § 2º, do RIR, a opção pela tributação com base no lucro presumido deverá ser exercida e considerada definitiva pela entrega da declaração de rendimentos, como previsto no art. 856 do RIR, momento em que se consagra a tributação como mensal.

O momento da opção, como disposto na lei, favorece a que as pessoas jurídicas possam fazer um planejamento tributário adequado no sentido de adotar, por ocasião da entrega da declaração de rendimentos, qual a hipótese de tributação que lhes seja mais favorável, uma vez que por serem os coeficientes de presunção iguais aos utilizados para os recolhimentos por estimativa para o lucro real, a pessoa jurídica que não esteja obrigada à apuração do lucro real tem a possibilidade de escolher qual a forma de apuração que deseja adotar, se lucro real ou lucro presumido. Caso opte por esta tributação, somente com a entrega da declaração a opção e o imposto já recolhido durante o ano-calendário se tornarão definitivos.

A IN nº 51/95, no seu art. 33, § 1º, ratificada pela IN-SRF nº 11/96, art. 42, §§ 3º e 4º c/c o art. 19, entende que se considera efetuada a opção com a entrega espontânea da declaração de rendimentos, ainda que seja intempestiva, como também acrescenta, ainda, que mesmo o fato de a pessoa jurídica não ter efetuado o pagamento nos

prazos legais ou ter pago com insuficiência o imposto de renda devido, inclusive adicional, relativos aos fatos geradores ocorridos em cada mês, os quais deverão ser recolhidos com os respectivos acréscimos legais, não impede o exercício da opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido, desde que espontaneamente, antes de qualquer procedimento de ofício, proceda à regularização das suas obrigações.

Também, de acordo com o entendimento da IN-SRF nº 98/93, art. 14, somente podiam optar pela tributação com base no lucro presumido, no momento da entrega da declaração, as pessoas jurídicas que tivessem efetuado o pagamento do imposto de renda com base no lucro presumido ou por estimativa durante todos os meses do ano-calendário.

Igualmente, inexistente vedação legal a que a pessoa jurídica que inicie o ano fazendo recolhimentos com base na estimativa possa durante o seu curso alterar a forma de tributação, passando a efetuar recolhimentos com base no lucro real mensal.

Com relação às sociedades civis de profissão legalmente regulamentada, a Lei nº 8.981/95, art. 26, § 2º, esclarece que a opção pela tributação com base no lucro presumido deverá ser feita no mês de janeiro ou no mês de início de suas atividades, mediante o pagamento do respectivo imposto mensal, cuja opção será considerada de caráter irrevogável, passando, nesta hipótese, a se submeterem às regras de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas em geral.

A partir de 1º-1-97, a Lei nº 9.430/96, art. 26, estabeleceu que a opção pelo lucro presumido será manifestada com o pagamento da primeira ou única cota do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário, devendo permanecer a mesma por todo o ano-calendário. A pessoa jurídica que iniciar as suas atividades a partir do segundo trimestre manifestará a sua opção com o pagamento da primeira ou única cota relativa ao período de apuração do início da atividade.

30.3.1 - Mudança de opção

A partir de 1^o-1-97, art. 26, § 3^o, da Lei nº 9.430/96, a pessoa jurídica que houver efetuado pagamento do imposto com base no lucro presumido e alterar a opção em relação ao mesmo ano-calendário, passando a ser tributada com base no lucro real, ficará sujeita a multa e juros moratórios sobre a diferença de imposto paga a menor.

Somente será admitida a mudança de opção quando formalizada até a entrega da correspondente declaração de rendimentos e antes de iniciado procedimento de ofício relativo a qualquer dos períodos de apuração do respectivo ano-calendário.

30.4 - Base de cálculo (art. 523 do RIR e as alterações das leis nºs 8.981/95, arts. 28 e 44, § 2^o, 9.065/95, art. 10, e 9.249/95, art. 15)

A base de cálculo do lucro presumido, com vistas à apuração do imposto de renda, será obtida mediante a aplicação de coeficientes, fixados em lei, sobre as receitas brutas de cada atividade operacional da empresa e será acrescida (a partir de 1^o-1-95) dos ganhos de capital e demais receitas e outros ganhos tributáveis, com exceção daqueles tributados em separado e definitivo.

A partir de 1^o-1-97, pela Lei nº 9.430/96, foram introduzidas as seguintes alterações na apuração da base de cálculo do lucro presumido, mantidas as demais regras:

- 1) art. 1^o – apuração do lucro presumido em *períodos trimestrais* encerrados em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário;
- 2) art. 25 – alterou a forma de apuração da base de cálculo para *incluir no montante do lucro presumido*, além das receitas brutas das vendas e serviços (não incluídas as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos sobre vendas), os demais resultados, entre os quais: ganhos de capital, rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados decorrentes de receitas não

abrangidas pelo inciso anterior e demais valores determinados na citada lei, auferidos no período;

- 3) art. 50 – também serão *adicionados ao lucro presumido*, para efeito de determinação do imposto devido: o valor dos juros recebidos de outras pessoas jurídicas como remuneração do capital próprio na forma do art. 9º da Lei nº 9.249/95 (*vide* capítulo 10, item 10.13) e os ganhos líquidos decorrentes de quaisquer operações financeiras;
- 4) art. 51 – na apuração do *ganho de capital* os valores acrescidos em virtude de reavaliação somente poderão ser computados como custo de aquisição se a empresa comprovar que os valores acrescidos foram incluídos na base de cálculo do imposto de renda;
- 5) art. 52 – os valores *recuperados como custos e despesas*, inclusive no recebimento de créditos, deverão ser adicionados ao lucro presumido, salvo se o contribuinte comprovar não tê-los deduzido em período anterior em que tenha sido tributada com base no lucro real, ou que se refiram a período em que esteve submetida ao regime do lucro presumido ou arbitrado;
- 6) art. 53 – a pessoa jurídica que até o ano-calendário anterior houver sido tributada com base no lucro real, deverá *adicionar* à base de cálculo do imposto de renda, correspondente ao primeiro período de apuração em que optar pela tributação com base no lucro presumido, *os saldos dos valores cuja tributação havia diferido*, controlados na parte B do LALUR.

Observação: o art. 28 da Lei nº 8.981/95 e o art. 10 da Lei nº 9.065/95, que previam os coeficientes de presunção aplicáveis a partir de 1º-1-96, foram expressamente revogados pelo art. 36, V, da Lei nº 9.249/95, a qual passou a determinar, no seu art. 15, os novos coeficientes a serem utilizados a partir da referida data.

Coefficientes aplicáveis nos períodos-bases de 1991 a 1997: no caso de a pessoa jurídica ter atividades diversificadas, será aplicado sobre a receita bruta operacional o percentual correspondente a cada atividade exercida, consoante a tabela a seguir:

ATIVIDADES	COEFICIENTES (%)				
	91	92	93 e 94	95	96 e 97
fabricação própria	3,5	3,5	3,5	5	8
revenda de mercadorias	3,5	3,5	3,5	5	8
industrialização p/ encomenda	10	3,5	3,5	5	8
transporte de cargas	3,5	3,5	3,5	10	8
serviços hospitalares	–	30	3,5	10	8
atividade rural	–	3,5	3,5	5	8
serv. transporte/ exceto cargas	10	30	8	10	16
administração de consórcios	–	30	8	10	32
hotelaria e estacionamento	–	30	8	10	32
serv. profissionais habilitados	–	30	20	30	32
representante comercial	–	30	20	30	32
administ. locação de imóveis	–	30	20	30	32
corretagem em geral	–	30	20	30	32
revenda de combustíveis	3,5	3,5	3	1	1,6
serviços da construção civil	–	30	8	10	32
factoring	–	30	8	30	32

Empresas prestadoras de serviços com receita bruta anual não superior a R\$ 120.000,00, (art. 40 da Lei nº 9.250/95) – para as empresas prestadoras de serviços cuja receita bruta anual seja igual ou inferior a R\$ 120.000,00, o lucro presumido será determinado mediante a aplicação do percentual de 16% sobre a receita bruta de cada mês na forma dos arts. 30 e 35 da Lei nº 8.981/95.

O citado dispositivo não se aplica às pessoas jurídicas que prestam serviços hospitalares, nem às sociedades civis de prestação de serviços de profissões regulamentadas que permanecem tributadas, respectivamente, aos percentuais normais de 8% e 32%, de acordo com o parágrafo único do aludido art. 40.

Atividades diversificadas (art. 15, § 2º, da Lei nº 9.249/95) – no caso de serem exercidas atividades diversificadas, será aplicado o percentual correspondente a cada atividade.

Receita bruta (art. 525) – para fins do lucro presumido, a receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia.

Na receita bruta se inclui o ICMS e se excluem as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador e dos quais o vende-

dor ou prestador seja mero depositário (ex.: IPI, Lei nº 8.981/95, art. 31 e seu parágrafo único).

Acréscimos à base de cálculo (art. 42 da IN nº 11/96 – disposições vigentes até 31-12-96, em face da alteração do art. 25 da Lei nº 9.430/96).

Para apuração do lucro presumido serão acrescidos à base de cálculo (após a aplicação do percentual de presunção sobre a receita bruta) os ganhos de capital, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não compreendidas na atividade, com exceção das aplicações financeiras de renda fixa e renda variável, que são tributadas separadamente e em definitivo; estas serão incluídas, apenas, para cálculo do adicional, inclusive para verificação do limite (IN-SRF nº 11/96, art. 42).

Nos anos de 1993 e 1994, consoante o art. 531 do RIR, os resultados positivos decorrentes de receitas não incluídas na base de cálculo do lucro presumido e os ganhos de capital deviam ser tributados mensalmente em separado.

O valor dos juros provenientes da remuneração do capital próprio decorrentes de participações societárias em outras pessoas jurídicas somente serão computados para efeito do cálculo do adicional, consoante o art. 9º, § 4º, da Lei nº 9.249/95.

Não se incluem na base de cálculo dos recolhimentos mensais (art. 7º da IN nº 51/95 e arts. 7º e 42 da IN nº 11/96):

- os rendimentos e ganhos líquidos produzidos por aplicação financeira de renda fixa e renda variável (são incluídos apenas para efeito do adicional), desde que já tenham sido submetidos à incidência de fonte ou a recolhimento mensal pelo próprio contribuinte;
- as recuperações de créditos que não constituam ingressos de novas receitas;
- a reversão de saldo de provisões anteriores constituídas;
- os lucros e dividendos decorrentes de participações societárias avaliadas pelo custo de aquisição e os resultados provenientes da equivalência patrimonial.

30.5 - Apuração do imposto (art. 526 do RIR e art. 33 da Lei nº 8.981/95)

A base de cálculo será convertida em UFIR (diária até 31-8-94 e mensal a partir de 1º-9-94).

A partir de 1º-1-95, a apuração do imposto deverá ser feita em reais (leis nºs 8.981/95, art. 6º, e 9.249/95, art. 1º).

O imposto de renda mensal apurado com base no lucro presumido deverá ser recolhido até o último dia útil do mês seguinte ao da apuração.

A partir de 1º-1-97, pelo art. 5º da Lei nº 9.430/96, o imposto devido apurado trimestralmente deverá ser pago em quota única, até o último dia do mês subsequente ao do encerramento do período trimestral. À opção, o imposto poderá ser parcelado em até três quotas, mensais, iguais e sucessivas, vencíveis no último dia útil dos três meses subsequentes ao de encerramento do período de apuração. (Sobre as regras para pagamento do imposto, inclusive disposições transitórias aplicáveis ao período encerrado em 1996 e os meses de janeiro e fevereiro de 1997, vide capítulo 48 deste livro.)

30.6 - Alíquota do imposto (art. 526)

A partir de 1º-1-96 a alíquota passou a ser de 15% (Lei nº 9.249/95, art. 3º).

Até 31-12-95, o imposto de renda era calculado mediante a aplicação da alíquota de 25% sobre a base de cálculo.

30.7 - Deduções do imposto (art. 526, parágrafo único)

Do valor do imposto de renda apurado somente poderão ser efetuadas as seguintes deduções:

- 1) A título de incentivos fiscais (sobre o cálculo dos incentivos, vide IN nº 21/92, arts. 17/19):
 - Programa de Alimentação do Trabalhador (art. 585 do RIR);
 - vale-transporte (art. 594 do RIR).

Pela IN-SRF nº 30/94 c/c a IN-SRF nº 56/94, passou-se a admitir que também fossem deduzidos os incentivos fiscais relativos a projetos audiovisuais instituídos pela Lei nº 8.685/93.

A partir de 1º-1-95 (Lei nº 8.981/95, art. 34), do imposto mensal poderão ser deduzidos, além dos citados incentivos fiscais:

- doação aos Fundos das Crianças e dos Adolescentes; e
- atividades culturais e artísticas.

- 2) Compensação do imposto de renda retido na fonte incidente sobre as receitas incluídas na base de cálculo do imposto, não se incluindo o imposto retido e considerado exclusivamente de fonte ou de recolhimento definitivo cuja receita não estivesse sendo computada na base de cálculo, tais como aplicações financeiras, FAF (art. 527 do RIR). *A partir de 1º-1-97*, os rendimentos de aplicações financeiras passaram a integrar a base de cálculo; portanto, o respectivo imposto de renda incidente sobre tais valores poderá ser compensado.

30.8 - Adicional do imposto (art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.249/95)

A partir de 1º-1-96, por este diploma legal foi estabelecida a exigência do adicional do imposto de renda também para o lucro presumido.

Haverá a incidência do adicional sobre a parcela do lucro presumido apurado anualmente que *exceder a R\$ 240.000,00*.

A partir de 1º-1-97, o art. 4º da Lei nº 9.430/96 alterou a redação do art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.249/95, para modificar a forma de cálculo do adicional, o qual passou a incidir sobre a parcela do lucro presumido que exceder o valor resultante da multiplicação de R\$ 20.000,00 pelo número de meses do respectivo período de apuração.

Aliquota do adicional – 10%.

Deverão ser adicionados à base de cálculo do adicional do imposto de renda – dispositivos vigentes até 31-12-95, tendo em vista a sua revogação pelo art. 88, XXVI, da Lei nº 9.430/96:

- os rendimentos das aplicações financeiras de renda fixa, na forma do art. 11, § 2º, da Lei nº 9.249/95 c/c a IN-SRF nº 14/96;

- o valor dos juros provenientes da remuneração do capital próprio decorrente de participações societárias em outras pessoas jurídicas somente será computado para efeito do cálculo do adicional, consoante o art. 9º, § 4º da Lei nº 9.249/95.

O valor do adicional deverá ser recolhido integralmente, não sendo permitidas quaisquer deduções.

30.9 - Lucro inflacionário (art. 529 do RIR)

O saldo acumulado do lucro inflacionário existente e anterior à opção poderá continuar a ser tributado mensalmente, à alíquota do imposto de renda vigente: 25%, até 31-12-95, e 15%, a partir de 1º-1-96.

Realização mensal:

- 1/240 do saldo até 31-12-94;
- 1/120 do saldo a partir de 1995.

A partir de 1º-1-96 (Lei nº 9.249/95, art. 7º): apesar da revogação da correção monetária das demonstrações financeiras pelo art. 4º da Lei nº 9.249/95, permanecem inalteradas as regras de realização e tributação do saldo do lucro inflacionário existente em 31-12-95, de acordo com as normas então vigentes – realização em função do mínimo exigido legalmente – devendo-se, contudo, ser observadas as seguintes condições:

- 1) para fins do cálculo do lucro inflacionário realizado nos períodos-bases posteriores, os valores dos ativos que estavam sujeitos à correção monetária, existentes em 31-12-95, deverão ser registrados destacadamente na contabilidade da pessoa jurídica (art. 7º, § 1º, da aludida lei).
- 2) o saldo a tributar somente será corrigido até 31-12-95 pela UFIR de 1º-1-96 – 0,8287.

A partir de 1^o-1-97, em face do disposto no *art. 54 da Lei n^o 9.430/96*, o valor do lucro inflacionário diferido, controlado na parte B do LALUR, deverá ser adicionado ao lucro presumido no primeiro período de apuração em que a pessoa jurídica fizer opção pela tributação com base no lucro presumido.

30.10 - Tributação dos demais resultados (art. 530 do RIR)

Os resultados positivos decorrentes de receitas não compreendidas na base de cálculo do lucro presumido e os ganhos de capital obtidos nas alienações de bens e direitos serão tributados em separado, à alíquota de 25%, e o imposto pago será considerado definitivo (a partir de 1^o-1-96 a alíquota passou a ser de 15%).

Pela Lei n^o 8.981/95, art. 33, aplicável *a partir de 1^o-1-95*, os demais resultados e os ganhos de capital passaram a ser acrescidos à base de cálculo mensal do lucro presumido e tributados em conjunto com esta (*vide* art. 41 da IN n^o 11/96).

A partir de 1^o-1-96 – para fins da apuração do ganho de capital a pessoa jurídica deverá observar as prescrições contidas no art. 17 da Lei n^o 9.249/95, com relação a:

- 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, tomando-se por base o valor da UFIR vigente em 1^o-1-96 (0,8287), 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 não será atribuída qualquer correção monetária.

A partir de 1^o-1-97, os demais resultados passaram a ser incluídos no lucro presumido, consoante os arts. 25 e 51 da Lei n^o 9.430/96. (*Vide* item 30.4 deste capítulo.)

30.11 - Obrigações acessórias (art. 534 do RIR)

1) *Possuir escrituração contábil* nos termos da legislação comercial.

Entretanto, será dispensada tal exigência na hipótese de a pessoa jurídica *manter escrituração do livro Caixa*.

Pelo art. 45, parágrafo único, da Lei nº 8.981/95 foi estabelecida a obrigatoriedade de que o registro do livro Caixa incluísse toda a movimentação financeira, inclusive bancária, no decorrer de todo o ano-calendário.

Inexiste obrigatoriedade de registro do livro Caixa (leis nºs 8.541/92, art. 18, e 8.981/95, art. 45 e parágrafo único).

O atraso na escrituração do livro Caixa por período superior a noventa dias ensejará a aplicação da multa de 200 UFIR, a qual poderá ser agravada em 100%, caso o contribuinte não regularize a obrigação no prazo fixado na intimação da autoridade fiscal (Lei nº 8.981/95, art. 89). A partir de 1º-1-97, a Lei nº 9.430/96, art. 88, XXV, revogou a aplicação da citada penalidade.

- 2) *Escrituração do livro Registro de Inventário dos seus estoques* (Lei nº 8.981/95, art. 45, II).
- 3) *Apresentação da declaração de rendimentos* até o último dia útil do mês de abril do ano-calendário seguinte ou no mês subsequente ao do encerramento da atividade (*vide* art. 856 do RIR c/c o art. 56 da Lei nº 8.981/95, com as alterações da Lei nº 9.065/95).
- 4) *Manter em boa guarda e ordem todos os livros* de escrituração obrigatórios de acordo com a legislação comercial e fiscal, bem como os *documentos e papéis* que comprovem os valores lançados em sua escrituração e/ou informados na declaração de rendimentos, enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes.

30.12 - Perda do direito à opção (art. 535 do RIR)

Caso a pessoa jurídica, em qualquer mês do ano-calendário, verificar a existência de *receita excedente ao limite* previsto legalmente

para fazer jus à opção, no ano-calendário subsequente deverá adotar, obrigatoriamente, a forma de tributação pelo lucro real.

Até o ano-calendário de 1991 prevaleceram as regras com relação à perda do direito à opção, no caso de a pessoa jurídica que tivesse optado por essa forma de tributação exceder o limite legal em dois períodos seguidos, estando obrigada à apuração do lucro real a partir do ano subsequente ao segundo ano em que apurasse o excesso.

A partir do ano-calendário de 1992, com a Lei nº 8.383/91, art. 40, § 3º, c/c a IN 21/92, arts. 5º e 6º, foi estabelecido que os eventuais excessos de receita bruta verificados nos meses subsequentes àquele em que houver sido exercida a opção não implicam modificação do regime de tributação dentro do mesmo ano, devendo, entretanto, no ano subsequente, a pessoa jurídica ser tributada com base no lucro real.

30.13 - Distribuição de lucros (art. 536 do RIR)

Regras vigentes até 31-12-95: somente sofrerá tributação, na pessoa física dos sócios, o *valor efetivamente pago* que exceder o valor do lucro presumido deduzido do imposto de renda devido pela pessoa jurídica (ADN-CST nº 16/94).

A Lei nº 8.981/95, no seu art. 46, deu nova redação ao dispositivo:

Estão isentos do imposto de renda os lucros e dividendos efetivamente pagos a sócios, acionistas ou titular da empresa individual, que não ultrapassem o valor que serviu de base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica (art. 33) deduzido do imposto correspondente.

A partir de 1º-1-96, a Lei nº 9.249/95, no seu art. 10, estabeleceu a isenção para os lucros ou dividendos calculados com base no lucro presumido e apurados a partir desta data, pagos ou creditados, os quais não mais estarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, seja pessoa física ou jurídica, domiciliada no País ou no exterior, como também, no seu art. 36, V, revogou o citado art. 46 da Lei nº 8.981/95.

Entretanto, interpretando o citado diploma, a IN nº 11/96, art. 51, § 2º, dispõe que para haver a isenção do lucro distribuído mister se faz que seja demonstrado, por meio da escrituração contábil feita com observância da lei comercial, que o lucro efetivo é maior que o determinado segundo as normas para apuração da base de cálculo do imposto com base no lucro presumido. E também, consoante o § 3º do mesmo artigo, a parcela dos rendimentos pagos ou creditados ao sócio, acionista, ou ao titular, que exceder o valor apurado com base na escrituração, será imputada a lucros acumulados ou reservas de lucros de exercícios anteriores, ficando sujeita à incidência do imposto de renda calculado segundo o disposto na legislação específica, com os acréscimos legais.

Complementando a referida IN nº 11/96, foi expedido o ADN-CGST nº 04/96, inciso I, declarando, em caráter normativo, que poderá ser distribuído, a título de lucros, sem incidência do imposto, o valor correspondente à diferença entre o lucro presumido e os valores correspondentes ao imposto de renda da pessoa jurídica, inclusive adicional, quando devido, à Contribuição Social - COFINS e às contribuições para o Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP.

Também, acrescenta, ainda, o aludido ADN nº 04/96, inciso II, que a parcela dos lucros e dividendos que exceder o valor da base de cálculo do imposto da pessoa jurídica (consoante o art. 51, § 2º da IN nº 11/96 citada anteriormente), a ser distribuída também sem incidência do imposto, será determinada deduzindo-se do lucro líquido do período, após o imposto de renda, o valor determinado na forma do inciso I deste mesmo Ato Declaratório (Normativo) anterior.

30.14 - Prejuízos fiscais (IN-SRF nº 21/92, art. 22)

Pela própria natureza que caracteriza a apuração do lucro presumido, nesta forma de tributação inexistente a possibilidade de ser verificado prejuízo.

Contudo, de acordo com o entendimento da administração tributária, a pessoa jurídica optante pelo lucro presumido que retornar ao regime de tributação pelo lucro real poderá compensar o saldo de prejuízos fiscais remanescente daquela forma de apuração e ainda não

utilizado, desde que sejam observados os prazos e normas pertinentes à compensação.

30.15 - Omissão de receita (art. 523, § 3º, do RIR) (vide também comentários ao capítulo 41)

Até 31-12-92 vigoraram as regras de tributação previstas no art. 396 do RIR/80.

A partir do ano de 1993, após a Lei nº 8.541/92 (arts. 43 e 44), matriz legal do citado art. 523 do RIR/94, a omissão de receitas praticada pela pessoa jurídica optante do lucro presumido passou a ser tributada do mesmo modo que aquela apurada nas pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real, na forma prevista nos arts. 739 e 892 do RIR.

Assim, pelo referido dispositivo foi instituída a tributação na fonte, à alíquota de 25%, em separado, e de modo definitivo, do valor caracterizado como omissão de receita, ou seja, o total apurado não seria incluído nem computado com quaisquer outros valores, devendo ser tributado isoladamente e em separado dos demais resultados.

O Regulamento também inovou quando instituiu a presunção *ex legis* de que o valor apurado a título de omissão de receita seria considerado como automaticamente recebido pelas pessoas físicas dos sócios acionistas ou titular da empresa individual e tributado exclusivamente na fonte, à alíquota de 25%. A partir de 1º-1-95, a alíquota passou a ser de 35%. (Art. 62 da Lei nº 8.981/95.)

Deve ser salientado que o fato de a pessoa jurídica optar pela apuração do lucro presumido não a desobriga de comprovar, por meio dos livros de escrituração obrigatória ou de documentos hábeis e idôneos, os fatos, operações e transações ocorridas ou praticadas pela pessoa jurídica.

Pela Lei nº 9.064/95, art. 3º, a partir de 9-5-94 (MP nº 492, de 5-5-94), foi estabelecido legalmente tratamento uniforme às receitas omitidas, tanto para o lucro real, como para o presumido e arbitrado, dispondo que o valor omitido não deveria compor a determinação do respectivo lucro e o imposto incidente sobre a omissão seria definitivo, considerando-se ocorrido o fato gerador no dia da omissão.

A partir de 1^o-1-96 - Lei nº 9.249/95, art. 24, foram definidas novas regras a serem adotadas no caso de ser apurada omissão de receita, para se retornar à tributação dos valores omitidos em conjunto com os demais resultados da pessoa jurídica, inclusive dispondo que o valor do imposto e adicional devem ser lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetido o contribuinte no período-base a que corresponder a omissão.

Aquele dispositivo legal agravou, igualmente, o percentual da multa de lançamento de ofício para 300%, a ser aplicada na hipótese de verificação de omissão de receita, devendo-se, contudo, observar o disposto no art. 4^o, § 1^o, da Lei nº 8.212/91, no que se refere ao agravamento da multa quando o contribuinte desatender a intimação para prestar esclarecimentos, ou seja, a multa passará a ser de 450% (art. 63 da IN nº 11/96). A partir de 1^o-1-97, foi revogado o citado art. 24, § 3^o, que previa a aplicação da aludida multa, pelo art. 88, XXVI, da Lei nº 9.430/96. Portanto, a penalidade cabível na hipótese de apuração de omissão de receita é a multa aplicável aos lançamentos de ofício em geral, consoante o art. 44 desta mesma lei. (*Vide* capítulo 51 deste livro.)

Entre outras, podem ser identificadas as seguintes hipóteses de omissão de receitas passíveis de ser apuradas, *ex-officio*, com relação ao lucro presumido:

- 1) diferença, não justificada, detectada mediante levantamento financeiro, entre os pagamentos efetuados em montante superior às receitas declaradas;
- 2) quando o total do estoque final informado na declaração de rendimentos não for coerente com as operações de compra e venda registradas em livros fiscais ou levantadas por meio da respectiva documentação;
- 3) falta de comprovação da origem de recursos entregues à pessoa jurídica pelos seus sócios acionistas ou titular da empresa individual, podendo enquadrar-se tal fato em suprimento de caixa não-comprovado, caracterizando-se, em consequência, como omissão de receita.

30.16 - Hipótese de arbitramento (art. 539, IV, do RIR)

Enseja a hipótese de arbitramento o fato de a pessoa jurídica optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido (*ex vi* art. 190 do RIR) ou deixar de atender às prescrições contidas no art. 534 do RIR, com relação ao cumprimento das obrigações acessórias. (*Vide* item 30.11 deste capítulo.)

Tendo em vista a revogação do art. 44 da Lei nº 8.981/95, pelo art. 19 da Lei nº 9.065/95 c/c o art. 33, § 5º, da IN-SRF nº 51/95, foi dada a possibilidade para que as pessoas jurídicas que tiverem o seu lucro arbitrado em um ou mais meses do ano-calendário possam continuar com o direito à opção pelo lucro presumido com relação ao restante do período, mediante a apresentação da declaração de rendimentos. Igual disciplinamento se encontra, também, no art. 42, § 8º, da IN-SRF nº 11/96.

31 - LUCRO ARBITRADO

(art. 538 do RIR)

Legislação aplicável:

- Até 11-1-94 vigorou o RIR/80, arts. 399/404 c/c as Portarias nºs 22/79, 76/79, 264/81 e 217/83, IN-SRF nºs 108/80 e 66/87.
- A partir de 12-1-94, foi publicado o RIR/94, arts. 538 a 549 (que consolidaram as regras das leis nºs 8.383/91, arts. 41 e 42, e 8.541/92, arts. 2º, 21 e 22) c/c a Portaria MF nº 524/93, a IN-SRF nº 79/93 e o ADN nº 31/93.
- A partir de 1º-1-95, a Lei nº 8.981/95, com as alterações da Lei nº 9.065/95, passou a regular inteiramente a matéria nos seus arts. 47 a 54 c/c a IN nº 51/95, arts. 35 a 39.
- Pela Lei nº 9.249/95, foram introduzidas novas alterações a partir de 1º-1-96 c/c a IN nº 11/96.
- A partir de 1º-1-97, foi editada a Lei nº 9.430/96, que procedeu a ajustes na apuração do lucro arbitrado.

31.1 - Conceito

O arbitramento do lucro da pessoa jurídica constitui uma forma de apuração da base de cálculo do imposto de renda, quando não se possa, por meio de outro critério, determinar corretamente o valor do lucro a ser tributado.

Tal forma de apuração, por se caracterizar como uma medida extrema, não pode ser considerada como regra, mas, tão-somente, como

uma exceção a ser aplicada quando ocorrer desobediência insanável para a apuração do lucro real ou quanto às demais formas de tributação, bem como se a pessoa jurídica descumprir obrigações acessórias, tais como: não possuir escrituração devidamente regularizada de acordo com as normas comerciais e fiscais e não puder optar pelo lucro presumido, ou quando não existirem quaisquer outros elementos que possam dar condições para apuração do lucro real.

Apesar de ser uma forma mais gravosa de tributação, a adoção do lucro arbitrado não pode ser considerada como uma imposição de penalidade ou sanção à infração fiscal, mas, apenas, como valoração do lucro tributável pelo imposto de renda em cumprimento aos estritos termos da lei (*vide* PN-CST n^{os} 23/78, 68/79 e 40/81).

De acordo com o entendimento dominante na jurisprudência administrativa, a simples verificação de falhas ou irregularidade formal de lançamentos contábeis, o atraso na escrituração ou na entrega da declaração de rendimentos, que não tornem duvidosos os resultados do contribuinte, não justifica, por si só, a medida do arbitramento do lucro ou a desclassificação da escrita, se pelos demais elementos e documentos apresentados à autoridade fiscal se puder determinar, com precisão, a apuração da base de cálculo do imposto de renda. Ex.: Acórdãos do 1^o CC n^{os} 105-5.127/90, 105-3.510/89, 105-4.020/90, 101-87.406/94.

Neste mesmo sentido é o entendimento consagrado na esfera judicial, consoante a Súmula n^o 76 do Tribunal Federal de Recursos:

Em tema de Imposto de Renda, a desclassificação da escrita somente se legitima na ausência de elementos concretos que permitam a apuração do lucro real da empresa, não a justificando simples atraso na escrita.

Também interpretando a matéria, pelo PN-CST n^o 40/81, a administração tributária concluiu que a simples omissão em declarar não é fato suficiente e necessário ao arbitramento, pois o contribuinte “omisso” pode possuir escrituração regular, inexistindo, em consequência, o pressuposto para que se adote aquela medida extrema.

Igualmente, a apuração de omissão de receitas praticada por pessoa jurídica que possua escrituração regular ou seja tributada regularmente pelo lucro presumido não enseja a hipótese de arbitramento, uma vez que, para que se proceda à tributação sob essa forma, mister

se faz que estejam presentes os pressupostos que autorizem a aplicação de tal critério para a apuração da base de cálculo do imposto de renda.

Com a edição da Lei nº 9.430/96, vigente *a partir de 1º-1-97*, foram procedidas as alterações na apuração do lucro arbitrado, com vistas à sua adaptação às novas regras introduzidas pelo citado diploma legal, haja vista o critério da apuração dos resultados, por períodos trimestrais.

31.2 - Hipóteses de arbitramento (art. 539 do RIR)

Será arbitrado o lucro da pessoa jurídica quando:

I – O contribuinte obrigado à tributação com base no lucro real não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal.

A partir de 1º-1-95, a Lei nº 8.981/95, art. 47, inclui, no citado dispositivo, as sociedades civis de profissão legalmente regulamentada, mesmo quando submetidas ao regime do Decreto-Lei nº 2.397/87.

Também a Lei nº 8.981/95, art. 89, com a redação dada pela Lei nº 9.065/95, estabelece que será devida multa, respectivamente, de 1.000 UFIR e 200 UFIR (R\$ 828,70 e R\$ 165,74), pelo atraso superior a noventa dias na escrituração dos livros Diário ou Caixa, conforme o caso, e constitui *hipótese de arbitramento*, independentemente da aplicação da multa agravada em 100% sobre o valor anteriormente aplicado, *a não-regularização dos registros no prazo estabelecido em intimação da autoridade fiscal*. *A partir de 1º-1-97*, a Lei nº 9.430/96, art. 88, XXV, revogou o citado art. 89 da Lei nº 8.981/95. (Acerca do atraso na escrituração, *vide* capítulo 7, item 7.2, deste livro.)

II – A escrituração mantida pelo contribuinte contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para determinar o lucro real ou, ainda, revelar evidentes indícios de fraude. Também foi estendida a hipótese às sociedades civis de profissão legalmente regulamentada.

A Lei nº 8.981/95, art. 47, II, destacou que seria aplicável a hipótese quando a escrituração se tornar imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária, ou para determinar o lucro real.

III – O contribuinte recusar-se a apresentar os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal à autoridade tributária.

A Lei nº 8.981/95, art. 47, III, inclui, na redação do inciso, a apresentação do livro Caixa pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido.

Com relação à *não-apresentação do LALUR*, saliente-se que o entendimento da administração tributária de que a não-escrituração do citado livro igualmente ensejaria *hipótese de arbitramento*, consoante a IN-SRF nº 79/93, art. 1º (ratificando a inteligência anterior da IN-SRF nº 28/78) – a qual considera como não apoiada na escrituração comercial e fiscal a apuração do lucro real sem que estejam escriturados no LALUR os ajustes ao lucro líquido –, a demonstração do lucro real e os registros correspondentes nas contas de controle, encontra respaldo no art. 539, III, do RIR, art. 21, III, da Lei nº 8.541/92 e art. 47, III, da Lei nº 8.981/95, que expressamente dispõem como passível de arbitramento a falta de apresentação, à autoridade tributária, dos livros comerciais e fiscais.

Também o entendimento da administração tributária é de que a *não-apresentação do livro Registro de Inventário*, da mesma forma, ensejaria *hipótese de arbitramento*, de acordo com o art. 3º, § 4º, da IN-SRF nº 56/92, opinião esta que encontra respaldo legal na previsão genérica de que a falta de apresentação, por parte do contribuinte, dos livros comerciais e fiscais constitui motivo para se proceder ao arbitramento, segundo o disposto no art. 539, III, do RIR, art. 21, III, da Lei nº 8.541/92 e art. 47, III, da Lei nº 8.981/95.

Vale ressaltar, ainda, que a Câmara Superior de Recursos Fiscais, pelo Acórdão nº 01-0142/81, manifestou-se no sentido de que a escrituração por partidas mensais sem que os respectivos registros estejam respaldados em livros auxiliares, onde se encontrem os lançamentos individualizados, também enseja a hipótese de arbitramento.

- IV – O contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido ou deixar de atender ao estabelecido no art. 534 (cumprimento de obrigações acessórias).
- V – O comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de cumprir o disposto na alínea "a" do parágrafo único do art. 339.
- VI – O contribuinte não apresentar os arquivos magnéticos ou sistemas de processamento eletrônico de dados na forma e prazo previstos nos arts. 212 e 213 do RIR (*vide* comentários do capítulo 7 deste livro).
- VII – O contribuinte não manter em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas *livro Razão* ou fichas utilizadas para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário.

Regra geral: de acordo com o art. 538 do RIR, que incorporou no seu bojo o art. 41 da Lei nº 8.383/91, a tributação com base no lucro arbitrado é prerrogativa da autoridade fiscal, mediante lançamento de ofício.

Até 1991 as regras vigentes àquela época admitiam que o próprio contribuinte podia proceder ao seu “auto-arbitramento”, mediante a entrega da declaração de rendimentos.

No ano-calendário de 1992, quando entrou em vigor a Lei nº 8.383/91, foi revogada a possibilidade de o próprio contribuinte fazer o “auto-arbitramento”, passando a ser de iniciativa exclusiva da autoridade fiscal o arbitramento.

Excepcionalmente, para os *anos-calendários de 1993 e 1994*, pela Lei nº 8.541/92, no seu art. 21, § 2º, foi dada a permissão para que a própria pessoa jurídica, nos casos fortuitos ou de força maior, como definido na lei civil, pudesse calcular o imposto mensal com base no lucro arbitrado, adotando os critérios estabelecidos na IN-SRF nº 98/93, art. 18. No caso de haver o arbitramento em um ou mais meses do ano-calendário, a pessoa jurídica não podia fazer opção pelo lucro presumido em relação ao restante do período.

A partir de 1º-1-95, com o advento da Lei nº 8.981/95, art. 47, §§ 1º e 2º, c/c a IN nº 51/95, art. 38, foi instituída a possibilidade de opção, por parte do contribuinte, de efetuar o pagamento do imposto de renda com base no lucro arbitrado, quando conhecida a sua receita

bruta, devendo a tributação abranger todo o ano-calendário, assegurada a tributação com base no lucro real para os meses não submetidos ao arbitramento, caso o contribuinte atenda às condições da lei.

Também, o art. 39 da citada IN nº 51/95 estendeu a possibilidade para que a pessoa jurídica que, em qualquer mês do ano-calendário, tiver seu lucro arbitrado, possa optar pela tributação com base no lucro presumido relativamente aos demais meses desse ano-calendário, desde que não obrigada à apuração do lucro real.

31.3 - Determinação (art. 541 do RIR)

A autoridade fixará o lucro arbitrado em percentagem da receita bruta, quando conhecida. Até o ano-calendário de 1994 a competência para fixação dos percentuais era dada, por lei, ao Ministro da Fazenda. Entretanto, a partir de 1º-01-95 estes passaram a ser fixados legalmente.

O Regulamento do Imposto de Renda, no seu art. 542, previu a competência para o Ministro da Fazenda para que este fixasse a percentagem a ser utilizada para o arbitramento do lucro, tendo sido expedida a Portaria MF nº 524/93 em atendimento à prescrição legal, a qual foi objeto de normatização pela IN-SRF nº 79/93.

Na determinação da base de cálculo do imposto de renda pelo regime do lucro arbitrado não é permitida qualquer dedução. Entretanto, são permitidas algumas deduções já do imposto apurado, a título de incentivo fiscal, e a compensação do IRFON, consoante item 31.7 deste capítulo.

Pela Lei nº 8.981/95, art. 48, aplicável a partir de 1º-1-95, foram estabelecidos, expressamente, em texto legal os percentuais aplicáveis para determinação do lucro arbitrado (observe-se que no caso de a pessoa jurídica exercer atividades diversificadas, o arbitramento deverá adotar os percentuais aplicáveis a cada atividade):

Quando conhecida a receita bruta: prevalece o entendimento de que, se a receita bruta for conhecida, o arbitramento do lucro deverá adotar esta forma, só se aplicando as outras hipóteses na impossibilidade de poder determiná-la com base neste critério.

RECEITA BRUTA MENSAL	COEF.
venda de produtos de fabricação própria	15%
revenda de mercadorias	15%
vendas por intermédio de agentes ou representantes de pessoas jurídicas sediadas no exterior	30%
prestação de serviços em geral, inclusive transporte	30%
revenda de combustíveis	3%
administração ou locação de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza	45%
<i>factoring</i>	45%
atividades de bancos comerciais, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores imobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta	45%

Empresas imobiliárias (art. 49 da Lei nº 8.981/95) – as pessoas jurídicas que se dedicarem à venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda, ao loteamento de terrenos e à incorporação de prédios em condomínio terão seus lucros arbitrados deduzindo-se da receita bruta o custo do imóvel devidamente comprovado. O lucro será tributado na proporção da receita recebida ou cujo recebimento esteja previsto para o próprio mês.

Sociedades civis de profissão regulamentada (art. 50 da Lei nº 8.981/95) – a sociedade civil que esteja ou não submetida ao regime de tributação específico (art. 640 do RIR e Decreto-Lei nº 2.397/87) terá seu lucro arbitrado deduzindo-se da receita bruta mensal os custos e despesas devidamente comprovados. O imposto de renda será calculado com base na tabela progressiva das pessoas físicas, consoante o art. 37 da IN-SRF nº 51/95, somente se aplicando esta tributação para o arbitramento quando a pessoa jurídica estiver submetida ao regime previsto no Decreto-Lei nº 2.397/87, de acordo com o ADN nº 42/95. No caso de a sociedade civil optar pelo lucro real ou presumido e surgir a hipótese de arbitramento, este deverá ser feito de acordo com as normas aplicáveis às demais pessoas jurídicas, e os rendimentos considerados como automaticamente distribuídos aos sócios ou acionistas serão tributados exclusivamente na fonte, à alíquota de 15%. (Dispositivo *revogado a partir de 1^o-1-97*, pelo art. 88, XXIV, da Lei nº 9.430/96, tendo em vista que a partir da citada data foi extin-

to o regime de tributação do Decreto-Lei nº 2.397/87, passando as referidas sociedades a serem tributadas de acordo com as regras aplicáveis às demais pessoas jurídicas em geral.

Quando não conhecida a receita bruta: hipótese de arbitramento admitida exclusivamente pelo procedimento *ex-officio*.

BASE DE CÁLCULO	COEF.
lucro real referente ao último período em que a pessoa jurídica manteve escrituração de acordo com as leis comerciais e fiscais, atualizado monetariamente. Se o lucro real for decorrente de período-base anual, o valor a ser considerado deverá ser proporcional ao número de meses	150%
soma dos valores do ativo circulante, realizável a longo prazo e permanente, existentes no último balanço patrimonial conhecido, atualizado monetariamente	4%
valor do capital, inclusive correção monetária contabilizada como reserva de capital, constante do último balanço patrimonial conhecido ou registrado nos atos de constituição ou alteração da sociedade, atualizado monetariamente	7%
valor do patrimônio líquido constante do último balanço patrimonial conhecido, atualizado monetariamente	5%
valor das compras de mercadorias efetuadas no mês	40%
soma, em cada mês, dos valores da folha de pagamento dos empregados e das compras de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem	40%
soma dos valores devidos no mês a empregados	80%
valor mensal do aluguel	90%

O art. 51, § 1º, da Lei nº 8.981/95 estabelece, a serem adotados a critério da autoridade lançadora, limites e preferências na aplicação dos percentuais, quando não conhecida a receita bruta, levando em consideração ser a atividade industrial (soma da folha de pagamento dos empregados, das compras de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem), comercial (valor das compras) e de prestação de serviços (soma dos valores devidos aos empregados).

A partir de 1º-1-96 – Lei nº 9.249/95, art. 16 e seu parágrafo único: lucro arbitrado passou a ser determinado mediante a aplicação sobre a receita bruta, quando conhecida, dos percentuais aplicáveis para o lucro real estimado e o lucro presumido, observado o tipo de atividade exercida pela empresa (art. 15 da citada lei) acrescidos de 20% para as pessoas jurídicas em geral e tendo sido estabelecido o percentual de 45% a ser utilizado no caso das instituições financeiras

e equiparadas. Mantidas as mesmas regras do art. 51 da Lei nº 8.981/95 quando não conhecida a receita bruta.

Coeficientes aplicáveis a partir de 1º-1-96:

ATIVIDADES	COEF.
fabricação própria	9,6%
revenda de mercadorias	9,6%
industrialização p/ encomenda	9,6%
transporte de cargas	9,6%
serviços hospitalares	9,6%
atividade rural	9,6%
serv. transporte/ exceto cargas	19,2%
administração de consórcios	38,4%
hotelaria e estacionamento	38,4%
serv. profissionais habilitados	38,4%
representante comercial	38,4%
administ. locação de imóveis	38,4%
corretagem em geral	38,4%
revenda de combustíveis	1,92%
serviços da construção civil	38,4%
factoring	38,4%
bancos, instituições financeiras e assemelhados	45%

Agravamento dos percentuais de arbitramento:

Até o ano-calendário de 1992, o agravamento dos percentuais no caso de arbitramento de lucros era regido pela legislação fiscal, pelos critérios estabelecidos pela IN nº 108/80 que previa o aumento de 20% do percentual aplicável sobre o último adotado, quando a pessoa jurídica tivesse seu lucro arbitrado em mais de um exercício dentro de um mesmo quinquênio.

Nos anos-calendários, de 1993 e 1994 prevaleceram as regras de que se a pessoa jurídica tivesse seu lucro arbitrado em mais de um período mensal os percentuais deveriam ser aumentados em 6% ao mês, aplicável sobre o último percentual adotado, limitado o agravamento ao dobro do percentual inicialmente utilizado, ressalvando-se o limite máximo de 80% a ser considerado no caso das sociedades civis de profissão legalmente regulamentada, não se aplicando o agravamento nos casos em que haja um intervalo de 12 meses entre os períodos considerados para o arbitramento (Portaria nº 524/93, art. 7º, c/c a IN nº 79/93, art. 8º).

A partir de 1º-1-95, o arbitramento passou a ser integralmente regulado por lei, em obediência ao princípio da legalidade, e, tendo em

vista que a Lei nº 8.981/95 é silente sobre a possibilidade de agravamento de percentuais com relação ao arbitramento, presume-se que não mais são aplicáveis as disposições normativas que disciplinavam a matéria, visto que inexistente previsão legal que autorize tal procedimento.

A partir de 1ª-1-97, com a Lei nº 9.430/96, art. 27, foram introduzidas as seguintes alterações na apuração da base de cálculo do lucro arbitrado, mantidas as demais regras:

- 1) art. 1º – apuração do lucro arbitrado em *períodos trimestrais* encerrados em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário;
- 2) art. 27 – Alterou a forma de apuração da base de cálculo para *incluir no montante do lucro arbitrado*, além das receitas brutas das vendas e serviços (não incluídas as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos sobre vendas), os demais resultados, entre os quais: ganhos de capital, rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados decorrentes de receitas não abrangidas pelo inciso anterior e demais valores determinados na citada lei, auferidos no período (o art. 52 da Lei nº 8.981/95, que disciplinava tal hipótese, foi revogado pelo art. 88, XXIV, da Lei nº 9.430/96);
- 3) art. 27, § 1º – na apuração do lucro arbitrado, quando *não conhecida a receita bruta*, os coeficientes relativos aos valores do ativo circulante, realizável a longo prazo e permanente; ao valor do capital, inclusive reserva de capital; e do valor do patrimônio líquido, de que tratam os incisos II, III e IV da Lei nº 8.981/95, art. 51 (*vide* tabela neste item) deverão ser multiplicados pelo número de meses do período de apuração;
- 4) art. 27, § 2º – quando *não conhecida a receita bruta*, na hipótese de utilização dos percentuais relativos ao valor das compras de mercadorias; folha de pagamento dos empregados e das compras de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem; soma dos valores devidos no mês a empregados; e o valor do aluguel mensal, como previstos nos incisos V a VIII do art. 51 da Lei nº 8.981/95 (*vide* tabela neste item), o lucro arbitrado será o valor resultante da soma dos valores apurados para cada mês do período de apuração;

- 5) art. 51 – também serão *adicionados ao lucro arbitrado*, para efeito de determinação do imposto devido: o valor dos juros recebidos de outras pessoas jurídicas como remuneração do capital próprio na forma do art. 9º da Lei nº 9.249/95 (*vide* capítulo 10, item 10.13) e os ganhos líquidos decorrentes de quaisquer operações financeiras;
- 6) art. 52 – na apuração do *ganho de capital* os valores acrescidos em virtude de reavaliação somente poderão ser computados como custo de aquisição se a empresa comprovar que os valores acrescidos foram incluídos na base de cálculo do imposto de renda;
- 7) art. 53 – os valores *recuperados como custos e despesas*, inclusive no recebimento de créditos, deverão ser adicionados ao lucro arbitrado, salvo se o contribuinte comprovar não tê-los deduzido em período anterior em que tenha sido tributados com base no lucro real, ou que se refiram a período em que estiveram submetidos ao regime do lucro presumido ou arbitrado;
- 8) art. 54 – a pessoa jurídica que até o ano-calendário anterior houver sido tributada com base no lucro real, deverá *adicionar* à base de cálculo do imposto de renda, correspondente ao primeiro período de apuração em que for tributada com base no lucro arbitrado, *os saldos dos valores cuja tributação havia diferido*, controlados na parte B do LALUR.

31.4 - Demais resultados (Portaria MF nº 524/93, art. 6º, e IN-SRF nº 79/93, art. 6º)

Regras vigentes até 31-12-95 – deverão ser apurados em separado e acrescidos ao lucro arbitrado:

- 1) o saldo acumulado remanescente do lucro inflacionário – a partir de 1º-1-94 considerar-se-á realizado integralmente o lucro inflacionário acumulado, no mês em que ocorrer o arbitramento;
- 2) as parcelas controladas no LALUR - parte B, de acordo com a legislação fiscal, que deveriam ser adicionadas ao lucro real (art. 52 da Lei nº 8.981/95);

- 3) o ganho de capital e demais resultados positivos resultantes de receitas não compreendidas na base de cálculo do lucro arbitrado (art. 52 da Lei nº 8.981/95).

A partir de 1º-1-96 – para fins da apuração do ganho de capital a pessoa jurídica deverá observar as prescrições contidas no art. 17 da Lei nº 9.249/95, com relação a:

- 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, tomando-se por base o valor da UFIR vigente em 1º-1-96 (0,8287), 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 não será atribuída qualquer correção monetária.

A partir de 1º-1-96 deverão ser acrescidos à base de cálculo (art. 46 da IN nº 11/96 – disposições vigentes até 31-12-96, em face da alteração do art. 25 da Lei nº 9.430/96 e revogação pelo art. 88, XXIV, desta mesma lei, do art. 52 da Lei nº 8.981/95): os ganhos de capital, demais receitas e os resultados positivos decorrentes das receitas não compreendidas no arbitramento, exceto os rendimentos e ganhos líquidos nas aplicações financeiras de renda fixa e renda variável submetidos à tributação na fonte ou ao recolhimento mensal, como também o valor dos juros de remuneração do capital próprio recebidos de participações societárias em outras pessoas jurídicas e o valor do lucro inflacionário acumulado.

31.5 - Alíquota e pagamento do imposto (art. 550 do RIR)

Sobre a base de cálculo – lucro arbitrado – apurada mensalmente será aplicada a alíquota de 15%, *a partir de 1º-1-96* (art. 3º da Lei nº 9.249/95).

Até 31-12-95 a alíquota do imposto era de 25%.

A partir de 1^a-1-97, pelo art. 5^o da Lei nº 9.430/96, o imposto devido apurado trimestralmente deverá ser pago em quota única, até o último dia do mês subsequente ao do encerramento do período trimestral. À opção, o imposto poderá ser parcelado em até três quotas, mensais, iguais e sucessivas, vencíveis no último dia útil dos três meses subsequentes ao de encerramento do período de apuração. (Sobre as regras para pagamento do imposto, inclusive disposições transitórias aplicáveis ao período encerrado em 1996 e os meses de janeiro e fevereiro de 1997, vide capítulo 48 deste livro).

A Lei nº 9.430/96, no seu art. 88, XXIV, revogou o prazo anteriormente estabelecido para pagamento do imposto apurado com base no lucro arbitrado, nos termos da Lei nº 8.981/95, art. 53, § 2^o.

31.6 - Adicional do imposto (art. 551 do RIR)

Sobre a parcela do lucro arbitrado que exceder os limites fixados na lei incidirá o adicional de:

Anos-calendários 1993 e 1994 (art. 551 do RIR):

– alíquota de 10% sobre: 25.000 UFIR, se apuração mensal;

Ano-calendário de 1995 (Lei nº 8.981/95, art. 39):

- alíquota de 12% sobre a parcela do lucro arbitrado mensal que exceder R\$ 15.000,00 até R\$ 65.000,00;
- alíquota de 18% sobre a parcela do lucro arbitrado mensal que exceder R\$ 65.000,00.

A partir de 1^a-1-96 (Lei nº 8.249/95, art. 3^o, § 1^o)

- alíquota de 10% sobre a parcela do lucro arbitrado apurado anualmente que exceder R\$ 240.000,00.

Deverão ser incluídos na base de cálculo do adicional do imposto de renda os rendimentos das aplicações financeiras de renda fixa na forma do art. 11, § 2^o, da Lei nº 9.249/95 c/c a IN-SRF nº 14/96. Dis-

positivo *vigente até 31-12-95*, tendo em vista a sua revogação pelo art. 88, XXVI, da Lei nº 9.430/96:

Sobre o valor do adicional não serão permitidas quaisquer deduções, devendo ser recolhido integralmente o valor apurado a este título, art. 3º, § 4º, da Lei nº 9.249/95.

A partir de 1º-1-97, o art. 4º da Lei nº 9.430/96 alterou a redação do art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.249/95, para modificar a forma de cálculo do adicional, o qual passou a incidir sobre a parcela do lucro arbitrado que exceder o valor resultante da multiplicação de R\$ 20.000,00 pelo número de meses do respectivo período de apuração.

Alíquota do adicional – 10%.

31.7 - Deduções do imposto apurado (art. 548 do RIR)

São vedadas quaisquer deduções do imposto de renda a título de incentivos fiscais, salvo:

- *até 31-1-94* – Programa de Alimentação do Trabalhador (art. 585 do RIR) e vale-transporte (art. 594 do RIR);
- *a partir de 1º-1-95* - Lei nº 8.981/95, art. 53, com as alterações da Lei nº 9.065/95: Programa de Alimentação do Trabalhador (art. 585 do RIR); vale-transporte (art. 594 do RIR); doações aos Fundos da Criança e do Adolescente (art. 600 do RIR); atividades culturais ou artísticas (art. 467 do RIR); atividades audiovisuais (art. 495 do RIR e IN– SRF nº 56/94, que já havia admitido esta dedução a partir de 1994);
- *a partir de 1º-1-97* – Lei nº 9.430/96, art. 88, XXIV – foi revogado o citado art. 53 da Lei nº 8.981/95, que admitia a possibilidade de serem feitas deduções, como incentivo fiscal, do imposto devido apurado com base no lucro arbitrado.

31.8 - Distribuição de lucros (art. 549 do RIR)

Enquadra-se a hipótese como presunção *ex legis* de distribuição aos sócios ou acionistas da pessoa jurídica, na proporção do capital social, ou integralmente ao titular da empresa individual, do valor do

lucro arbitrado deduzido do imposto de renda apurado na pessoa jurídica e da contribuição social.

Regras vigentes até 31-12-94: o rendimento considerado como distribuído era tributado exclusivamente na fonte à alíquota de 25%.

A partir de 1º-1-95, a alíquota aplicável passou a ser de 15% (Lei nº 8.981/95, art. 54).

A partir de 1º-1-96, a Lei nº 9.249/95, no seu art. 10, expressamente estabeleceu a não-tributação dos lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, quer na fonte ou na base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, seja pessoa jurídica ou física, alcançando, também, os domiciliados no exterior, como também, no seu art. 36, V, revogou, expressamente, o citado art. 54 da Lei nº 8.981/95.

Entretanto, a IN nº 11/96, art. 51, § 2º, dispõe que para a isenção do lucro distribuído mister se faz que seja demonstrado, por escrituração contábil feita com observância da lei comercial, que o lucro efetivo é maior que o determinado segundo as normas para apuração da base de cálculo do imposto com base no lucro arbitrado. E também, consoante o § 3º do mesmo artigo, a parcela dos rendimentos pagos ou creditados ao sócio, acionista, ou ao titular, que exceder ao valor apurado com base na escrituração, será imputada a lucros acumulados ou reservas de lucros de exercícios anteriores, ficando sujeita à incidência do imposto de renda calculado segundo o disposto na legislação específica, com os acréscimos legais.

Complementando a referida IN nº 11/96, foi expedido o ADN-CGST nº 04/96, inciso I, declarando, em caráter normativo, que poderá ser distribuído, a título de lucros, sem incidência do imposto, o valor correspondente à diferença entre o lucro arbitrado e os valores correspondentes ao imposto de renda da pessoa jurídica, inclusive adicional, quando devido, à Contribuição Social – COFINS e às contribuições para o Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP).

Também, acrescenta, ainda, o aludido ADN nº 04/96, inciso II, que a parcela dos lucros e dividendos que exceder o valor da base de cálculo do imposto da pessoa jurídica (consoante o art. 51, § 2º, da IN nº 11/96 citada anteriormente), a ser distribuída também sem incidência do imposto, será determinada deduzindo-se do lucro líquido do

período, após o imposto de renda, o valor determinado na forma do inciso I deste mesmo Ato Declaratório (Normativo) anterior.

31.9 - Compensação de prejuízos

O regime de tributação com base no lucro arbitrado não admite a compensação de prejuízos fiscais de períodos anteriores, tendo em vista que a compensação de prejuízo, de acordo com as normas regentes da espécie, somente se faz com lucro real apurado por meio de ajustes ao lucro líquido determinado contabilmente.

31.10 - Lucro inflacionário

A partir de 1^o-1-95, na hipótese de a pessoa jurídica ter seu lucro arbitrado em qualquer período, deverá adicionar à base de cálculo o valor do saldo do lucro inflacionário diferido controlado na parte B do LALUR, nos termos do art. 52 da Lei nº 8.981/95.

Com relação à tributação do lucro inflacionário no caso de ocorrer o arbitramento deve-se observar que:

- até 1992, o respectivo valor deveria ser integralmente adicionado ao lucro arbitrado;
- no ano-calendário de 1993 não prevaleceu esta obrigatoriedade, devendo ser acrescido ao lucro arbitrado, para fins de tributação mensal, o valor mínimo correspondente a 1/240 do lucro inflacionário acumulado.

A partir de 1^o-1-97, a Lei nº 9.430/96, art. 54, manteve as mesmas regras, estabelecendo que a pessoa jurídica que até o ano-calendário anterior houver sido tributada com base no lucro real, deverá *adicionar* à base de cálculo do imposto de renda, correspondente ao primeiro período de apuração em que for tributada com base no lucro arbitrado, *os saldos dos valores cuja tributação havia diferido*, controlados na parte B do LALUR.

31.11- Omissão de receitas (art. 546 do RIR)

Regras vigentes até 31-12-94: no caso de ser apurada omissão de receitas praticada pela pessoa jurídica tributada com base no lucro arbitrado, deverão ser adotados os procedimentos contidos nos arts. 733 e 892, § 2º, do RIR.

Nesta hipótese, será considerado lucro arbitrado, para efeito de tributação da pessoa jurídica, o valor correspondente a 50% dos valores omitidos, e será considerado como rendimento da pessoa física o valor do lucro arbitrado deduzido do imposto de renda da pessoa jurídica e da contribuição social, a ser tributado exclusivamente na fonte à alíquota de 25% e 35% a partir de 1º-1-95 (Lei nº 8.981/95, art. 62).

Tal previsão legal constituía um tratamento mais benéfico para a pessoa jurídica tributada pelo lucro arbitrado no caso de ser apurada a omissão de receitas em detrimento das demais.

Ano-calendário de 1995: com vistas a corrigir as distorções existentes em face da divergência da forma de tributação, a Lei nº 9.064/95, art. 3º, vigente a partir de 9-5-94 (MP nº 520/94), deu tratamento uniforme às receitas omitidas – para o lucro real, presumido e arbitrado –, dispondo que o valor omitido não comporá a determinação do respectivo lucro e o imposto incidente sobre a omissão será definitivo, considerando-se ocorrido o fato gerador no dia da omissão.

A partir de 1º-1-96 (Lei nº 9.249/95, art. 24): a omissão de receita apurada passou a ser tributada de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base correspondente à omissão, no caso de atividades diversificadas. Se não for possível identificar a atividade a que se refere a receita omitida, esta será adicionada àquela que corresponder ao percentual mais elevado.

Sobre a totalidade dos tributos e contribuições devidos em decorrência da omissão incidirá a multa de lançamento de ofício de 300%, observadas as disposições do art. 4º, § 1º da Lei nº 8.218/91 com relação ao agravamento da multa no caso de desatendimento à intimação para prestar esclarecimentos (art. 24, § 3º, da Lei nº 9.249/95), ou seja, a multa será de 450% (IN nº 11/96). *A partir de 1º-1-97*, foi revogado o citado art. 24, § 3º, que previa a aplicação da citada multa, pelo art. 88, XXVI, da Lei nº 9.430/96. Portanto, a penalidade cabível na hipótese de apuração de omissão de receita é a multa aplicável aos lançamentos de ofício em geral, consoante o art. 44 desta mesma lei (*vide* capítulo 51 deste livro).

32 - ALÍQUOTA DO IMPOSTO DE RENDA (art. 550 do RIR)

32.1 - Regra geral

Atualmente, as pessoas jurídicas, quer seja comercial ou civil o seu objeto, e independentemente da sua forma jurídica, são tributadas para o imposto de renda a uma *alíquota única* incidente sobre o lucro real, presumido ou arbitrado, inclusive aquelas que explorem atividades rurais.

Não existem mais alíquotas especiais que ensejem a tributação mais favorecida para qualquer atividade ou em função do tipo de empresa.

A partir de 1^a-1-96, a alíquota do imposto de renda das pessoas jurídicas foi reduzida para 15%.

Até o ano-calendário de 1995, vigorou a alíquota de 25%.

32.2 - Tributação especial

Em respeito aos princípios do direito adquirido e de que a lei aplicável às obrigações tributárias é aquela vigente à época de ocorrência do fato gerador, permanece, ainda, consoante o § 2º do art. 550, a tributação especial, com base em alíquotas diferenciadas, aplicável, apenas, sobre o lucro inflacionário acumulado até 31-12-87, para as pessoas jurídicas que anteriormente eram tributadas a alíquotas reduzidas em virtude de incentivo fiscal.

Deste modo, o lucro inflacionário acumulado, até 31-12-87, que for sendo realizado em cada período, continuará a ser tributado às

mesmas alíquotas vigentes àquela época e aplicáveis às pessoas jurídicas beneficiárias, tais como:

- empresas concessionárias de serviços públicos – 17%; entretanto, o próprio MAJUR prevê a tributação para estas empresas à alíquota de 6%;
- serviços de energia elétrica – 6%;
- telecomunicações – 6%;
- saneamento básico – 6%;
- transporte coletivo – 6%.

Apesar da revogação da correção monetária das demonstrações financeiras, pelo art. 4º da Lei nº 9.249/95, permanecem inalteradas as regras para realização do saldo acumulado do lucro inflacionário.

Atividade rural – a pessoa jurídica que explorar atividade rural pagará o imposto de renda à alíquota de 25% incidente sobre o lucro da exploração ajustado da respectiva atividade apurado até 31-12-95. *A partir de 1ª-1-96*, a alíquota passou a ser de 15%.

33 - ADICIONAL DO IMPOSTO DE RENDA (art. 551 do RIR)

De acordo com a lei, além da incidência do imposto de renda à alíquota geral de 25% (até o ano-calendário de 1995) e 15% (a partir de 1^o-1-96), quando as pessoas jurídicas apresentarem lucro real ou arbitrado excedente ao valor fixado, legalmente estarão sujeitas ao pagamento de um adicional de imposto de renda calculado à alíquota prevista na legislação sobre a parcela que ultrapassar o respectivo limite.

A partir de 1^o-1-96, a Lei nº 9.249/95, art. 3^o, § 1^o, estendeu a incidência do adicional do imposto também para as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido e para as que explorem atividade rural.

33.1 - Regras aplicáveis nos anos-calendários de 1992 a 1994 (art. 551 do RIR)

Alíquota geral: 10%

I – 25.000 UFIR – para apuração do lucro mensalmente;

II – 300.000 UFIR – para apuração do lucro anual.

Para as instituições financeiras a alíquota será de 15%.

33.2 - Regras aplicáveis no ano-calendário de 1995 (Lei nº 8.981/95, art. 39)

Limite anual:

Alíquotas aplicáveis a todas as pessoas jurídicas, inclusive instituições financeiras, no ano-calendário de 1995:

Para o lucro real:

- 1) 12% – sobre a parcela que ultrapassar R\$ 180.000,00 até R\$ 780.000,00, se anual, e R\$ 15.000,00 até R\$ 65.000,00, se mensal;
- 2) 18% – sobre a parcela que ultrapassar R\$ 780.000,00, se anual, e R\$ 65.000,00, se mensal.

33.3 - Regras aplicáveis a partir de 1º-1-96

A Lei nº 9.249/95 trouxe, no seu art. 3º, § 1º, as novas regras a serem aplicadas a partir de 1º-1-96, revogando as disposições anteriores inclusive os dispositivos da Lei nº 9.065/95, que estabeleceram regras a vigorarem a partir desta data.

O adicional do imposto de renda, a partir de 1º-1-96, será devido pelas pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real, presumido e arbitrado, inclusive para aquelas que explorem atividade rural, e incidirá:

- a) sobre a parcela do lucro apurado anualmente que exceder a R\$ 240.000,00 (vide art. 37 da IN nº 11/96).
- b) alíquota de 10%.

No cálculo do adicional deverão ser computados: o valor dos juros recebidos a título de remuneração do capital próprio, decorrentes de participações societárias em outras pessoas jurídicas, e o valor dos rendimentos decorrentes de aplicações financeiras de renda fixa ou variável, independentemente do regime de tributação a que esteja submetida a pessoa jurídica (lucro real, presumido ou arbitrado), de acordo com o art. 37 da IN nº 11/96.

33.4 - Alterações a partir de 1º-1-97 - Lei nº 9.430/96

O citado diploma legal manteve as mesmas regras que disciplinam a incidência do adicional vigentes em 1996; entretanto, pelo seu art. 4º, alterou a redação do art. 3º, §§ 1º e 2º, da Lei nº 9.249/95, para considerar, *in verbis*:

A parcela do lucro real, presumido ou arbitrado que exceder o valor resultante da multiplicação de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) pelo número de meses do respectivo período de apuração, sujeita-se à incidência de adicional de imposto à alíquota de 10%.

Ainda nos termos do § 2º do citado art. 4º, as disposições relativas ao adicional são aplicadas, também, nos casos de incorporação, fusão ou cisão e extinção da pessoa jurídica.

Recolhimentos mensais com base na estimativa – de acordo com o art. 2º desta mesma lei, foi estendida a obrigatoriedade do recolhimento do adicional para as pessoas jurídicas que optarem por efetuar recolhimentos mensais do imposto com base na estimativa, cuja incidência, à alíquota de 10%, recairá sobre a parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a R\$ 20.000,00.

33.5 - Período inferior a doze meses (art. 551, §1º)

O adicional deverá ser proporcionalizado ao número de meses do ano-calendário se o período-base for inferior a 12 meses (início ou encerramento de atividades). (Disposição mantida pelo art. 39, § 1º, da Lei nº 8.981/95 e art. 3º, § 2º, da Lei nº 9.249/95.)

A partir de 1º-1-97, foi revogada a citada proporcionalização, tendo em vista que a Lei nº 9.430/96, no seu art. 4º, alterou a redação do art. 3º, § 2º, da Lei nº 9.249/95. Portanto, o adicional será devido sobre a parcela do lucro real, presumido ou arbitrado, que exceder o valor resultante da multiplicação de R\$ 20.000,00 pelo número de meses do respectivo período, aplicando-se as aludidas regras também no caso de extinção, incorporação ou fusão da pessoa jurídica.

33.6 - Irredutibilidade do adicional

Não serão permitidas quaisquer deduções do valor do adicional, o qual deverá ser recolhido, integralmente, como receita da União.

Estão abrangidas na vedação legal as deduções do imposto a título de Programa de Alimentação do Trabalhador e vale-transporte (art. 554 do RIR).

As isenções e reduções do imposto calculadas com base no lucro da exploração (art. 555 do RIR) serão calculadas, também, sobre o adicional.

Com relação ao cálculo do depósito para reinvestimento sobre o adicional, a jurisprudência administrativa não é unânime no seu entendimento, apesar da existência de acórdão da Câmara Superior de Recursos Fiscais não admitindo a citada dedução sobre o valor do adicional. Todavia, por se tratar a matéria de forma de exclusão do crédito tributário, mister se faz que seja interpretada literalmente de conformidade com o que dispõe o CTN.

Disposição mantida pelo art. 39, § 2º, da Lei nº 8.981/95 e art. 3º, § 4º, da Lei nº 9.249/95: “O valor do adicional será recolhido integralmente, não sendo permitidas quaisquer deduções”.

34 - LUCRO DA EXPLORAÇÃO

34.1 - Objetivo

Com o fim de promover a política de desenvolvimento econômico de determinadas regiões e setores de atividades, a legislação tributária criou incentivos fiscais que consistem na isenção total ou redução do valor do imposto de renda devido apurado pelas pessoas jurídicas beneficiárias desse tratamento especial.

Após a edição do Decreto-Lei nº 1.598/77, com o intuito de que o favor fiscal abrangesse apenas o resultado da atividade operacional objeto do incentivo, foi imposta aos contribuintes que quisessem usufruir do benefício a obrigatoriedade da apuração do lucro da exploração.

A lei buscou, precipuamente, com o fim de evitar a utilização indevida do benefício fiscal, estabelecer regras nítidas a serem aplicadas às pessoas jurídicas que gozam de isenção ou redução do imposto de renda decorrente de incentivos fiscais (tributação mais favorecida) a título de desenvolvimento regional (Norte e Nordeste) ou setorial (pesca, turismo, etc), bem como sob a forma de exclusão do lucro líquido em face das exportações incentivadas.

34.2 - Conceito

Lucro da exploração é a base de cálculo para os incentivos fiscais, não se confundindo, portanto, com o lucro líquido contábil ou o lucro real base de cálculo do imposto de renda.

A apuração do lucro da exploração é feita com base nos valores extraídos da contabilidade, pois as adições e exclusões do lucro líquido, para a apuração do lucro real, em obediência à legislação fiscal,

não interferem na composição do lucro da exploração, senão quando haja expressa previsão legal (PN-CST nº 13/80).

34.3 - Obrigatoriedade de apuração

Existe a obrigatoriedade, prevista legalmente, da apuração do lucro da exploração para todas as empresas que tenham direito à isenção ou redução do imposto de renda na forma da legislação pertinente, em função de incentivo regional ou setorial, para as atividades monopolizadas ou para aquelas que gozem de tributação mais favorecida relativamente ao lucro oriundo das exportações incentivadas.

34.4 - Apuração

É feita *extracontabilmente*, com a finalidade de se determinar a correta base de cálculo dos incentivos fiscais, a qual é obtida a partir do lucro líquido do período-base após o cálculo da contribuição social e antes da provisão para o imposto de renda (PN-CST nº 102/78), ajustado por valores textualmente expressos na lei, que influenciaram o resultado do período, mas que, por não estarem relacionados, especificamente, com o desenvolvimento da produção da atividade incentivada, necessário se faz que sejam excluídos do resultado por não fazerem jus ao benefício e para que este incida apenas sobre as operações objeto do favor fiscal.

Na apuração do lucro da exploração deverão ser excluídos:

- I – a parte das receitas financeiras que exceder das despesas financeiras, sendo que, no caso de operações prefixadas, considera-se como receita ou despesa financeira a parcela que exceder, no mesmo período, à variação da UFIR (art. 555, § 3º, do RIR). (ADN-CST nº 29/89 e IN-SRF nº 98/92, art. 7º);
- II – os rendimentos e prejuízos das participações societárias;
- III – os resultados não operacionais.

De acordo com o art. 555, § 2º, do RIR, ainda deverá ser feito um ajuste de adição ao lucro líquido, para apuração do lucro da explora-

ção, do valor igual ao baixado da reserva de reavaliação, nos casos em que o valor realizado dos bens objeto de reavaliação tenha sido registrado como custo ou despesa e a baixa da reserva tenha sido efetuada em contrapartida à conta de receita não-operacional ou patrimônio líquido, não computada no resultado do período-base.

Saliente-se que para os anos-calendários de 1993 e 1994, a IN-SRF nº 43/93 admitiu que as provisões relativas a tributos e contribuições adicionados para fins do lucro real, tendo em vista que para os citados períodos vigorou o regime de caixa para o cômputo dos respectivos valores na determinação do lucro real (Lei nº 8.541/92, art. 7º), fossem, igualmente, acrescidas ao lucro líquido para efeito da apuração do lucro da exploração e somente fossem excluídas do lucro da exploração no período em que ocorresse o efetivo pagamento. A partir de 1º-1-95, aplica-se o regime de competência na forma do art. 41 da Lei nº 8.981/95, não havendo mais qualquer ajuste a ser feito.

Na hipótese da ocorrência de *lucro da exploração negativo*, não há como se chegar ao valor dos incentivos fiscais, posto que inexistente base de cálculo para se proceder à sua apuração.

Quando a pessoa jurídica explorar *mais de uma atividade* com tratamento fiscal diferenciado, deverá manter registros específicos que possibilitem a identificação dos resultados, custos, receitas, etc, alcançados pelo incentivo fiscal.

Nos casos em que o sistema de contabilidade da empresa não permitir a apuração do lucro da exploração resultante de cada atividade incentivada, este deverá ser estabelecido mediante o *critério de estimativa*, tomando como parâmetro a receita líquida de cada atividade, consoante os procedimentos estabelecidos no PN-CST nº 49/79.

Deverá ser calculado o percentual da receita líquida que cada atividade, incentivada ou não, representa em relação à receita líquida total das atividades desenvolvidas pela pessoa jurídica.

RLA x 100

RLT

RLA - receita líquida de cada atividade

RLT - receita líquida total

34.5 - Demonstração do lucro da exploração

Lucro líquido do período-base (antes da provisão e após a contribuição social)

(+) despesas não-operacionais

(+) resultados negativos em participações societárias

(+) ajustes: reserva de reavaliação e lucro inflacionário realizado na fase pré-operacional (para empresas da SUDENE/SUDAM)

(-) receitas financeiras excedentes das despesas financeiras

(-) receitas não-operacionais

(-) resultados positivos em participações societárias.

34.6 - Distribuição do valor do imposto (art. 556 do RIR)

O valor do imposto que deixar de ser pago em virtude das isenções e reduções calculadas com base no lucro da exploração *não poderá ser distribuído* aos sócios e constituirá reserva de capital da pessoa jurídica, a qual somente poderá ser utilizada para absorção de prejuízos ou aumento de capital social.

A inobservância deste dispositivo importa em *perda do benefício* (isenção ou redução) e obrigação de recolher a importância distribuída, como imposto de renda, sem prejuízo da incidência do imposto sobre o lucro distribuído como rendimento do beneficiário e das penalidades cabíveis.

34.7 - Lançamento de ofício

Tendo em vista que para se atender às determinações da apuração do lucro da exploração se faz preciso a manutenção de escrituração regular, com observância das leis comerciais e fiscais, nenhuma influência terão, sobre o citado lucro, as infrações levantadas em procedimento fiscal de ofício com relação à verificação de omissão de receitas ou de valores indedutíveis não oferecidos à tributação, não havendo autorização para que se recomponha o lucro da exploração com o cômputo desses valores.

Este procedimento se justifica sob a argumentação de que somente poderão ser considerados, para efeito da apuração do lucro da explo-

ração, os valores computados, oportunamente, no lucro líquido do exercício.

No que se refere aos valores indedutíveis não oferecidos à tributação, cabe ressaltar que, se todas as despesas estão devidamente registradas, já influenciaram o lucro líquido do período, não sendo cabível a discussão acerca do conceito de dedutibilidade, para fins do lucro real, com relação ao lucro da exploração. Neste sentido se manifestou a administração tributária, pelos PN-CST n^{os} 13/80 e 11/81, assim como vem decidindo a jurisprudência administrativa.

35 - INCENTIVOS FISCAIS DE ISENÇÃO E REDUÇÃO COM BASE NO LUCRO DA EXPLORAÇÃO

35.1 - Empreendimentos na área da SUDENE e SUDAM

O valor dos incentivos fiscais de isenção e/ou redução do imposto de renda deverá ser destacado, pela pessoa jurídica, na sua declaração de rendimentos a ser apresentada em cada período-base (art. 628 do RIR e ADN-CST nº 26/85).

35.1.1 - Isenção do imposto

Arts. 557 a 565 do RIR – as pessoas jurídicas que *instalarem*, até 31-12-93 (Decreto-Lei nº 2.454/88, art. 1º), *empreendimentos industriais ou agrícolas* (empreendimentos novos) na área da SUDENE/SUDAM, *ficarão isentas* do imposto e adicionais não restituíveis incidentes sobre o lucro da exploração (art. 555 do RIR) do empreendimento, pelo prazo de dez anos, a contar do período-base em que este entrar em fase de operação (a utilização será mensal).

A Lei nº 8.874/94, art. 1º, prorrogou o incentivo até o ano 2000.

A SUDENE/SUDAM expedirá *laudo* constitutivo do benefício onde será expresso o prazo e as atividades abrangidas.

A fruição da isenção está condicionada à observância, pela empresa beneficiária, dos dispositivos da legislação trabalhista e social, podendo a SUDENE/SUDAM, a qualquer tempo, verificar o cumprimento dessas disposições.

Art. 558 – as pessoas jurídicas que executarem, até 31-12-93 (Decreto-Lei nº 2.453/88, art. 1º), *projetos de modernização, ampliação ou diversificação* de empreendimentos industriais ou agrícolas, na área de atuação da SUDENE/SUDAM, ficarão isentas do imposto e adicionais não restituíveis *sobre os resultados adicionais* por eles criados pelo prazo de dez anos, a contar do período-base em que o projeto entrar em fase de operação, segundo laudo constitutivo da SUDENE/SUDAM.

Os projetos devem acarretar, pelo menos, 50% de aumento da capacidade instalada do respectivo empreendimento e somente sobre esta parte recai o incentivo, não ampliando ou atribuindo benefícios a resultados correspondentes à produção anterior. (Sobre critérios para o cálculo da isenção, *vide* o PN-CST nº 36/87.)

As isenções serão reconhecidas pela SUDENE/SUDAM e serão comunicadas, por esses órgãos, à Secretaria da Receita Federal.

Será determinado o *lucro isento* mediante aplicação sobre o lucro da exploração (art. 555 do RIR) do empreendimento, de percentagem igual à relação, no mesmo período-base, entre a receita líquida de vendas da produção criada pelo projeto e o total da receita líquida de vendas do empreendimento.

Cálculo da isenção

lucro da exploração da atividade com isenção
(x) alíquota do imposto %
(=) imposto
(+) adicional (observar rateio)
(x) percentual de isenção – 100%
(=) valor da isenção

No cálculo da isenção, observar que as pessoas jurídicas que estão sujeitas à incidência do adicional do imposto de renda deverão proceder ao rateio do aludido adicional, visto que sobre a parcela deste, relativa à atividade isenta, de acordo com os arts. 557 e 565 do RIR, a empresa também gozará do incentivo fiscal.

35.1.2 - Redução do imposto (art. 562/570 do RIR)

Até o período-base encerrado em 31-12-93, as pessoas jurídicas que *mantenham empreendimentos* industriais ou agrícolas em operação na área de atuação da SUDENE, ou que mantenham empreendimentos econômicos na área de atuação da SUDAM, em relação aos aludidos empreendimentos pagarão o imposto e adicionais não restituíveis com redução de 50% em relação aos resultados neles obtidos.

A Lei nº 8.874/94, art. 2º, prorrogou o prazo do incentivo até o ano 2001.

A citada redução somente se aplica ao imposto e adicionais não restituíveis calculados com base no lucro da exploração do empreendimento e será utilizada mensalmente.

Redução para empresas da SUDENE – o direito será reconhecido pela Delegacia da Receita Federal a que estiver jurisdicionado, cujo pedido de reconhecimento será instruído com declaração expedida pela SUDENE de que satisfaz as condições mínimas para o gozo do favor fiscal. *Redução para empresas da SUDAM* – o direito será reconhecido pela SUDAM e depois será comunicado aos órgãos da Receita Federal.

A redução do imposto não impede a aplicação em outros incentivos fiscais, nas condições do Regulamento do Imposto de Renda, com relação ao montante do imposto a pagar – FINAM, FINOR E FUNRES. (Acerca da cumulatividade com outros incentivos fiscais, *vide* PN-CST nº 64/73).

Termo inicial para o gozo do incentivo: corresponderá ao mês em que as empresas apresentarem à SUDENE requerimento solicitando a declaração de que satisfazem as condições mínimas necessárias ao gozo da referida redução, consoante o ADN-CST nº 60/94 e PN-CST nº 195/72.

Cálculo da redução

lucro da exploração da atividade com redução
(x) alíquota do imposto %
(=) imposto
(+) adicional (observar rateio)
(x) percentual de redução 50%
(=) valor da redução

Exemplo do cálculo da isenção e redução do IR:

RECEITA LÍQUIDA TOTAL – 120.000
 RECEITA LÍQUIDA ATIVIDADE ISENTA – A – 58.560
 RECEITA LÍQUIDA ATIVIDADE COM REDUÇÃO – B – 43.440
 RECEITA DEMAIS ATIVIDADES – C – 18.000
 UFIR - 597,06

ESTIMATIVA DA RECEITA:

$$A - \frac{58.560 \times 100}{120.000} = 48.80\% \quad B - \frac{43.440 \times 100}{120.000} = 36.20\%$$

$$C - \frac{18.000 \times 100}{120.000} = 15\%$$

LUCRO DA EXPLORAÇÃO – 60.000

$$A - 60.000 \times 48.80\% = 29.280 - 49,04 \text{ UFIR}$$

$$B - 60.000 \times 36.20\% = 21.720 - 36,38 \text{ UFIR}$$

$$C - 60.000 \times 15\% = 9.000 - 15,07 \text{ UFIR}$$

LUCRO REAL DO EXERCÍCIO – \$ 800.000 – 1.339,90 UFIR

$$\text{IR DEVIDO} = 1.339,90 \times 25\% = 334,98 \text{ UFIR}$$

ATIVIDADE	A - ISENÇÃO	B - REDUÇÃO
L. EXPLO.	49,09	36,38
IR - 25%	12,27	9,10
% ISE/RED	100%	50%
INCENTIVO	12,27	4,55

IR S/ LR – 334,98
 ISENÇÃO/REDUÇÃO – (16,82)
 IR A PAGAR – 318,16

35.2 - Suspensão da isenção

Pela Lei nº 9.430/96, no seu art. 32, foi estabelecida, a partir de 1ª-1-97, a possibilidade de a autoridade tributária proceder à suspensão de isenções condicionadas, quando a entidade beneficiária estiver descumprindo as condições ou requisitos impostos pela legislação. Entre as citadas isenções estão incluídas aquelas relativas aos incentivos fiscais calculados com base no lucro da exploração (art. 557 do RIR), aplicáveis a determinadas regiões ou setores, tendo em vista que a fruição de tais benefícios fiscais é condicionada à observância dos dispositivos da legislação trabalhista e social e das normas de proteção e controle do meio ambiente, na forma dos arts. 557, § 1º, e 558, § 5º, do RIR.

35.3 - Outros incentivos fiscais com base no lucro da exploração

- 1) Redução do imposto como incentivo ao desenvolvimento de *empreendimentos turísticos*: arts. 575 e 576 do RIR – *exploração de hotéis, restaurantes e empreendimentos de apoio à atividade turística*.
- 2) Empreendimentos integrantes do *programa grande carajás*: art. 573 do RIR – isenção do imposto.
- 3) Empresas fabricantes de produtos manufaturados que tiverem *programa especial de exportação* aprovado até 31-12-87, pelo BEFIEX – (art. 447 do RIR).
- 4) Empresas que explorem *atividades monopolizadas* (art. 343 do RIR). A partir de 1º-1-96, a Lei nº 9.249, art. 14, vedou a exclusão do lucro da exploração de atividades monopolizadas na apuração do lucro real.

36 - INCENTIVOS FISCAIS DE DEDUÇÃO DO IMPOSTO

36.1 - Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT (art. 585 do RIR)

A pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido valor equivalente à aplicação da alíquota cabível do imposto (15%) sobre a soma das despesas de custeio realizadas, no período-base, em programas de alimentação do trabalhador, previamente aprovados pelo Ministério do Trabalho (até 31-12-95 a alíquota do imposto era de 25%) (Lei nº 8.981/95).

Limite – a dedução está limitada a 5% (cinco por cento) do imposto devido em cada período-base, observado o limite global para todos os incentivos de dedução do imposto. O eventual excesso poderá ser transferido para dedução nos dois anos-calendários subseqüentes.

O *limite global* do incentivo fiscal, juntamente com os dos arts. 477, 594 e 600 do RIR, é de 8% (Lei nº 9.064/95), a partir de 1º-1-94.

Ressalte-se que todos os gastos realizados com o programa são dedutíveis, também, como despesa operacional, nos termos do art. 314 do RIR (*vide* capítulo 10, item 10.17).

Cálculo do incentivo – o custo máximo da refeição é de 3,00 UFIR e o valor do incentivo, por refeição, dedutível do imposto, será calculado mediante a aplicação da alíquota do imposto sobre 2,40 UFIR (IN-SRF nº 16/92).

Descumprimento do programa (art. 591 do RIR) – o descumprimento do Programa ou o desvio de suas finalidades acarretará a perda do incentivo fiscal e a aplicação das penalidades previstas no Regulamento do Imposto de Renda.

Tendo em vista que a legislação vigente permite a dedutibilidade dos valores pagos também em moeda corrente, e com base no art. 27, parágrafo único, da IN nº 11/96, conclui-se que a dedutibilidade do incentivo fiscal independe da existência de Programa de Alimentação do Trabalhador e do fornecimento de cestas básicas de alimentos a todos os empregados da pessoa jurídica.

36.2 - Vale-transporte (art. 594 do RIR)

A pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido valor equivalente à aplicação da alíquota cabível do imposto (15%) sobre a soma das despesas comprovadamente realizadas, no período-base, na concessão do vale-transporte instituído pela Lei nº 7.418/85 (até 31-12-95 a alíquota do imposto era de 25%) (Lei nº 8.981/95).

Limite – a dedução está limitada a 8% do imposto devido, observado o limite global para todos os incentivos de dedução do imposto. O eventual excesso poderá ser transferido para dedução nos dois anos-calendários subseqüentes.

O *limite global* do incentivo, juntamente com os dos arts. 477, 585 e 600 do RIR, é de 8% a partir de 1º-1-94.

Ressalte-se que todos os gastos realizados com o programa são dedutíveis, também, como despesa operacional, nos termos do art. 315 do RIR (*vide* capítulo 10, item 10.18).

36.3 - Fundo de Amparo à Criança e ao Adolescente (art. 600 do RIR)

A pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido, em cada período-base, o total das doações efetuadas aos fundos dos direitos da criança e do adolescente – nacional, estaduais e municipais – devidamente comprovado, obedecidos os limites estabelecidos pelo Poder Executivo.

Limite – Decreto nº 794/93, ADN-COSIT nº 16/93 e IN-SRF nº 86/94.

A Lei nº 9.064/95 estabeleceu o limite global deste incentivo, juntamente com os dos arts. 477, 585 e 594 do RIR, em 8% a partir de

1º-1-94. O limite máximo individual do incentivo é de 1% do imposto devido na apuração mensal ou anual, diminuído do adicional (Decreto nº 794/93, art. 1º, c/c a IN 86/94, art. 3º).

No caso de a pessoa jurídica optar por recolher o imposto mensal por estimativa, a dedução somente poderá ser efetuada do imposto apurado com base no lucro real na declaração de rendimentos anual.

O valor correspondente a estas doações não será dedutível, como despesa operacional, na determinação do lucro real.

As doações deverão ser efetuadas por intermédio dos conselhos municipais, estaduais ou nacional dos direitos da criança e do adolescente, e o descumprimento das determinações da IN-SRF nº 86/94, art. 8º, sujeitará o infrator à multa de 97,50 a 292,64 UFIR, na forma do art. 984 do RIR.

37 - APLICAÇÃO DO IMPOSTO EM INVESTIMENTOS REGIONAIS E SETORIAIS

34.1 - FINOR, FINAM E FUNRES

Art. 601 – poderão fazer opção por aplicações em incentivos fiscais as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, pela aplicação de parcelas do imposto de renda devido em investimentos regionais.

A opção será indicada por ocasião da declaração de ajuste anual, entregue tempestivamente (ADN–COSIT nº 26/85 e PN CST nº 354/70). O recolhimento do incentivo será efetuado juntamente com o imposto mensal ou, no caso de anual, a opção será efetivada, apenas, com a declaração anual (IN–SRF nº 98/93 e art. 904, § 4º, do RIR).

Exclusão – estão excluídas do gozo dos incentivos fiscais, regionais e setoriais as pessoas jurídicas que explorem atividade rural, tributadas pelo lucro presumido e lucro arbitrado, na forma do art. 624 do RIR.

Art. 608 – a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido, nos termos do disposto nos arts. 601 e 618 do RIR, as parcelas de incentivos fiscais específicos para o FINOR, FINAM e FUNRES.

FINOR

Fundo de investimento do Nordeste, administrado e operado pelo BNB (Banco do Nordeste) com supervisão da SUDENE (art. 619 do RIR).

Limite – dedução de até 40% do imposto de renda devido.

FINAM

Fundo de Investimento da Amazônia, administrado e operado pelo BASA (Banco da Amazônia) com supervisão da SUDAM (art. 621 do RIR).

Limite – dedução de até 40% do imposto de renda devido.

FUNRES

Fundo de Investimento no Espírito Santo, administrado e disciplinado pelo GERES (Grupo Executivo para Recuperação Econômica do Espírito Santo) (art. 623 do RIR).

Limite – dedução de até 33% do imposto devido.

Limite dos incentivos:

Limite específico – 24% da base de cálculo para cada um, quando utilizar só um, ou 24%, para dois.

Limite global – sem prejuízo do limite específico, o conjunto das aplicações, cumulativamente com o que trata o art. 619, não poderá exceder, em cada período-base, a 40% do imposto devido pela pessoa jurídica (art. 608 do RIR).

37.2 - PIN/PROTERRA

Art. 612 – até 31-12-99, das quantias correspondentes às opções para aplicação do FINOR e FINAM serão deduzidas, proporcionalmente às diversas destinações dos incentivos fiscais, na declaração de rendimentos:

a) 24% – que serão creditados diretamente em conta do Programa de Integração Nacional – PIN, para financiar o plano de obras de infra-estrutura nas áreas da SUDENE e da SUDAM e promover sua mais rápida integração à economia nacional;

b) 16% – que serão creditados diretamente em conta do Programa de Redistribuição de Terras e de Estímulo à Agroindústria do Norte e Nordeste – PROTERRA, com o objetivo de promover o mais fácil acesso do homem à terra e criar melhores condições de emprego, de mão-de-obra e fomentar a agroindústria nas áreas da SUDENE e da SUDAM.

37.3 - Base de cálculo dos incentivos

Para se apurar a correta base de cálculo dos incentivos, deve-se levar em conta o limite global de 40% do imposto devido, considerando-se este como aquele imposto calculado à alíquota de 25%, incidente sobre o lucro real e após deduções previstas (art. 608, parágrafo único, do RIR).

Base de cálculo: dos 40% do imposto que a pessoa jurídica está autorizada a optar, a lei destina, obrigatoriamente, 24% para o PIN e 16% para o PROTERRA, só restando, portanto, 60% remanescentes, do valor do incentivo passível de ser aplicado no FINOR:

$$60\% \times 40\% = 24\%$$

A Receita Federal procederá, internamente, ao repasse dos recursos para os respectivos fundos.

No caso da tributação pelo lucro real mensal, o recolhimento deverá ser efetuado pela pessoa jurídica às agências arrecadoras, em DARF separado e com código específico (art. 904 do RIR, IN-SRF nº 98/93, art. 12, e Portaria MF nº 204/94).

Tributação pela estimativa – a pessoa jurídica fará a opção, pelos incentivos fiscais, na declaração de rendimentos anual (Portaria MF nº 204/94).

38 - DEPÓSITO PARA REINVESTIMENTO

Art. 622 do RIR – As empresas que tenham empreendimentos industriais e agroindustriais, inclusive os de construção civil, em operação nas áreas de atuação da SUDENE e SUDAM, poderão depositar, respectivamente, no Banco do Nordeste do Brasil S/A e no Banco da Amazônia S/A, para reinvestimentos, 40% da importância do valor do imposto devido, acrescida de 50% de recursos próprios, ficando a liberação desses recursos condicionada à aprovação pela SUDENE/SUDAM dos projetos técnico-econômicos de modernização ou complementação de equipamento.

Condições – o benefício é calculado com base no lucro da exploração da atividade.

Requisitos de utilização, *vide* PN-CST nº 44/79, 01/81 e ADN-CST nº 04/79.

O depósito deverá ser efetuado no mesmo prazo fixado para pagamento do imposto de renda. As parcelas não depositadas até o último dia útil do ano-calendário subsequente ao de apuração do lucro real correspondente serão recolhidas como imposto.

Sobre a base de cálculo deste incentivo a pessoa jurídica não poderá utilizar, cumulativamente, os incentivos fiscais para o FINOR, FINAM e FUNRES (art. 622, § 6º, e PN-CST nº 37/75).

Se a pessoa jurídica fizer o recolhimento mensal por estimativa, a opção pelo incentivo fiscal relativo aos respectivos meses deverá ser feita na declaração de rendimentos, devendo o valor do incentivo ser depositado até a data prevista para a entrega da declaração (IN-SRF nº 98/93, art. 11, § 4º).

Cálculo da redução por reinvestimento:

ATIVIDADE	L. EXP.	ALÍQUOTA	ISEN./REDU.
A	6.525,96	25%	100%
B	9.788,95	25%	50%

IMPOSTO DEVIDO

ATIVIDADE	IR. S/L. EXP.	50% IR ATIV. INCE.	RED. INVES. 40%
B	2.447,23	1.223,61	489,44

VALOR DO DEPÓSITO: R\$ 489,44 + 50% DE RECURSOS PRÓPRIOS

39 - RESTRIÇÕES AO GOZO DE INCENTIVOS FISCAIS

(arts. 625 a 627 do RIR)

Art. 625 do RIR – as empresas em mora contumaz relativamente a salários não poderão ser favorecidas com qualquer benefício de natureza fiscal, tributária ou financeira, por parte de órgãos da União, dos Estados e dos Municípios.

Art. 626 do RIR – a pessoa jurídica que deixar de cumprir as medidas necessárias à preservação ou correção dos inconvenientes e danos causados pela degradação da qualidade ambiental enquadra-se como transgressor e estará sujeita à perda ou restrição de benefícios e incentivos fiscais.

Art. 627 do RIR – estará sujeita à revisão dos incentivos fiscais a empresa que transgredir as normas da seguridade social previstas na Lei nº 8.212/91.

40 - TRIBUTAÇÃO NA FONTE PARA PESSOAS JURÍDICAS

40.1 - Alíquotas especiais

De acordo com o Regulamento do Imposto de Renda e em função da atividade exercida, surge a tributação do imposto de renda na fonte quando uma pessoa jurídica efetua pagamentos ou créditos de valores a outras pessoas jurídicas, sejam civis ou mercantis, denominadas especificamente na legislação fiscal, estando aquelas obrigadas a proceder à retenção, na fonte, do imposto incidente sobre o rendimento pago ou creditado a estas e devidos por elas como beneficiárias, na forma e alíquotas previstas no citado Regulamento, quais sejam:

- 1) rendimentos de serviços profissionais prestados por pessoas jurídicas, caracterizadamente de natureza profissional (art. 663 do RIR) (lista de serviços – art. 663, § 1º):
 - alíquota – 6%;
 - a partir de 12-1-94 – alíquota de 3% (Portaria MF nº 28/94);
 - a partir de 4-7-94 – alíquota passou a 1,5% (Lei nº 9.064/95, art. 6º – MP nº 544/94);
- 2) serviços de limpeza, conservação, segurança, vigilância e locação de mão-de-obra (art. 665 do RIR):
 - alíquota – 1%;
- 3) mediação de negócios, propaganda e publicidade (art. 667 do RIR):
 - alíquota – 5%;
 - a partir de 12-1-94 – alíquota de 3% (Portaria MF nº 28/94);
 - a partir de 4-7-94 – alíquota de 1,5% (Lei nº 9.064/95, art. 6º – MP nº 544/94);

- 4) pagamentos a cooperativas de trabalho (art. 668 do RIR):
– alíquota – 5%.

40.2 - Novas hipóteses a partir de 1º-1-97

A partir de 1º-1-97, pela Lei nº 9.430/96, foram introduzidas as seguintes hipóteses de incidência do imposto de renda na fonte:

40.2.1 - Pagamentos efetuados por órgãos da administração pública federal

Art. 64 – sobre os pagamentos efetuados a pessoas jurídicas fornecedoras de bens e prestadoras de serviços a órgãos, autarquias e fundações da administração pública federal. Norma legal ainda dispôs que também incidem sobre os respectivos valores a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, a COFINS e a contribuição para o PIS/PASEP.

O imposto de renda a ser retido será calculado à alíquota de 15%, aplicada sobre o resultado da multiplicação do valor a ser pago pelo percentual aplicável ao recolhimento com base na estimativa de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249/95 (*vide* capítulo 28), aplicável à espécie de receita correspondente ao tipo de bem fornecido ou de serviço a ser prestado.

O valor retido do imposto de renda e da contribuição social somente poderá ser compensado com o que for devido em relação à mesma espécie de imposto ou contribuição.

40.2.2 - Multas por rescisão de contrato

Art. 70 – sujeitam-se à incidência do imposto de renda na fonte, à alíquota de 15%, os valores pagos ou creditados, por pessoa jurídica, a título de multa ou outra qualquer vantagem, em virtude de rescisão de contrato, ainda que sob a forma de indenização, a pessoa física ou jurídica, inclusive isenta.

A responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto de renda é da pessoa jurídica que efetuar o pagamento ou crédito da

multa ou vantagem, o qual deverá ser retido na data do pagamento ou crédito e ser recolhido no prazo de até o terceiro dia útil da semana subsequente ao de ocorrência do fato gerador, na forma do art. 83, I, d, da Lei nº 8.981/95.

O valor da multa ou vantagem terá o seguinte *tratamento para o beneficiário*:

- *se pessoa física* – será computado na base de cálculo do imposto devido na declaração de ajuste, quando poderá ser compensado o valor do imposto retido;
- *se pessoa jurídica tributada com base no lucro real* – será considerado como receita na sua apuração e o respectivo imposto será considerado como antecipação, podendo ser compensado com aquele apurado como devido em cada período sobre o lucro real;
- *no caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado* – o valor deverá ser acrescido na determinação da respectiva base de cálculo e o imposto retido será considerado como antecipação, podendo ser compensado com o apurado como devido em cada período;
- *se pessoa jurídica isenta* – o imposto de renda incidente sobre a multa ou vantagem será considerado como tributação definitiva.

Exceção: não incide o imposto de renda na fonte, como disposto no citado art. 69, sobre o valor das indenizações pagas ou creditadas em conformidade com a legislação trabalhista e sobre aquelas destinadas a reparar danos patrimoniais.

41 - OMISSÃO DE RECEITAS

Consiste a omissão de receitas em uma das infrações mais comuns praticadas pelas pessoas jurídicas, na tentativa de pagarem menos imposto de renda, mediante a subtração de valores ao crivo da tributação.

De acordo com o art. 197 e seu parágrafo único do RIR, a pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve *manter escrituração* com observância das leis comerciais e fiscais, devendo a sua *escrituração abranger todas as operações* do contribuinte, bem como os resultados apurados em suas atividades no território nacional.

Então, quaisquer operações, transações ou valores que não se encontrem devidamente escriturados ou registrados, ou ainda, que não tenham sido computados no resultado objeto de tributação, revelam um artifício, salvo prova em contrário, da empresa, no intuito de omitir receitas sonogando valores de tributação.

41.1 - Caracterização

Entre as irregularidades passíveis de ser detectadas, podem ser citadas:

- vendas sem emissão de nota fiscal;
- subfaturamento por meio de “meia nota” ou “nota calçada”;
- falta de contabilização de notas de compras, vendas, recibos, etc;
- registro a menor de venda ou de compra;
- pagamentos não contabilizados;
- cancelamento fictício de vendas;
- devolução fictícia de compras;

- recursos extracontábeis – “caixa dois”;
- falta de contabilização de receitas financeiras;
- vendas ocultas sob a denominação de transferência ou remessa para a filial;
- omissão de registro de comissões recebidas (ex.: empresas imobiliárias, concessionárias de veículos);
- estoque fictício;
- emissão de duplicata sem a correspondente emissão de fatura ou nota fiscal;
- bens do ativo permanente não contabilizados.

Para caracterizar-se a omissão de receita, é preciso que se detecte, por meio de elementos, documentos ou pela escrituração da própria pessoa jurídica, ou de terceiros envolvidos na operação, uma ou algumas das irregularidades citadas, procedendo-se à intimação da empresa para esclarecer os fatos apurados, à qual caberá demonstrar, com base em documentos hábeis e idôneos, a não-ocorrência de qualquer infração fiscal, mas, apenas, a existência de meras inexatidões ou lapsos da escrituração que não resultaram em prejuízo para o Fisco ou que, no caso de irregularidade, espontaneamente já recolheu as diferenças de tributos relativos à ocorrência.

Não logrando a pessoa jurídica elidir a configuração da operação como irregularidade, torna-se pacífica a sua tributação, autorizando-se, em consequência, a que se proceda à exigência dos tributos incidentes sobre os fatos enquadrados como omissão de receita e aplicação das respectivas penalidades.

41.2 - Forma de tributação

41.2.1 - Na pessoa jurídica

O art. 892 do RIR inovou a matéria das omissões de receitas ao instituir a *tributação em separado* dos respectivos valores, com base na Lei nº 8.541/92, art. 43. (*Vide* também art. 739 do RIR.)

Deste modo, a partir da edição do citado diploma legal, sobre o valor caracterizado como omissão de receita, incidirá o *imposto de*

renda à alíquota de 25%, lançado de ofício, com os acréscimos e as penalidades da lei, considerando-se como base de cálculo o valor da receita omitida.

O valor considerado como omissão de receita não comporá a determinação do lucro real e o imposto incidente sobre a omissão será *definitivo*. Isto significa que na apuração do valor a ser tributado a este título a autoridade fiscal não deverá proceder à recomposição do lucro real para fins de levantar o *quantum* devido, bem como não deverá efetuar qualquer compensação do valor apurado com prejuízos fiscais existentes na pessoa jurídica.

A Lei nº 9.064/95, art. 3º (MP nº 520/94 – aplicável a partir de 9-5-94), deu nova redação à matriz legal do art. 892 do RIR (art. 43 da Lei nº 8.541/92), isto significando que a base de cálculo será de 100% da receita omitida, seja o regime de tributação pelo lucro real, presumido ou arbitrado:

O valor da receita omitida não comporá a determinação do lucro real, presumido ou arbitrado, bem como a base de cálculo da contribuição social sobre o lucro e o imposto e a contribuição serão definitivos.

A partir de 1º-1-96 (Lei nº 9.249/95, art. 24, c/c a IN-SRF nº 11/96, art. 63), foram alteradas as regras para tributação da omissão de receitas para determinar que a autoridade tributária deverá apurar o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão.

Pelo atual disciplinamento legal deve-se entender que no caso de omissão a pessoa jurídica deverá ficar sujeita ao mesmo valor do imposto que seria apurado caso houvesse procedido regularmente à contabilização e registro das suas operações e transações, estando sujeita, apenas, se resultar diferença de imposto a pagar, à aplicação de penalidade mais gravosa, e na hipótese de ser verificado prejuízo não há qualquer valor a ser lançado de ofício, bem como inexistente previsão legal com relação à tributação na fonte ou sobre os sócios da pessoa jurídica (*vide* também arts. 10 e 36, IV, da Lei nº 9.249/95).

No caso de a pessoa jurídica explorar atividades diversificadas tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado, não sendo possível a identificação da atividade a que se refere a receita omitida, esta

será adicionada àquela que corresponder ao percentual mais elevado (art. 24, § 1º).

O parágrafo 2º do aludido artigo dispõe que o valor da receita omitida será considerado na base de cálculo para o lançamento da: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, COFINS e PIS/PASEP.

Agravamento da multa de lançamento "ex-officio": o § 3º do aludido art. 24 fixou o percentual de 300% a incidir sobre a totalidade ou diferença dos tributos e contribuições devidos, determinando, ainda, que seja observado o disposto no § 1º do art. 4º da Lei nº 8.218/91, referente ao aumento do percentual da multa pelo não-atendimento de intimação para prestar esclarecimentos, ou seja, a multa será de 450% (IN nº 11/96).

*A Lei nº 9.430/96, no seu art. 88, XXVI, revogou o citado § 3º do art. 24 (multa de 300%) da Lei nº 9.249, tendo em vista que pelo art. 44 o novo diploma legal, sob a justificativa de compatibilizar os respectivos percentuais com uma economia estável, entendendo, todavia, que foi assegurada a gravosidade necessária a inibir a prática de ilícitos tributários, reduziu o valor da multa cabível na hipótese de lançamento *ex-officio* – multa de ofício, aplicável no percentual de 75%, a qual será majorada para 150% quando caracterizado o evidente intuito de fraude, como definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, sendo permitida, contudo, a redução da citada multa nos termos do art. 60 da Lei nº 8.383/91 (vide capítulo 51).*

41.2.2 - Na pessoa física

Com relação à tributação, como rendimento das pessoas físicas, como reflexo da tributação das pessoas jurídicas, relativas às omissões de receitas e aos casos de redução indevida do lucro líquido praticadas por estas, deverá ser observada a legislação vigente no respectivo período:

- até 31-12-88 – vigorou o Decreto-Lei nº 2.065/83, art. 8º – tributação exclusivamente na fonte à alíquota de 25%;
- de 1º-1-89 a 31-12-92 – inicialmente o entendimento da administração tributária era no sentido de que, mesmo após a edição da Lei nº 7.713/88, arts. 35 e 36, que instituiu o Impos-

to sobre o Lucro Líquido (ILL) incidente como imposto de renda na fonte das pessoas físicas dos sócios, acionistas e titulares, continuavam em vigor as regras do art. 8º do Decreto-Lei nº 2.065/83, aplicáveis sobre os valores apurados por meio de procedimento fiscal de ofício, consoante o PN-CST nº 04/94. Entretanto, consoante o ADN nº 06/96, o qual consagrou o entendimento que já vinha sendo reconhecido pela jurisprudência administrativa (Conselho de Contribuintes) de que o disposto no art. 8º do Decreto-Lei nº 2.065/83 foi revogado pelos arts. 35 e 36 da Lei nº 7.713/88, em consequência, no caso de procedimento fiscal, deverá ser aplicado este enquadramento legal para os fatos geradores ocorridos no período de 1º-1-89 a 31-12-92, incidindo o imposto na fonte à alíquota de 8% sobre a diferença levantada;

- *fatos geradores ocorridos a partir de 1º-1-93, até 31-12-95* (art. 44 da Lei nº 8.541/92, revogado pelo art. 36, IV, da Lei nº 9.249/95, incorporado pelo art. 739 do RIR) – de acordo com o art. 739 do RIR, o valor da receita omitida ou da diferença verificada na determinação dos resultados da pessoa jurídica, por qualquer procedimento que implique redução do lucro líquido, será *considerado como automaticamente recebido pelos sócios, acionistas ou titular* da empresa individual e tributado, *exclusivamente na fonte, à alíquota de 25%*, não havendo reajustamento da base de cálculo, sem prejuízo do imposto apurado como devido pela pessoa jurídica.

A partir de 1º-1-95, a alíquota passou a ser de 35% – Lei nº 8.981/95, art. 62 – (MP nº 812/94).

Consoante o § 1º do citado artigo, considera-se o fato gerador ocorrido no mês da omissão ou redução indevida. Todavia, o art. 3º da Lei nº 9.064/95 alterou a redação do dispositivo para reputar o fato gerador ocorrido no dia da omissão ou da redução indevida.

Saliente-se que o disposto no artigo não se aplica a deduções indevidas que, por sua natureza, não autorizem presunção de transferência de recursos do patrimônio da pessoa jurídica para o dos seus sócios, acionistas ou titular da empresa, como no caso de omissão de valores relativos à diferença de correção monetária. Sobre a matéria mister se faz a leitura do PN-CST nº 20/84 que exemplifica as hipóte-

ses em que se dá a citada transferência, como nas infrações denominadas saldo credor de caixa, passivo fictício, suprimento de caixa, etc;

- *a partir de 1^a-1-96*, pela Lei nº 9.249/95, no seu art. 36, IV, foi revogado o art. 44 da Lei nº 8.541/92 que previa a citada tributação da pessoa física, não mais existindo, portanto, qualquer reflexo de tributação na pessoa física, na fonte ou na declaração, em decorrência de omissão de receita ou indevida redução do lucro líquido apurada na pessoa jurídica, tendo em vista que pelo aludido diploma legal foi estabelecida a não-tributação dos lucros distribuídos pelas pessoas jurídicas aos seus sócios, acionistas ou titulares.

41.3 - Tributação por meio de presunções legais

Como forma de coibir a prática de determinadas infrações, a própria lei fiscal criou, expressamente, a figura das chamadas presunções legais (*ex legis*), pelas quais estabeleceu procedimentos que, uma vez adotados pela pessoa jurídica, ensejam a autorização da possibilidade de se supor a ocorrência de irregularidade fiscal.

A *presunção legal* consiste no pressuposto de se ter como verdadeiro um fato duvidoso ou provável a que a lei atribui o caráter de infração, a qual se considera configurada com a prática da operação ou transação descrita na norma legal.

Distingue-se a presunção do simples indício tendo em vista que este se refere, apenas, a um elemento, vestígio, fato ou dado conhecido que, pelo raciocínio, pode sugerir a ocorrência do fato que se quer provar, mas que não pode ser utilizado como a única base fática no momento de se proceder ao lançamento.

As presunções legais podem ser:

- 1) *Absolutas – juris et de jure*: são as que não admitem prova em contrário. O fato descrito na lei é tido como verdade definitiva e absoluta, dispensando a produção de prova da sua realização.

Para ser configurada, basta que haja o enquadramento da hipótese fática aos termos descritos na lei, como, por exemplo: a previsão contida no art. 8º do Decreto-Lei nº 2.065/83 com relação à distribuição automática, aos sócios, acionistas ou titular da empresa individual, do valor da omissão de receita.

- 2) *Relativas – juris tantum*: o fato descrito na lei dispensa a prova, pela autoridade fiscal. Entretanto, admite que seja produzida, em contrário, pela pessoa jurídica. É de vital importância, para que seja configurada, que se conheça a quem a lei imputa o ônus da prova.

No caso das presunções legais relativas, há uma inversão do ônus da prova, pois a autoridade fiscal, após a constatação fática do tipo descrito na lei, pode presumir a ocorrência de irregularidade pela simples invocação do texto legal, dispensada a produção de provas, imputando a lei, neste caso, ao contribuinte, o ônus de fornecê-la. Exemplo: a distribuição disfarçada de lucros.

Há, contudo, hipóteses em que se exige, apesar da presunção estabelecida legalmente, que a autoridade fiscal demonstre que o fato presumido na lei existiu, *ex vi* de fato descrito no art. 434, § 4º, do RIR: na distribuição disfarçada de lucros, quando o valor do bem for fixado com base em laudo de avaliação ou por perito, cabe à autoridade tributária a prova de que o negócio serviu de instrumento à distribuição disfarçada de lucros. (Sobre o ônus de produzir a prova e a hipótese de inversão deste ônus, *vide* capítulo 9 deste livro.)

41.3.1 - Falta de registro da aquisição de bens, direitos ou utilização de serviços

Pelo parágrafo único do art. 228 do RIR, foi estabelecida, textualmente, a hipótese de omissão de receita caracterizada pela falta de registro de pagamentos, consoante o texto legal, *in verbis*: “a) a falta de registro na escrituração comercial de aquisições de bens ou direitos, ou da utilização de serviços prestados por terceiros, já quitados;...”

O citado dispositivo do RIR inovou e acrescentou hipótese de omissão de receita já acolhida, de modo manso e pacífico, pela doutrina e jurisprudência administrativa. Todavia, alerte-se que o citado dispositivo, ao deixar de referir a matriz legal que lhe deu origem, estabeleceu uma presunção relativa sem qualquer base legal, o que pode levar ao questionamento de tal hipótese como fundamentação para o procedimento fiscal de lançamento e constituição do crédito tributário, uma vez que a exigência de tributo deverá, sempre, estar respaldada na lei.

Contudo, no sentido de dar fundamentação legal à citada hipótese, a *Lei nº 9.430/96, vigente a partir de 1^o-1-97*, no seu art. 40, expressamente alcançou tal irregularidade caracterizando-a como omissão de receita, *ex vi* do texto legal:

A falta de escrituração de pagamentos efetuados pela pessoa jurídica, assim como a manutenção, no passivo de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada, caracterizam, também, omissão de receita (os grifos não são do original).

Deste modo, não existem mais quaisquer dúvidas sobre a caracterização da citada irregularidade como passível de ser configurada como omissão de receita, podendo alcançar a hipótese da apuração de aquisição não registrada de mercadorias para revendas, a qual, por se configurar como uma presunção legal relativa, admite que o sujeito passivo possa produzir prova em contrário no sentido de elidir a infração imputada.

41.3.2 – Saldo credor de caixa (art. 228 do RIR)

Caracteriza-se como presunção legal relativa.

A conta caixa tem natureza devedora. Deste modo, no momento em que se proceder, de ofício, à sua reconstituição ou se apurar que a escrituração revela a *existência de saldo credor* na citada conta, a lei autoriza a que se presuma a existência de manipulação de recursos à margem dos registros contábeis, pois, inexistindo disponibilidade contábil no caixa, quaisquer saídas ou pagamentos efetuados por esta conta evidenciam a utilização de valores oriundos de receitas omitidas, caracterizando-se, portanto, o tipo legal descrito como infração.

Procedimentos mais comuns no sentido de ocultar saldo credor de caixa:

- 1) lançamentos irregulares de entradas, consistentes em antecipação ou simulação de ingressos de numerário;
- 2) omissão ou postergação nos registros de saídas de numerários;
- 3) compras à vista contabilizadas como a prazo;
- 4) emissão de cheques a débito de caixa, sem o registro do pagamento a que se destinam. Tais cheques somente são descontados quando o saldo de caixa permitir, sendo freqüentemente estornados;
- 5) notas fiscais de vendas a prazo contabilizadas em duplicidade como se fossem vendas à vista, com posterior estorno para regularização;
- 6) transferência de numerário registrada a menor;
- 7) escrituração sintética do caixa, por partidas mensais, com o intuito de encobrir possíveis estouros de caixa, mantendo extracontabilmente um “caixa de controle interno”;
- 8) baixa antecipada de valores a receber, com a finalidade de evitar estouro de caixa;
- 9) transferência de mercadorias de matriz para filial, registrada como venda à vista, posteriormente estornada, com a justificativa de erro de contabilização do lançamento;
- 10) venda à vista não contabilizada, cujo produto foi, igualmente aplicado no giro financeiro normal da empresa.

41.3.3 - Passivo fictício (art. 228 do RIR)

Caracteriza-se como presunção legal relativa.

De acordo com o *caput* do citado artigo, a manutenção como passivo de obrigações já liquidadas, cujo pagamento não foi regularmente contabilizado, evidencia artifício no sentido de ocultar omissão de receita praticada anteriormente.

O efetivo pagamento sem o respectivo registro contábil induz à conclusão da existência física do dinheiro utilizado, à margem da tributação, o qual, por não estar devidamente lançado, autoriza a que se considere configurada a presunção de omissão de receita.

Pelo parágrafo único do art. 228 do RIR, foi estabelecido, textualmente, procedimento considerado, também, pelo Regulamento, como enquadrado na hipótese legal de omissão de receitas relacionadas com obrigações fictícias existentes no saldo da conta passivo, consoante a alínea “b” do citado dispositivo relativamente à manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada.

Ressalte-se que o tipo legal inovou, quando procurou abranger, expressamente, hipóteses já aceitas, de modo reiterado e pacífico, pela jurisprudência administrativa, como no caso do passivo cuja exigibilidade não seja comprovada. Contudo, alerte-se que o referido dispositivo deixou de citar a matriz legal que lhe deu origem, o que pode levar ao questionamento de tal hipótese como fundamentação para o procedimento fiscal de lançamento e constituição do crédito tributário, uma vez que a exigência de tributo deverá, sempre, ter como respaldo a lei.

Entretanto, no sentido de dar fundamentação legal à citada hipótese de passivo fictício, a *Lei nº 9.430/96, vigente a partir de 1ª-1-97*, no seu art. 40, expressamente alcançou tal irregularidade, caracterizando-a como omissão de receita, *ex vi* do texto legal:

A falta de escrituração de pagamentos efetuados pela pessoa jurídica, assim como a *manutenção, no passivo* de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada, caracterizam, também, omissão de receita (os grifos não são do original).

Deste modo podem ser identificados os seguintes tipos de passivo fictício:

- 1) *passivo fictício propriamente dito* – manutenção, na escrituração contábil, de obrigações já quitadas. Os documentos ou elementos comprobatórios apresentados denunciam o pagamento da obrigação em data anterior à data do balanço;
- 2) *passivo inexistente* – existência de obrigações no passivo que não estão comprovadas em consequência da falta de apresentação de quaisquer documentos suficientes para demonstrar a existência da obrigação que compõe o saldo do balanço;
- 3) *passivo comprovado por documentação inidônea* – existe a documentação comprobatória da obrigação; entretanto, o conjunto dos elementos disponíveis, aliados aos demais indí-

cios verificados pela autoridade fiscal, revelam a existência de fraude. Nesta hipótese, é preciso que seja devidamente caracterizada a fraude, bem como que se faça a respectiva representação para fins penais;

- 4) *configura-se, ainda, como passivo fictício* – a prova, produzida pela autoridade fiscal, do preenchimento *a posteriori* da data de pagamento de duplicatas com quitação em branco.

Ônus da prova: por se tratar de presunção relativa, a lei transfere ao contribuinte a prova de que o pagamento da obrigação somente se deu no período subsequente ao do balanço objeto de verificação, estando, portanto, justificada efetivamente a inclusão do respectivo valor como passivo, ou, ainda, que seja demonstrado que os recursos utilizados para os questionados pagamentos se originaram de fontes externas e, por conseguinte, não se constituiu em desvio de numerário da própria empresa, caracterizado como de suposta omissão de receita.

Saliente-se que o entendimento dominante da jurisprudência administrativa reconhece que o fato de a conta caixa da pessoa jurídica ter disponibilidade suficiente para suportar o pagamento da obrigação já liquidada e constante no passivo não é bastante para elidir a imputação de omissão de receita, fazendo-se necessário que sejam apresentados mais elementos ou documentos hábeis e idôneos para descaracterização da presunção.

41.3.4 - Suprimento de caixa (art. 229 do RIR)

Caracteriza-se como presunção legal relativa.

Com base no presente artigo, é estabelecida a presunção de que a contabilização da entrada de dinheiro na conta caixa, por meio de valores fornecidos à empresa por administradores, sócios, titular da empresa individual, etc, no intuito de se evitar que aquela resulte em saldo credor, em decorrência de pagamentos efetivamente realizados e sem a devida comprovação de que o numerário utilizado tenha se originado de fonte externa, caracteriza-se como a figura legal do suprimento de caixa realizado com recursos desviados da própria pessoa jurídica; em decorrência de omissão de receita.

Ressalte-se que somente se enquadra na hipótese legal o suprimento feito pelas pessoas expressamente designadas na lei, não podendo alcançar terceiros não especificados.

A jurisprudência administrativa é mansa e pacífica no sentido de exigir que a comprovação da origem e entrega dos recursos à pessoa jurídica seja feita mediante documentos hábeis e idôneos, coincidentes em datas e valores, uma vez que se trata de requisitos cumulativos e indissociáveis, sujeitando-se à dupla comprovação, sem que a prova da existência de um dispense a do outro.

Mister se faz que seja produzida prova irrefutável da transferência dos recursos da pessoa física para o patrimônio da pessoa jurídica, pois quando os elementos apresentados não forem suficientes à comprovação, a lei autoriza que se presuma que os valores contabilizados a título de suprimento se originaram em recursos da própria pessoa jurídica provenientes de anterior omissão de receitas.

A comprovação da origem significa a necessidade de ser demonstrado que os recursos provenientes dos sócios, administradores, titulares, etc, foram percebidos por aqueles de fontes estranhas à sociedade ou, se da empresa, foram submetidos a regular contabilização.

O simples registro na conta caixa da pessoa jurídica suprida, sem qualquer documento emitido por terceiro que o lastreie, não se considera como meio de prova, isto é, não poderá ser o lançamento considerado como amparado em prova hábil, bastante para elidir a tributação, configurando-se, em consequência, a omissão de receita como passível de tributação.

Neste sentido é a orientação do PN-CST nº 242/71, o qual entende que a simples prova da capacidade financeira do supridor não basta para a comprovação do suprimento. É necessário, principalmente, que seja fornecida prova, por meio de documentos hábeis e idôneos coincidentes em datas e valores, da origem e entrega dos recursos, bem como, se provenientes da conta corrente dos sócios, que seja demonstrada de onde vieram os valores nela depositados.

41.4 - Depósitos e investimentos bancários sem origem (art. 895, § 5º, do RIR – A partir de 1º-1-97, art. 42 da Lei nº 9.430/96)

Com o advento da Lei nº 8.021/90, art. 6º, § 5º, foi capitulada como irregularidade, caracterizando-se como omissão de receita, a manutenção de valores em depósitos bancários cuja origem não fosse comprovada, a qual, expressamente, passou a dar respaldo legal para a tributação em foco, tendo sido incorporada ao bojo do Regulamento do Imposto de Renda pelo art. 895, § 5º.

Entretanto, o lançamento do crédito tributário com base no citado dispositivo legal nunca foi aceito, pacificamente, pela jurisprudência administrativa, tendo em vista que o entendimento predominante é de que a hipótese não constitui presunção legal de omissão de receita, mas, apenas, constitui forma de arbitramento de receitas quando, por meio de outros critérios, forem apurados sinais exteriores de riqueza, tendo em vista que ela não pode caracterizar a ocorrência do fato gerador do imposto de renda.

Consoante o art. 88, XVIII, da Lei nº 9.430/96, foi revogado o art. 6º, § 5º da Lei nº 8.021/90, incorporando ao bojo do art. 895, § 5º, do RIR, que previa a hipótese de tributação com base em depósitos ou aplicações realizados em instituições financeiras, quando o contribuinte não comprovar a origem dos recursos utilizados.

A partir de 1º-1-97, a lei fiscal passou, expressamente, a configurar como infração, enquadrando-a como omissão de receita, a manutenção de depósitos ou investimentos bancários, cuja origem não seja devida e efetivamente comprovada, de acordo com o caput do aludido art. 42:

Caracterizam-se, também, como omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações (os grifos não são do original).

Pelos §§ 1º, 2º e 3º o citado dispositivo prescreveu todos os procedimentos a serem seguidos quando verificada a irregularidade, com vistas à caracterização da omissão de receita, em cuja apuração não deverão ser computados os valores das transferências de outras contas

da própria pessoa jurídica, considerando-se que a receita ou rendimento foi auferido ou recebido no mês em que for efetuado o crédito junto à instituição financeira.

Acrescenta, ainda, o tipo legal, que os valores cuja origem não for comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.

Deste modo, estabelecida a presunção legal relativa para a hipótese, não podem mais persistir quaisquer dúvidas acerca do fato de que a existência de depósitos bancários não contabilizados revela a manipulação de recursos à margem da escrituração, induzindo, em consequência, à presunção de que os valores àqueles referentes se originaram de omissão de receitas da pessoa jurídica.

Na verificação da irregularidade, a autoridade fiscal deverá se resguardar, para garantir a correção do lançamento e constituição do crédito tributário, no sentido de proceder a intimações para que o titular da conta ou do investimento mantido em instituição financeira produza prova, com o fim de demonstrar a origem dos respectivos valores, mediante documentos hábeis e idôneos. Faz-se necessário que haja a correspondência de datas e valores, no sentido de que seja comprovado que estes não se originaram de receitas ou rendimentos subtraídos ao crivo de tributação pela própria pessoa jurídica.

Saliente-se que até a edição da Lei nº 9.430/96, no âmbito judicial, sempre existiram controvérsias acerca da irregularidade em foco, pois o entendimento, naquela instância, é de que não se pode aceitar como presunção de omissão de receitas a não contabilização de depósitos bancários, em que não tenham sido procedidos levantamentos específicos, onde seja demonstrado que os valores depositados se originaram, efetivamente, de omissão de receitas da própria pessoa jurídica, tendo em vista que a simples manutenção de valores em instituições financeiras não constitui em hipótese de ocorrência do fato gerador do imposto de renda por não se caracterizar como aquisição de disponibilidade de rendimentos. Em alguns julgados, foi decidido que o fato, mesmo que configurasse omissão, não ensejaria a tributação do valor integral como tal, podendo, no máximo, ser passível de tributação pelo lucro arbitrado.

Com relação ao procedimento fiscal, no intuito de apurar a omissão de receita em tela, deve-se ressaltar que as autoridades fiscais hoje

deparam com um grande entrave ao exercício das suas atividades quando necessitam de informações das instituições financeiras com vistas a efetuar o levantamento dos valores mantidos junto a elas, haja vista que estas, amparadas em medidas judiciais, estão se negando a atender às intimações que lhes são enviadas, sob a argumentação de “quebra de sigilo bancário” supostamente protegido pelo art. 5º da CF e com base em legislação específica (Lei nº 4.595/64) que lhes dá cobertura para tal procedimento.

Entretanto, as autoridades fiscais, para efetuar as respectivas solicitações ou intimações, têm também respaldo legal (lei ordinária da mesma hierarquia e editada posteriormente) que lhes autoriza as iniciativas neste sentido, consoante as disposições dos arts. 959 e 1.011 do RIR (matriz legal: Lei nº 8.021/90, arts. 7º e 8º), que expressamente exclui a hipótese da aplicação do art. 38 da citada Lei nº 4.595/64, que rege o sigilo bancário, para o caso em tela.

De acordo com a Exposição de Motivos que justificou a apresentação da Lei nº 9.430/96, pelas regras nela estabelecidas não se está “quebrando o sigilo bancário”, mas, tão-somente, a partir da obtenção legítima de informações com base na atual legislação que rege a espécie, está se procurando caracterizar e quantificar o ilícito fiscal contido nesse tipo de operação. Contudo, tendo em vista as práticas reiteradas de infrações encobertas sob o chamado “sigilo bancário”, há muito que se faz preciso que seja editada norma legal disciplinando a matéria.

41.5 - Falta de emissão de documentos fiscais

Pela Lei nº 8.846/94, art. 2º (aplicável a partir de 23-11-93), foi introduzida a hipótese, para fins do imposto de renda, da obrigatoriedade da emissão de documentos fiscais no momento da efetivação da operação, nos termos estabelecidos legalmente.

Igualmente, aquele diploma legal exige a emissão de documento no momento da efetivação de operação de locação de bens imóveis e móveis, ou de quaisquer outras transações realizadas com bens e serviços praticadas por pessoas físicas ou jurídicas.

O não-cumprimento da citada obrigação acessória acarreta o enquadramento do fato como omissão de receitas configurada pela falta de emissão de nota fiscal, recibo ou equivalente, no momento da

efetivação das operações de venda de mercadorias, prestação de serviços ou nas alienações de bens móveis.

A própria lei, por meio do seu art. 3º, estabelece qual a penalidade específica na ocorrência da infração capitulada, sendo aplicável a multa de 300% incidindo sobre o valor do bem objeto da operação ou do serviço prestado, não passível de redução, sem prejuízo da incidência do imposto de renda e das contribuições sociais. O parágrafo único do citado art. 3º exclui para o caso a imposição da multa de ofício prevista no art. 992 do RIR, cuja matriz legal é a Lei nº 8.218/91, art. 4º.

A partir de 1ª-1-97, a Lei nº 9.430/96, no seu art. 88, XXIII, revogou o citado parágrafo único do art. 3º da Lei nº 8.846/94, que vedava a aplicação de multa de ofício no caso de lançamento relativo à irregularidade da falta de emissão de documento fiscal. Deste modo, na hipótese da verificação da citada infração, passa a ser cabível a multa de ofício de 75% como aplicável nos demais casos em geral relativos à lançamento *ex-officio*, agravada para 150% (quando houver fraude), e com a possibilidade de redução. (Sobre penalidades, *vide* capítulo 51 deste livro.)

Verificada mediante procedimento fiscal a hipótese fática descrita na lei como omissão de receita, a autoridade tributária poderá arbitrá-la tomando por base as receitas apuradas correspondentes ao movimento diário das vendas, da prestação de serviços ou de quaisquer outras operações, com vistas à determinação da base de cálculo sujeita à incidência dos impostos federais e contribuições sociais.

41.6 - Arbitramento decorrente da apuração de omissão de receita (arts. 6º a 8º da Lei nº 8.846/94)

Pelo citado diploma legal foi estabelecida a possibilidade de a autoridade fiscal, na hipótese de verificar, por indícios, a omissão de receita, arbitrar a receita do contribuinte, tomando por base os valores apurados no procedimento fiscal, correspondentes às receitas resultantes do movimento diário das vendas, da prestação de serviço e de quaisquer outras operações, com vistas à determinação da base de cálculo do imposto de renda.

O procedimento a ser adotado deverá identificar, para efeito de arbitramento da receita mínima do mês, o valor efetivo das receitas auferidas pelo contribuinte em três dias alternados desse mesmo mês,

que sejam representativos das variações do funcionamento do estabelecimento ou da atividade.

A lei faculta, também, à autoridade fiscal, o poder de adotar outros métodos de determinação da receita, quando constatado que o contribuinte adotou qualquer artifício visando frustrar a apuração das receitas.

41.7 - Sinais exteriores de riqueza (art. 895 do RIR e Lei nº 8.846/94, art. 9º)

Pela Lei nº 8.021/90, art. 6º, passou a ser prevista legalmente a possibilidade de se efetuar lançamento de ofício com base nos sinais exteriores de riqueza dos contribuintes, enquadrando-se no tipo legal os gastos considerados como incompatíveis com a renda disponível do contribuinte, ou seja, a receita auferida e já oferecida à tributação, diminuída das deduções admitidas pela legislação fiscal e do respectivo imposto de renda pago.

De acordo com o citado dispositivo, o lançamento seria efetuado mediante o arbitramento dos rendimentos com base na renda presumida, pela utilização dos sinais exteriores de riqueza, verificados pelos preços de mercado vigentes à época de ocorrência dos fatos ou eventos, ou, ainda, o arbitramento poderá ser efetuado com base no valor dos depósitos bancários ou aplicações realizadas junto a instituições financeiras, quando o contribuinte não comprovar a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Igual disciplinamento, contido na Lei nº 8.846/94, art. 9º, dispõe que o contribuinte que detiver a posse ou propriedade de bens que, por sua natureza, revelem sinais exteriores de riqueza (tais como: automóveis, iates, imóveis, cavalos de raça, aeronaves, etc), deverá comprovar, mediante documentação hábil e idônea, os gastos realizados a título de despesas com tributos, guarda, manutenção, conservação e demais gastos indispensáveis à utilização do bem.

Este diploma legal ainda prevê que a falta de comprovação dos gastos ou a verificação de indícios de realização de gastos não comprovados autorizará o arbitramento dos dispêndios em valor equivalente a até 10% do valor de mercado do bem. O valor arbitrado, deduzido dos gastos comprovados, será considerado renda presumida nos anos-calendários relativos ao arbitramento.

Tendo em vista que a jurisprudência administrativa não vinha reconhecendo a simples existência de depósitos bancários, cuja origem não fosse comprovada, como passível de ser capitulada no citado art. 895 do RIR, por entender que a hipótese não alcançava a irregularidade para enquadrá-la na presunção legal de omissão de receita ali prevista, pela *Lei nº 9.430/96, no seu art. 42*, foi incluído dispositivo no sentido de configurar tal fato como infração. (Sobre a matéria, *vide* item 41.4 deste capítulo).

41.8 - Omissão de receita com base em auditoria de produção (art. 41 da Lei nº 9.430/96)

Com o intuito de dar fundamento legal aos procedimentos fiscais baseados em levantamento quantitativo de matérias-primas e produtos intermediários utilizados no processo produtivo da pessoa jurídica, como também relativamente às mercadorias adquiridas para revenda pelas empresas comerciais, por meio da construção de uma metodologia objetiva, que possibilite a identificação da prática de operações e sua mensuração, à margem dos registros da empresa, passíveis de serem caracterizadas como omissão de receitas, pelo citado art. 41 foi estabelecida a hipótese de levantamentos efetuados com base em auditoria de produção, *in verbis*:

A omissão de receita poderá, também, ser determinada a partir de levantamento quantitativo, por espécie, das quantidades de matérias-primas e produtos intermediários utilizados no processo produtivo da pessoa jurídica.

De acordo com os §§ 1º e 2º do aludido dispositivo, considera-se como receita omitida o valor resultante da multiplicação das diferenças de quantidades de produtos ou de matérias-primas e produtos intermediários levantadas (diferença entre estoques, aquisições, aplicações e vendas) pelos respectivos preços médios de venda ou de compra, praticados em cada período de apuração abrangido pelo procedimento.

42 - MERCADO DE RENDA FIXA (art. 670 do RIR e alterações introduzidas pelas leis n^{os} 8.981/95 e 9.249/95)

Compreende as aplicações financeiras de renda fixa. São aquelas referentes a ativos cuja remuneração ou retorno de capital pode ser dimensionado no momento da aplicação.

Os títulos, segundo a *condição da entidade que os emite*, podem ser *públicos* (LTN, BTN, TDA) ou *privados* (LC, CDB, RDB, Debêntures).

Quanto à remuneração podem ser *prefixados* – quando se conhece antecipadamente, no momento da aplicação, o rendimento a ser recebido, e *pós-fixados* – nestes não se sabe, especificamente, o rendimento que vai ser recebido; entretanto, existe a certeza de que haverá remuneração, ao final, a ser percebida, além do valor inicialmente aplicado.

42.1 - Contribuintes (art. 703 do RIR e Lei n^o 8.981/95, art. 65)

Qualquer beneficiário que auferir rendimentos nas aludidas aplicações, inclusive pessoa jurídica isenta.

É obrigatória a identificação do beneficiário do rendimento (art. 671 do RIR).

Entidade imune (art. 674 do RIR) – é dispensada a retenção do imposto de renda incidente sobre o rendimento, quando o beneficiário comprovar, junto à fonte pagadora, sua condição de imune.

42.2 - Base de cálculo (art. 705 do RIR)

É constituída pela diferença positiva entre o valor da alienação, líquido do imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro e sobre operações relativas a títulos e valores mobiliários – IOF, e o valor da aplicação (aquisição) atualizado com base na variação acumulada da UFIR (ganho real).

Pela Lei nº 8.981/95, art. 65, § 1º, passou a ser tributado o ganho nominal, ou seja, o valor do resgate deduzido do valor da aplicação e do IOF, se houver.

Não existe mais atualização monetária do custo, a partir de 1º-1-95.

42.3 - Tributação (art. 719 do RIR)

Até 31-12-94, pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real: o imposto era considerado exclusivamente na fonte, estando as aplicações sujeitas à atualização monetária até 31-12-94.

Tributação definitiva e em separado dos demais rendimentos. O rendimento deveria ser excluído e o imposto adicionado na apuração do lucro real.

Alíquota – 30%.

Lei nº 8.981/95, art. 65 – as aplicações não mais estão sujeitas à atualização monetária, passando a ser tributado o ganho nominal.

A partir de 1º-1-95: para as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, os rendimentos auferidos deverão compor a apuração do citado lucro, não havendo mais qualquer exclusão ou ajuste a ser feito, bem como o imposto retido poderá ser compensado com o imposto de renda sobre o lucro real a pagar.

A partir de 1º-1-96 (Lei nº 9.249/95, art. 11) – a alíquota passou a ser de 15%, incidindo sobre os rendimentos produzidos por aplicações financeiras de renda fixa, auferidos por qualquer beneficiário, inclusive pessoa jurídica isenta.

Os rendimentos deverão ser apropriados *pro rata tempore* até 31-12-95 e tributados, no que se refere à parcela relativa a 1995, nos termos da legislação vigente.

Na hipótese de beneficiário pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado, os rendimentos continuam a ser consi-

derados como de tributação exclusiva de fonte; entretanto, eles eram adicionados à base de cálculo para incidência do adicional do imposto de renda.

A partir de 1^o-1-97, pela Lei nº 9.430/96, art. 51, igualmente, os valores dos rendimentos de aplicações financeiras passaram a ser adicionados ao lucro presumido ou arbitrado, para efeito de determinação do imposto de renda devido.

42.4 - Aplicação no FAF

Fundo de Aplicação Financeira (art. 693 do RIR) – a base de cálculo é o rendimento bruto apropriado diariamente ao cotista, com a incidência do imposto na fonte, à alíquota de 5%. Pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real incluem o rendimento e compensam o imposto com aquele apurado sobre o lucro real.

Lei nº 8.981/95, art. 66 – os resgates do FAF efetuados a partir de 1^o-1-95 serão tributados como as demais aplicações financeiras de renda fixa, à alíquota de 10%, integrando, o rendimento, o lucro real e possibilitando a compensação do imposto com aquele incidente sobre este lucro.

A tributação incide sobre o valor do resgate diminuído do valor da aplicação – *rendimento nominal*.

Adicional do imposto de renda (art. 67, § 5^o, da Lei nº 8.981/95 – os rendimentos das aplicações financeiras, produzidos a partir de 1^o-1-95, poderão ser excluídos do lucro real, para efeito de incidência do adicional.

Isenções (art. 69 da Lei nº 8.981/95) – foram revogadas as isenções concedidas às pessoas jurídicas sobre rendimentos produzidos por caderneta de poupança, DER e letras hipotecárias.

43 - MERCADOS DE RENDA VARIÁVEL

(art. 818 do RIR e alterações introduzidas pelas leis n^{os} 8.981/95 e 9.249/95, art. 12)

Compreendem as operações realizadas pelas pessoas jurídicas, em bolsas de valores, mercadorias, futuros e assemelhados, abrangendo também a alienação de ouro, ativo financeiro, fora de bolsa e ganhos auferidos na alienação de ações no mercado de balcão.

Também são chamados de “mercado de risco”, haja vista que o investidor, ao final da aplicação, não tem certeza de auferir um rendimento, nem mesmo em valores nominais, pois o preço dos ativos negociados não pode ser dimensionado no momento da aplicação, podendo variar para mais ou para menos no momento do resgate em relação ao preço de aquisição.

A Lei n^o 9.430/96, no seu art. 71, vigente a partir de 1^o-1-97, dispôs que sem prejuízo da incidência do imposto de renda na fonte, à alíquota de 10% (art. 74 da Lei n^o 8.981/95), os ganhos auferidos por qualquer beneficiário, inclusive pessoa jurídica isenta, nas demais operações realizadas em mercados de liquidação futura, fora de bolsa (mercado de balcão), serão tributados de acordo com as normas aplicáveis aos ganhos líquidos auferidos em operações de natureza semelhante realizadas em bolsa.

43.1 - Contribuintes

Pessoas jurídicas, inclusive isentas, que auferirem ganhos líquidos em operações realizadas em bolsas ou assemelhados (salvo o disposto no art. 452 do RIR).

43.2 - Ganho líquido (art. 820 do RIR)

Considera-se ganho líquido o resultado positivo auferido nas operações ou contratos liquidados em cada mês, admitida a dedução dos custos e despesas incorridos, necessários à realização das operações e a compensação das perdas efetivas ocorridas no mesmo período em cada uma ou mais modalidades operacionais.

43.3 - Custo de aquisição (art. 828 do RIR)

Os custos de aquisição, os preços de exercício e os prêmios serão considerados pelos valores médios pagos, atualizados monetariamente com base na variação acumulada da UFIR diária, entre o dia da aquisição e o dia da alienação do ativo.

Lei nº 8.981/95, art. 72 – os custos de aquisição dos ativos objeto das operações nesses mercados serão considerados pela média ponderada dos custos unitários, convertidos em real pelo valor de R\$ 0,6767, nos casos de ativos existentes em 31-12-94, expressos em quantidade de UFIR.

43.4 - Compensação de perdas (art. 827 do RIR)

O resultado negativo apurado no mês poderá ser compensado com resultados positivos da mesma natureza, apurados nos meses subsequentes e atualizados monetariamente.

Lei nº 8.981/95, art. 74, § 4º – a partir de 1º-1-95 as perdas somente serão dedutíveis na apuração do lucro real até o limite dos ganhos auferidos nas respectivas operações.

Daytrade (Lei nº 8.981/95, art. 72, § 5º) – as perdas incorridas nos mercados em operações de *daytrade* (operações iniciadas e encerradas no mesmo dia) somente poderão ser compensadas com os ganhos auferidos em operações de *daytrade*.

43.5 - Apuração e tributação do resultado (art. 818, § 3º, do RIR)

Até 31-12-94: o resultado era apurado mensalmente e *em separado* dos demais resultados, caracterizando-se como *tributação definitiva*.

A tributação incide sobre o ganho real.

Resultado positivo – ganho líquido – na apuração do lucro real, o rendimento deverá ser excluído e o imposto deverá ser adicionado ao lucro líquido.

Resultado negativo – perda líquida – é indedutível na apuração do lucro real; contudo, admite-se sua compensação, corrigida monetariamente, com os resultados positivos da mesma natureza.

A partir de 1^o-1-95 (Lei n^o 8.981/95, arts. 72 e 76): pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real – o rendimento volta a integrar o lucro operacional e a compor o lucro real (não mais será excluído do lucro líquido) e o imposto poderá ser compensado com o imposto de renda a pagar apurado sobre o lucro real.

As aplicações feitas a partir de 1^o-1-95 não estão mais sujeitas à atualização monetária, passando a ser tributado o *ganho nominal*.

A base de cálculo será apurada mensalmente e o imposto será recolhido em DARF separado.

Alíquota do imposto (art. 832 do RIR):

- alíquota de 25% até 31-12-94;
- a partir de 1^o-1-95 a alíquota é de 10% (Lei n^o 8.981/95).

Prazo de recolhimento do imposto (art. 908 do RIR): último dia do mês subsequente ao de apuração, sem atualização monetária se pago no prazo.

44 - INCORPORAÇÃO, FUSÃO E CISÃO DE EMPRESAS

44.1 - Regras gerais

No mundo das atividades empresariais, podem ocorrer modificações que venham atender aos interesses das pessoas jurídicas, pela junção de empresas para formação de agregados econômicos ou pela divisão patrimonial de empresas ou, ainda, pela absorção de uma empresa por outra.

Existem algumas características que são comuns na ocorrência de quaisquer desses eventos:

- 1) são institutos do direito privado destinados à reorganização societária;
- 2) a sucessão ocorre por meio da transferência de patrimônio líquido;
- 3) esta transferência de patrimônio líquido é feita a título de contribuição para o capital da sociedade resultante;
- 4) implicam a sucessão universal (inclusive tributária) de direitos e obrigações.

44.1.1 - Incorporação

É a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra que lhes sucede em todos os direitos e obrigações (*vide* art. 33 da Lei nº 7.799/89).

Procedida a incorporação, a empresa incorporadora aumenta seu patrimônio e seu capital social, extinguindo-se a incorporada.

Compete à incorporadora promover o arquivamento e a publicação dos atos da incorporação.

A incorporadora continua com sua personalidade jurídica, permanecendo inalterada a sua identidade, assumindo, em consequência do evento, todos os direitos e obrigações da incorporada.

Obrigações da incorporada – a pessoa jurídica incorporada deve: levantar demonstrações financeiras (art. 220 do RIR), determinar o lucro real e apresentar a declaração de rendimentos.

Artigo 169, III, do RIR – responde pelo imposto devido pelas pessoas jurídicas transformadas a pessoa jurídica que incorporar outra ou parcela de sociedade cindida.

Processo de incorporação da sociedade A pela sociedade B

SOCIEDADE - A		SOCIEDADE - B	
BENS	- 100	BENS	- 500
OBRIGAÇÕES	- 100	OBRIGAÇÕES	- 200
DIREITOS	- 200	DIREITOS	- 700

SUCESSORA B APÓS A INCORPORAÇÃO

BENS	- 600	OBRIGAÇÕES	- 300
DIREITOS	- 200		

44.1.2 - Fusão

É a operação pela qual se unem duas ou mais sociedades para formar sociedade nova que lhes sucederá em todos os direitos e obrigações. Extinguem-se as fusionadas e surge uma nova pessoa jurídica distinta.

Obrigações da fusionada (art. 188 do RIR) – a pessoa jurídica fusionada deverá levantar demonstrações financeiras (art. 220 do RIR), determinar o lucro real e apresentar declaração de rendimentos.

Art. 169, II, do RIR – a pessoa jurídica constituída pela fusão de outras responderá pelos tributos devidos pela extinta.

Processo de fusão das sociedades A e B resultando na nova sociedade C:

SOCIEDADE - A				SOCIEDADE - B			
BENS	- 100	OBRIGAÇÕES	- 100	BENS	- 500	OBRIGAÇÕES	- 200
DIREITOS	- 200			DIREITOS	- 700		

SUCESSORA – NOVA SOCIEDADE C

BENS	- 600	OBRIGAÇÕES	- 300
DIREITOS	- 900		

44.1.3 - *Cisão*

É a operação pela qual a sociedade transfere parcela do seu patrimônio para uma ou mais sociedades constituídas para esse fim ou já existentes, extinguindo-se a sociedade cindida, se houver versão de todo o seu patrimônio – *cisão total* – ou dividindo-se o seu capital se parcial a versão – *cisão parcial*.

Art. 188 do RIR – a sociedade cindida deve: levantar demonstrações financeiras (art. 220 do RIR), determinar o lucro real e apresentar declaração de rendimentos.

Art. 169, II e III – respondem solidariamente pelo imposto as pessoas jurídicas constituídas em decorrência de cisão de sociedade e a pessoa jurídica que incorporar parcela do patrimônio de sociedade cindida.

Respondem solidariamente as sociedades que receberem parcelas do patrimônio da pessoa jurídica extinta por cisão total ou parcial, juntamente com a sociedade cindida.

Processo de cisão total da sociedade A com versão de seu patrimônio para as sociedades B (20%) e C (80%) constituídas com esta finalidade:

SOCIEDADE - A – ANTES DA FUSÃO				SOCIEDADE - B – APÓS A CISÃO			
BENS	- 100	OBRIGAÇÕES	- 100	BENS		OBRIGAÇÕES	
DIREITOS	- 200			DIREITOS			

APÓS O PROCESSO DE CISÃO

SUCESSORA - B				SUCESSORA - C			
BENS	- 20	OBRIGAÇÕES	- 20	BENS	- 80	OBRIGAÇÕES	- 80
DIREITOS	- 40			DIREITOS	- 160		

44.1.4 - Disposições comuns

- 1) As pessoas jurídicas incorporadas, fusionadas ou cindidas submetem-se, também, ao regime de tributação com base no lucro real, devendo determinar, na data do balanço que serviu de base para o evento, a diferença de imposto a pagar ou a ser compensado (Lei nº 8.981/95, art. 36, parágrafo único).

A partir de 1º-1-96, pelo art. 36, V, da Lei nº 9.249/96, foi revogado citado dispositivo, não mais estando obrigadas à tributação com base no lucro real as citadas empresas.

Entretanto, consoante o art. 21 da Lei nº 9.249/95, a pessoa jurídica que tiver parte ou todo o seu patrimônio absorvido em virtude de incorporação, fusão ou cisão deverá levantar balanço específico para esse fim, até trinta dias antes do evento, no qual os bens e direitos serão avaliados pelo valor contábil ou de mercado.

- 2) art. 188, parágrafo único, do RIR – na ocorrência de qualquer desses eventos, as pessoas jurídicas deverão levantar balanço, no máximo, até trinta dias antes da deliberação do evento (*vide* IN-SRF nº 77/86, item 5.6.1, e AD-COTEC/COSIT nº 01/94).

A partir de 1º-1-96, a Lei nº 9.249/95, art. 21, dispõe que deverá ser levantado balanço específico para fins do evento, até 30 dias antes desta data, no qual os bens e direitos serão avaliados pelo valor contábil ou de mercado.

- 3) Deverá ser apresentada declaração de rendimentos para o imposto de renda até o último dia útil do mês subsequente à ocorrência do evento (art. 857 do RIR).

Igual dispositivo consta no § 4º do art. 21 da Lei nº 9.249/95, que dispõe sobre a apresentação de declaração de rendimentos pela empresa incorporada, fusionada ou cindida, relativa ao período transcorrido durante o ano-calendário, em seu próprio nome, até o último dia útil do mês subsequente ao do evento.

- 4) Art. 910 do RIR – *vigente até 31-12-96* – o pagamento do IR referente ao período-base encerrado em virtude do evento deverá ser efetuado até o 10º dia subsequente ao da ocorrência do fato gerador (Lei nº 8.218/91, art. 28).

A partir de 1ª-1-97, art. 5º, § 4º, da Lei nº 9.430/96, o imposto devido, apurado pela base de cálculo na data do evento (art. 1º, § 1º), deverá ser pago, em quota única, até o último dia útil do mês subsequente ao do evento, não podendo ser utilizada a faculdade de sua divisão em quotas.

- 5) De acordo com o art. 169, II e III, do RIR, a pessoa jurídica sucessora, constituída pela fusão ou cisão de outras ou que absorver pessoa jurídica incorporada ou cindida, responde pelo imposto devido pelas antecessoras.
- 6) *A partir de 1ª-1-97, a Lei nº 9.430/96, no seu art. 1º, § 1º, que introduziu a tributação trimestral para as pessoas jurídicas, dispôs que nos casos de incorporação, fusão ou cisão a apuração da base de cálculo e do imposto devido será efetuada na data do evento, observado o disposto no art. 21 da Lei nº 9.249/95, com relação à obrigatoriedade do levantamento de balanço específico até trinta dias antes do evento.*
- 7) Igualmente, a citada Lei nº 9.430/96, art. 4º, alterando a redação do art. 3º da Lei nº 9.249/95, dispôs que se aplicam as regras para a incidência do adicional do imposto de renda, também nos casos de incorporação, fusão ou cisão, o qual se considera devido, à alíquota de 10%, sobre a parcela que exceder a R\$ 20.000,00, multiplicada pelo número de meses do respectivo período de apuração.

44.2 - Reavaliação (art. 388 do RIR)

Na ocorrência de quaisquer desses eventos, a sucessora assume todos os direitos e obrigações das fusionadas, cindidas ou incorporadas, e também terão o mesmo tratamento, na sucessora, as reservas de reavaliação, como teriam nas sucedidas, desde que mantidas em conta de reserva.

44.3 - Compensação de prejuízos (art. 509 do RIR)

A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida. Na cisão parcial, a cindida poderá compensar os seus prejuízos proporcionalmente à parcela remanescente do patrimônio líquido.

44.4 - Lucro inflacionário diferido (art. 420 do RIR)

A pessoa jurídica incorporada, fusionada ou cindida deverá considerar integralmente realizado e tributar o valor total do lucro inflacionário acumulado, corrigido monetariamente, na apuração do lucro real relativo ao período-base encerrado com o evento.

Para a opção pela tributação à alíquota reduzida anterior à data do evento, *vide* art. 422 do RIR, com observância da IN-SRF nº 96/93, art. 12, § 2º.

45 - DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS

A apresentação da declaração de rendimentos é uma obrigação acessória, como definida no art. 113, § 2º do CTN, destinada a fornecer e informar dados para que a administração tributária possa conhecer e posteriormente proceder à conferência e verificação da apuração da base de cálculo utilizada, pelo contribuinte, para efetuar o pagamento do imposto do período ou deixar de fazê-lo, independentemente de quaisquer recolhimentos antecipados a que se achar obrigado nos termos da lei.

45.1 - Prazo de entrega

O art. 856 do RIR prescreve a *obrigatoriedade* para as pessoas jurídicas, inclusive microempresas, de apresentar, em cada ano-calendário, até o último dia útil do mês de abril, declaração de rendimentos para o imposto de renda, demonstrando os resultados auferidos nos meses de janeiro a dezembro do ano anterior (*vide*, para o ano de 1993, a IN-SRF nº 105/93 e, para o ano de 1995, a IN-SRF nº 07/94).

Declaração de 1995 – o prazo foi prorrogado até 31-05-95 pela Portaria MF nº 146/95, para as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real.

45.1.1 - Entrega da declaração fora do prazo

Art. 877 do RIR – só será recebida a declaração se o contribuinte ainda não houver sido notificado do início de procedimento de ofício.

Penalidade aplicável na hipótese de atraso – multa de acordo com o art. 999 do RIR (*vide* capítulo 51, item 51.1, deste livro).

45.1.2 - Prorrogação do prazo de entrega

Art. 876 do RIR – poderá ser solicitada, na ocorrência de motivos de força maior, devidamente justificados, podendo ser concedida pelo prazo de até sessenta dias (*vide* IN-SRF nº 17/83).

Ressalte-se que, se concedida a prorrogação, esta se refere, apenas, à obrigação acessória da entrega da declaração. O imposto de renda deverá ser pago nos prazos regulares.

45.2 - Juntada de documentos

O art. 859 do RIR discrimina quais os documentos que deverão instruir as declarações de rendimentos. Todavia, a IN-SRF nº 107/94, art. 7º, dispensa a juntada de quaisquer documentos.

45.3 - Responsabilidade dos profissionais (art. 866 do RIR)

Quaisquer lançamentos, bem como os demonstrativos da contabilidade da empresa, deverão ser assinados por profissional habilitado e legalmente registrado (art. 177, § 4º, da Lei das S/A). Dentro do âmbito da sua atuação, com relação à parte técnica, serão responsabilizados, juntamente com o contribuinte, por qualquer falsidade dos documentos que assinarem e pelas irregularidades da escrituração.

Verificada a falsidade do balanço ou de outro documento, o profissional será declarado sem idoneidade pelos Delegados e Inspetores da Receita Federal, independentemente da ação criminal que couber.

45.4 - Local da entrega (art. 874 do RIR)

Deverá ser apresentada uma só declaração (art. 869 do RIR) pela pessoa jurídica, no local do seu domicílio.

45.5 - Retificação (art. 880 do RIR)

Poderá ser autorizada, quando comprovado erro nela contido, desde que sem interrupção do pagamento do saldo do imposto e antes de iniciado o processo de lançamento de ofício.

Se solicitada a retificação após o início de procedimento fiscal, a pessoa jurídica não se eximirá das penalidades cabíveis aplicáveis a todas as pessoas jurídicas em geral, se porventura for apurada alguma infração.

45.6 - Revisão (art. 883 do RIR)

As declarações de rendimentos estarão sujeitas à revisão das repartições lançadoras que exigirão os comprovantes necessários, podendo ser feita em *caráter preliminar*, mediante conferência sumária dos respectivos dados, ou em *caráter definitivo*. Neste caso, poderão ser solicitados esclarecimentos verbais ou escritos, os quais deverão ser respondidos no prazo de vinte dias. Também a revisão poderá ser feita com elementos de que dispuser a repartição ou outros meios facultados pelo Regulamento do Imposto de Renda.

A falta de atendimento do pedido de solicitação sujeitará o contribuinte ao lançamento de ofício na forma prevista no art. 889 do RIR.

45.7 - Falta de apresentação de declaração – inaptidão da inscrição no CGC

A Lei nº 9.430/96, art. 80, instituiu a hipótese de a pessoa jurídica ter sua inscrição no CGC considerada inapta, quando estando obrigada, ela deixar de apresentar a declaração anual de imposto de renda, e se intimada por edital, publicado no *Diário Oficial* da União, não regularizar sua situação no prazo de sessenta dias contados da data da publicação da intimação. Após decorridos noventa dias da publicação do edital de intimação, as pessoas jurídicas que não regularizarem a sua situação tornam-se automaticamente inaptas.

A Secretaria da Receita Federal fará publicar no *Diário Oficial* da União a relação nominal das pessoas jurídicas que houverem regularizado a sua situação.

Igualmente, poderá ser declarada inapta a inscrição da pessoa jurídica que deixar de apresentar a declaração anual de imposto de renda em um ou mais exercícios e não for localizada no endereço informado à SRF, bem como a daquela que não exista de fato.

46 - LANÇAMENTO DO IMPOSTO

46.1 - Conceito

CTN, art. 142:

Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Na doutrina, o lançamento tem sido definido como o ato, ou a série de atos, de competência vinculada, praticado por agente competente do Fisco para verificar a realização do fato gerador em relação a determinado contribuinte, apurando qualitativa e quantitativamente o valor da matéria tributável, segundo a base de cálculo e, em consequência, liquidando *o quantum* do tributo a ser cobrado (Aliomar Baleeiro, *Direito tributário*, 10ª ed. – comentários ao art. 142 do CTN).

Sobre o assunto, o mestre Paulo de Barros Carvalho nos ensina que:

Definimos *crédito tributário* como o direito subjetivo de que é portador o sujeito ativo de uma obrigação tributária e que lhe permite exigir o objeto prestacional, representado por uma importância em dinheiro... Nasce o crédito tributário no exato instante em que irrompe o laço obrigacional, isto é, ao acontecer, no mundo físico exterior, aquele fato hipoteticamente descrito no suposto normativo. Instaurada a obrigação, dentro dela estará, inexoravelmente, o crédito, numa relação de absoluta inerência (*Curso de direito tributário*).

Já para o professor Paulo Celso B. Bonilha,

(...) a lei tributária material e sua concreção, provocada pela eclosão do fato gerador, determina o efeito constitutivo do nascimento da obrigação tributária e, por via de consequência, o direito de o Estado receber o seu crédito. Para efetivar esta pretensão, em determinadas situações, é imprescindível, no entanto, acrescentar forma e requisitos de certeza e exigibilidade ao crédito tributário, o que ocorre por meio de ato administrativo de natureza declaratória, denominado lançamento (*Da prova no processo administrativo tributário*).

Modalidades: de acordo com o Código Tributário Nacional, são as seguintes as modalidades de lançamento:

1) *Lançamento por declaração* (art. 147 do CTN) – o lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta ou fornece à autoridade administrativa informações e dados sobre a matéria de fato, indispensável à sua efetivação.

2) *Lançamento de ofício (direto)* (art. 149 do CTN) – é aquele efetuado pela autoridade lançadora, em razão da sua competência exclusiva de lei, nos casos expressamente previstos em norma legal.

É aquele em que a iniciativa compete à autoridade fazendária, podendo esta eventualmente solicitar ao contribuinte que preste informações sobre um ou outro elemento de fato que tenha relação com a obrigação tributária (Rafael Moreno Rodrigues).

O que caracteriza o lançamento de ofício é a iniciativa da autoridade administrativa. Ele tanto pode ocorrer como procedimento ordinário, quando a lei assim o determina em função da natureza do tributo, como se pode verificar nos casos em que a lei atribui ao sujeito passivo o dever de fazer *declaração*, ou de *antecipar o pagamento do tributo*, e este se omite, ou cumpre o seu dever apenas em parte.

O lançamento de ofício ocorre em duas hipóteses: a) quando a lei assim o determine, *i. e.*, nos casos em que é procedimento ordinário, em face da natureza do tributo; e b) quando se verifique no lançamento um erro, quer imputável ao sujeito passivo, quer à autoridade. Erro de fato, ou de direito, embora exista forte controvérsia sobre a possibilidade da revisão de lançamento fundada em erro de direito (Hugo de Brito Machado, *Temas de direito tributário*).

Este, com efeito, é não só a modalidade normal para certos tributos, como também o instrumento substitutivo do lançamento por homologação ou por declaração, quando o obrigado deixe, respectivamente, de cumprir o encargo de antecipar o pagamento ou de apresentar a declaração na forma da lei (Luciano da Silva Amaro – *Direito tributário*).

3) *Lançamento por homologação* (art. 150 do CTN) – é aquele em que compete ao contribuinte a apuração da base de cálculo e o recolhimento antecipado do imposto sem prévio exame ou conhecimento da autoridade tributária, e cujo lançamento poderá ser efetuado por esta, posteriormente, tácita ou expressamente, pela homologação do respectivo pagamento.

Para Aliomar Baleeiro, esta modalidade

ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa; opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa (*Direito tributário brasileiro*).

Já o professor Hugo de Brito Machado entende que

Observe-se, em primeiro lugar, que o lançamento tributário é procedimento *privativo* da autoridade administrativa. Não existe um lançamento feito pelo sujeito passivo e homologado pelo autoridade administrativa. Esta *homologa* o cálculo e o pagamento do tributo, feitos pelo sujeito passivo, mas não passa de atividade preparatória do lançamento (*Temas de direito tributário*).

Continua Hugo de Brito Machado

A homologação é o lançamento especialíssimo, cuja finalidade consiste apenas em tornar certo um crédito que se encontra já extinto sob condição resolutória. Feito o lançamento, realiza-se a condição e, assim, extingue-se o crédito, no mesmo instante em que se constitui.

Diz-se que o pagamento é *antecipado* precisamente porque é feito *antes do lançamento*. É evidente, portanto, que a atividade realizada pelo sujeito passivo no sentido de determinar o valor a ser pago não é *lançamento*, se fosse, o pagamento não seria *antecipado*.

Luciano da Silva Amaro, manifestando-se sobre o assunto, expõe que:

Porque o lançamento compete privativamente à autoridade administrativa é que, na hipótese de que trata o art. 150, ele opera-se pelo ato em que a autoridade administrativa homologa a atividade exercida pelo sujeito passivo... Portanto, na falta dessa atividade (antecipação do pagamento) não há o que homologar. Se o sujeito passivo não antecipa o pagamento, é *logicamente inconcebível o lançamento por homologação*, porque este carecerá precisamente do objeto a homologar: o pagamento antecipado.

Prossegue Luciano da Silva Amaro:

Pode, por outro lado, ocorrer que o sujeito passivo efetue a *antecipação do pagamento de modo incorreto*, aplicando, por exemplo, alíquota inferior à legalmente prevista para a hipótese. Se decorrido o prazo a que se refere o § 4º (art. 150), ter-se-á, com a homologação ficta, extinto definitivamente o crédito (com as ressalvas já referidas). Entretanto, se antes disso, o Fisco verificar a incorreção, poderá proceder ao lançamento de ofício (art. 149, V, cit.); não irá homologar a antecipação feita, por incorreta; não a homologando, não se aperfeiçoará a modalidade de lançamento de que trata o art. 150, que se operaria justamente pelo ato homologatório. Ocorre, aí também, a utilização do lançamento de ofício, como instrumento substitutivo do lançamento por homologação, que não chega a concretizar-se.

46.1.1 - Lançamento do imposto de renda

Acerca da discussão se o imposto de renda se enquadra na modalidade de lançamento por homologação ou declaração, há de se observar que antigamente, apesar de já ser discutível, não havia muito questionamento sobre o enquadramento deste imposto na modalidade por declaração, pois o fato gerador era formado ao longo do período-base (ano-calendário) e com a entrega da declaração, onde o contribuinte apurava a base de cálculo do imposto e, somente após a entrega desta, procedia ao recolhimento das cotas do imposto de renda (mesmo na hipótese de haver recolhimentos a título de antecipações ou duodécimos), tinha-se que a repartição no momento em que passa-

va o recibo de entrega e notificação do imposto de renda efetuava o lançamento.

Entretanto, com o advento da Lei nº 8.383/91, onde o imposto de renda passou a ser apurado e recolhido em bases correntes, tornou-se nítida a caracterização do imposto de renda como por homologação, hoje entendimento dominante da maioria, haja vista que, com a apuração da base de cálculo e o recolhimento do imposto mensalmente ou trimestralmente, nos prazos legais durante o curso do ano-calendário, sem qualquer procedimento ou conhecimento prévio da repartição e a entrega da declaração de rendimentos somente *a posteriori*, esta tornou-se um mero instrumento de informação, não havendo mais que se questionar acerca da hipótese, mesmo no caso de os recolhimentos mensais terem sido efetuados com base na estimativa/receita bruta e acréscimos, pois qualquer diferença a recolher deve ser feita até a data da entrega da declaração, e apenas posteriormente a autoridade administrativa vai rever a apuração e os cálculos do contribuinte.

Deste modo, tendo sido este o sistema de apuração previsto nas leis nºs 8.541/92, 8.981/95, 9.249/95 e 9.430/96, as quais obrigam que sejam feitos pagamentos mensais durante o ano e o recolhimento de quaisquer diferenças até o mês de março do ano seguinte, portanto, antes da entrega da declaração de rendimentos, sem qualquer participação da autoridade, pode-se considerar que atualmente o imposto de renda se enquadra na modalidade por homologação, pois qualquer lançamento posterior da repartição já é considerado como *ex-officio* (neste sentido, existem decisões administrativas, como, por exemplo, o Acórdão do 1º CC – 4ª Câmara – nº 104-4604/84).

Formalização:

O lançamento tributário, que na verdade é o procedimento e não apenas o ato final em que é declarado o crédito, somente está completo com a notificação, ao sujeito passivo, da decisão definitiva. Ou da decisão que se tenha tornado definitiva pela não-interposição de recurso cabível. Ou mesmo do auto de infração, ou de outra forma qualquer de exigência, desde que não tenha havido defesa (Hugo de Brito Machado, *Temas de direito tributário*).

Paulo de Barros Carvalho, distinguindo o lançamento do que seja notificação, nos ensina que:

É imperioso distinguir, por isso mesmo, o lançamento, da notificação de lançamento, como a sentença judicial, da intimação da sentença. O lançamento pode ser válido, porém ineficaz, em virtude de notificação inexistente, nula ou anulada. Uma coisa é atacarmos os vícios do ato de lançamento, outra é cogitar dos defeitos da notificação. Esta se presta, tão-somente, para dar ciência ao sujeito passivo, da formalização do crédito, que nascera ao ensejo de acontecimento do fato jurídico tributário.

Tal qual o lançamento, a notificação, como ato jurídico administrativo, pode existir; ser válida ou não válida; eficaz ou não eficaz. *Notificação existente* é a que reúne os elementos necessários ao seu relacionamento. *Válida*, quando tais elementos se conformarem aos preceitos jurídicos que regem sua função, na ordem jurídica. E *eficaz*, aquela que, recebida pelo destinatário, desencadeia os efeitos jurídicos que lhe são próprios. (*Curso de direito tributário* – os grifos não são do original).

Continua, ainda, Paulo Barros de Carvalho:

Se o lançamento existir e for válido, não irradiará qualquer efeito jurídico, enquanto não comunicado ao sujeito passivo, por intermédio do ato de notificação. Mesmo existente e válido, o lançamento pode ficar prejudicado em sua eficácia, pela demonstração de vício capital (nulidade absoluta) ou incidental (nulidade relativa) do ato de notificação. E, por derradeiro, o lançamento pode ficar comprometido, também, ainda que existente e válido, pela ineficácia da notificação – esta igualmente, existente e válida.

Sobre decadência do direito da Fazenda Nacional de proceder ao lançamento do crédito tributário, *vide* o capítulo 56 deste livro.

46.2 - Disposições gerais

Art. 884 do RIR – o lançamento do imposto será efetuado pelos órgãos da Secretaria da Receita Federal.

Pelo art. 65, parágrafo único, da Lei nº 7.799/89, foi dada competência ao Ministro da Fazenda para dispensar a constituição de créditos tributários e inscrição de débitos para com a Fazenda Nacional, o qual delegou a referida competência ao secretário da Fazenda Nacional pela Portaria MEFP nº 418/92.

Para fins de compensação, restituição ou cobrança de diferença do tributo, quando do cálculo do *quantum* devido, deverá ser abatido o valor já descontado e retido pelas fontes pagadoras como antecipação sobre os rendimentos incluídos na declaração (art. 884, parágrafo único, do RIR).

46.3 - Notificação do lançamento

Para que a constituição do crédito tributário, pelo lançamento, se considere perfeita e acabada, apta a produzir todos os seus efeitos legais, faz-se necessário que o sujeito passivo da obrigação tributária seja devidamente cientificado do lançamento por meio da intimação.

O art. 885 do RIR refere-se à notificação do lançamento. Entretanto, de acordo com o Decreto nº 70.235/72, com as alterações introduzidas pela Lei nº 8.748/93, que regulamenta o processo administrativo fiscal, verifica-se que aquele diploma legal faz distinção entre as figuras da notificação e da intimação, considerando esta como forma de se dar ciência, ao sujeito passivo, de qualquer procedimento ou lançamento feito, seja por meio de auto de infração ou pela própria notificação de lançamento, e aquela sendo utilizada como instrumento para a constituição do crédito tributário e sua respectiva exigência como uma das formas de se proceder ao próprio lançamento.

Contudo, saliente-se que, independentemente da denominação utilizada, mister se faz que sempre seja dada ciência ao contribuinte de qualquer lançamento contra ele efetuado, sob pena de ser prejudicado o seu amplo direito de defesa, tornando nulo e ineficaz o lançamento e não ser impedido o curso do prazo decadencial por não estar o crédito tributário devidamente constituído.

Local da notificação do lançamento (art. 885 do RIR): a notificação deverá ser feita no domicílio fiscal do contribuinte.

Modalidades de notificação de lançamento (art. 886 do RIR):

- a) no ato da entrega da declaração;
- b) por registro postal, com direito a aviso de recepção – AR;
- c) por serviço de entrega da repartição; ou
- d) por edital.

46.4 - Identificação do sujeito passivo do lançamento (art. 888 do RIR)

Com relação às pessoas jurídicas, o lançamento será efetuado em nome da matriz, tanto por seu próprio movimento como pelo de suas filiais, sucursais, agências ou repartições (*vide* capítulo 2, item 2.10, sobre responsáveis tributários).

47 - LANÇAMENTO DE OFÍCIO (art. 889 do RIR)

47.1 - Hipóteses

Com base no art. 149 do CTN, o Regulamento do Imposto de Renda autoriza a que se proceda ao lançamento do imposto de renda *ex-officio*, ou seja, a autoridade fiscal age em obediência ao art. 142 do CTN e constitui o crédito tributário na ocorrência de qualquer das hipóteses previstas no art. 889 do RIR, uma vez que é competência privativa da autoridade administrativa a constituição do crédito tributário mediante o lançamento (*vide* também capítulos 9, 46 e 50 deste livro).

O art. 890 do RIR, igualmente, prevê que a falta ou insuficiência de recolhimento do imposto de renda mensal, no ano-calendário, implicará o lançamento de ofício do imposto, devendo ser observada a forma de pagamento do imposto mensal adotada pela pessoa jurídica, no decorrer do ano-calendário (IN-SRF nº 98/93, art. 2º, § 1º).

As pessoas jurídicas que não tenham efetuado nenhum pagamento durante o ano-calendário estarão sujeitas a lançamento de ofício com base nas regras de estimativa (art. 514 do RIR), desde que mantenham escrituração contábil de acordo com a legislação comercial e fiscal (IN-SRF nº 98/93, art. 2º, § 2º).

A partir de 1ª-1-97, a Lei nº 9.430/96, art. 43, instituiu a hipótese de que poderá ser formalizada a exigência de crédito tributário correspondente, exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Igualmente, ainda pela citada Lei nº 9.430/96, art. 44, IV, foi estabelecida a possibilidade de se proceder à cobrança da multa de lança-

mento de ofício (*vide* capítulo 51 – penalidades) na hipótese em que a pessoa jurídica optar pelo pagamento do imposto de renda com base em estimativa e deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, no ano-calendário correspondente.

47.2 - Procedimentos (art. 893 do RIR)

O início do procedimento fiscal se dará com despacho mandando intimar o interessado para prestar esclarecimentos, no prazo de vinte dias, ou efetuar recolhimento do imposto devido, no prazo de trinta dias, ressalvados os casos do art. 960 do RIR.

Ônus da prova para a autoridade fiscal: quando o contribuinte prestar os esclarecimentos solicitados, a lei incumbe aos lançadores o ônus da comprovação com a apresentação de elementos seguros de prova ou indício veemente de falsidade ou inexatidão (art. 894, § 1º, do RIR) (*vide* capítulo 9 deste livro, sobre ônus da prova).

47.3 - Bases do lançamento (art. 894 do RIR)

O lançamento será efetuado:

- 1) arbitrando-se os rendimentos, nos casos de falta de declaração;
- 2) abandonando-se as parcelas que não forem esclarecidas, no caso de recusa em prestar esclarecimentos ou se estes não forem satisfatórios;
- 3) na hipótese de declaração inexata ou de insuficiente recolhimento mensal do imposto, serão computadas as importâncias não declaradas ou arbitrados os rendimentos tributáveis de acordo com os elementos de que se dispuser;
- 4) arbitrando-se os rendimentos com base na renda presumida, mediante utilização dos sinais exteriores de riqueza (art. 895 e Lei nº 8.846/94, arts. 9º a 11).

A partir de 1^a-1-92, de acordo com o art. 41 da Lei nº 8.541/92, no caso de ser apurada pela autoridade fiscal a falta ou insuficiência de pagamento do imposto, o lançamento de ofício seria efetuado com base nos critérios fixados pela IN nº 98/93, art. 2º, complementada pelo ADN–CGST nº 35/94:

- a) o cálculo do imposto devido deveria ser feito observando-se a forma de pagamento adotada pelo contribuinte no decorrer do ano-calendário (lucro real mensal, estimado ou presumido);
- b) no caso de não ter havido nenhum pagamento durante o ano-calendário poderiam ser adotados os seguintes critérios: se a empresa não estivesse obrigada à apuração do lucro real e mantivesse escrituração regular ou livro Caixa, poderia ser efetuado o lançamento com base na estimativa; caso a pessoa jurídica mantivesse também a escrituração do LALUR, o lançamento poderia ser efetuado com base no lucro real mensal;
- c) no caso de a pessoa jurídica não atender, no prazo, à intimação para apresentação da escrituração regular (se obrigada ao lucro real) ou livro Caixa (caso possa optar pelo lucro presumido), o lançamento deveria ser efetuado com base no lucro arbitrado mensalmente

A partir de 1^a-1-95, pela Lei nº 8.981/95, art. 97 e seu parágrafo único (as leis nº 9.249/95 e 9.430/96 são silentes com relação ao assunto, portanto continuam em vigor as mesmas regras), o lançamento de ofício efetuado no decorrer do ano-calendário deverá observar a forma de apuração da base de cálculo do imposto adotada pelo contribuinte em outros meses do ano.

Na hipótese de ser apurada falta ou insuficiência de recolhimento do imposto no ano, a IN–SRF nº 51/95, art. 15, dispõe que:

- a) o lançamento deverá observar a forma de apuração da base de cálculo adotada pela pessoa jurídica;
- b) a forma de apuração a ser observada deverá ser comunicada pela pessoa jurídica em atendimento à intimação da autoridade fiscal;
- c) no caso de não ser atendida, dentro do prazo, a intimação da autoridade fiscal, deve ser adotado o regime da estimativa, salvo se houver escrituração regular e escrituração do LALUR,

- demonstrando o lucro real mensal, quando será adotada esta forma de apuração; caso contrário será adotado o arbitramento;
- d) se houver irregularidade nos procedimentos de suspensão ou redução dos recolhimentos por estimativa/receita bruta e acréscimos em determinado mês, deverá ser lançado o valor indevidamente suspenso ou reduzido.

Sobre a tributação no caso de apuração de omissão de receitas, *vide* capítulo 41 deste livro.

48 - PAGAMENTO DO IMPOSTO

O art. 903 do RIR consagra a tributação mensal, em bases correntes, dispondo que, independentemente da forma de tributação, o imposto é devido mensalmente à medida que os lucros forem auferidos.

A partir de 1^o-1-97, a Lei nº 9.430/96, art. 1^o, introduziu a apuração do lucro real, como regra, por períodos trimestrais encerrados em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro, sendo facultada, à pessoa jurídica, a opção pela apuração do lucro real anual em 31 de dezembro de cada ano, obrigando-se, entretanto, a efetuar recolhimentos mensais do imposto de renda com base em estimativa mensal.

48.1 - Opção pela forma de pagamento

Tendo em vista que pela Lei nº 9.430/96 a pessoa jurídica poderá efetuar o pagamento do imposto trimestralmente, ou, por opção, mensalmente, a adoção da forma de pagamento, que será irrevogável, deverá ser manifestada com o pagamento do imposto correspondente ao mês de janeiro ou do início da atividade.

48.2 - Prazo

Art. 903, parágrafo único, do RIR, com as alterações da Lei nº 8.850/94, art. 3^o, parágrafo único: o imposto mensal será recolhido até o último dia útil do mês subsequente ao da apuração convertido para reais na data do pagamento.

A partir de 1^o-1-97, a Lei n^o 9.430/96 estabeleceu as seguintes regras para pagamento do imposto:

1) *Imposto correspondente ao período trimestral:*

- 1.a) o imposto será pago em quota única, até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração;
- 1.b) à opção, o imposto poderá ser pago em até três quotas mensais, iguais e sucessivas, vencíveis no último dia útil dos três meses subsequentes ao de encerramento do período de apuração a que corresponder, e as quotas serão acrescidas de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de 1% no mês do pagamento;
- 1.c) nos casos de incorporação, fusão ou cisão e de extinção da pessoa jurídica, o imposto devido deverá ser pago, em quota única, até o último dia útil do mês subsequente ao do evento, sem direito ao parcelamento em quotas.

2) *Pagamento com base na estimativa (vide capítulo 28):*

- 2.a) o imposto mensal, apurado com base na estimativa, deverá ser pago até o último dia útil do mês subsequente àquele a que se referir;
- 2.b) o saldo do imposto apurado em 31 de dezembro, com base no lucro real, será:
 - *se positivo*: pago em quota única, até o último dia do mês de março do ano subsequente, acrescido de juros calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC, a partir de 1^o-2-97 até o mês anterior ao do pagamento e de 1% no mês do pagamento. Ressalve-se que o imposto apurado com base na estimativa e relativo ao mês de dezembro deverá ser obrigatoriamente pago até o último dia do mês de janeiro do ano subsequente, independentemente do resultado apurado com base no lucro real em 31 de dezembro;

– *se negativo*: poderá ser compensado com o imposto a ser pago a partir do mês de abril do ano subsequente, assegurada a alternativa de poder requerer a restituição do montante pago a maior, após a entrega da declaração de rendimentos;

- 2.c) o valor do imposto apurado com base na estimativa e relativo ao mês de dezembro deverá ser pago, obrigatoriamente, até o último dia útil do mês de janeiro do ano subsequente, independentemente do resultado apurado com base no lucro real determinado em 31 de dezembro.

De acordo com o art. 44, § 1º, IV, da Lei nº 9.430/96, poderá ser aplicada multa de ofício, isoladamente, sobre o valor do imposto e contribuição social que deixar de ser pago mensalmente, quando a pessoa jurídica, tendo adotado, por opção, a forma de pagamento com base na estimativa, deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, no ano-calendário correspondente.

48.3 - Disposições transitórias (Lei nº 9.430/96)

48.3.1 - Saldo do imposto apurado em 31-12-96

Com relação ao imposto apurado com base no lucro real apurado nesta data, cujo pagamento deveria ser feito em quota única, obrigatoriamente, no mês de março de 1997, a Lei nº 9.430/96, estabeleceu, no seu art. 7º, a possibilidade de, alternativamente, a pessoa jurídica tributada com base no lucro real ou presumido efetuar o pagamento do saldo do imposto apurado como devido nessa data, em até quatro quotas mensais, iguais e sucessivas, devendo a primeira ser paga até o último dia útil do mês de março de 1997, e as demais no último dia útil dos meses subsequentes.

As quotas deverão ser acrescidas de juros calculados à taxa referencial SELIC, a partir de 1º-4-97 até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de 1% no mês do pagamento.

Nenhuma quota poderá ser inferior a R\$ 1.000,00, e o imposto de valor inferior a R\$ 2.000,00 será pago em quota única até o último dia útil do mês de março de 1997.

Caso o imposto apurado seja negativo, ou seja, o valor pago durante o ano foi maior que o apurado em 31-12-96, a pessoa jurídica poderá compensá-lo com o devido, correspondente aos períodos de apuração subseqüentes, facultado o pedido de restituição.

48.3.2 - Imposto relativo aos meses de janeiro e fevereiro de 1997

Para evitar descontinuidade no fluxo de arrecadação do Tesouro Nacional, foi criada a obrigatoriedade, para todas as pessoas jurídicas, inclusive aquelas que adotarem a forma de pagamento trimestral, de calcular o imposto relativo aos meses de janeiro e fevereiro de 1997, com base na estimativa.

Entretanto, as pessoas jurídicas que fizerem opção pela trimestralidade poderão compensar os valores já recolhidos com base na estimativa, nos meses de janeiro e fevereiro de 1997, com aquele que for apurado como devido com base no lucro real do período encerrado em 31 de março de 1997.

48.4 - Dispensa de recolhimento

Até 31-12-96 era dispensado o recolhimento do imposto cujo valor resultasse igual ou inferior a 2,5 UFIR (portarias MEFP nº 649/92 e MF nº 690/92).

A partir de 1º-1-97, art. 68, da Lei nº 9.430/96, foi vedada a utilização de DARF para o pagamento de tributos e contribuições de valor inferior a R\$ 10,00. Entretanto, o valor a ser recolhido, que resultar inferior a este total, deverá ser adicionado ao imposto ou contribuição de mesmo código correspondente a períodos subseqüentes, até que perfaça a quantia de R\$ 10,00, quando então será pago ou recolhido no prazo estabelecido na legislação para este último período de apuração.

Ainda, de acordo com o art. 67 da Lei nº 9.430/96, fica *dispensada a retenção* de imposto incidente na fonte de valor inferior ou igual

a R\$ 10,00, cujos rendimentos devam integrar a base de cálculo do imposto devido na declaração.

48.5 - Vencimento antecipado do imposto

Nos casos de falência serão considerados vencidos todos os prazos para pagamento do imposto (art. 911 do RIR).

49 - RESTITUIÇÃO E COMPENSAÇÃO DO IMPOSTO (art. 943 do RIR e art. 39 da Lei nº 9.250/95)

De acordo com o art. 165 do CTN, o sujeito passivo da obrigação tributária tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento nos casos de pagamento indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido; ou na hipótese em que houver erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento; ou, ainda, em caso de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

Nos termos do art. 168 do CTN, o direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de cinco anos, contados da data da extinção do crédito tributário ou da data que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória.

Especificamente com relação ao imposto de renda, o RIR, no seu art. 943, prevê que nas hipóteses descritas no CTN, além do pedido de restituição é cabível a compensação, pelo sujeito passivo, nos casos de pagamento de imposto indevido ou a maior do que o devido, com valores correspondentes a períodos subseqüentes.

A IN-SRF nº 67/92 dispôs sobre a compensação, sendo que pelo ADN-COSIT nº 15/94 foi estabelecido que a compensação somente poderia ser efetuada entre tributos da mesma espécie, isto é, que tenham o mesmo fato gerador.

De acordo com o art. 98 da Lei nº 8.981/95, a partir de 1º-1-95, o valor a ser compensado será atualizado com base na variação da UFIR trimestral.

A partir de 1º-1-97, a Lei nº 9.430/96, art. 88, XXIV, expressamente revogou o citado art. 98; assim, os valores a serem objeto de restituição ou compensação não mais estarão sujeitos à atualização monetária.

É facultada ao contribuinte a opção pelo pedido de restituição do imposto pago a maior ou indevidamente.

A Lei nº 9.250/95, no seu art. 39, disciplinando a compensação de tributos e contribuições, dispôs que esta, de acordo com o disposto no art. 66 da Lei nº 8.383/91 (matriz legal do art. 943 do RIR), com a redação dada pelo art. 58 da Lei nº 9.069/95, somente poderá ser efetuada com o recolhimento de importância correspondente a imposto, taxa, contribuição federal ou receitas patrimoniais de mesma espécie e destinação constitucional, apurado em períodos subsequentes.

Também o citado diploma legal previu que a partir de 1º-1-96 a compensação ou restituição será acrescida de juros equivalentes à taxa referencial do SELIC.

Procedimento de restituição: a Lei nº 9.430/96, no seu art. 73, disciplinando a restituição e compensação de tributos e contribuições, dispôs que nas hipóteses do art. 7º do Decreto-Lei nº 2.287/86 (procedimento da Secretaria da Receita Federal, que, antes de proceder à restituição ou ressarcimento de tributos, deverá verificar se o contribuinte é devedor à Fazenda Nacional e se existir débito em nome do contribuinte, o valor da restituição será compensado com o valor do débito) deverão ser adotados procedimentos internos com vistas a ser observado que o valor bruto da restituição ou do ressarcimento deverá ser debitado à conta do tributo ou da contribuição a que se referir, e a parcela utilizada para quitação de débitos do contribuinte ou responsável será creditada à conta do respectivo tributo ou contribuição.

Ainda o art. 74 do mesmo diploma legal dispõe que, observado o disposto no citado art. 73, a Secretaria da Receita Federal, atendendo a requerimento do contribuinte, poderá *autorizar a utilização de créditos a serem a ele restituídos ou ressarcidos para a quitação de quaisquer tributos e contribuições, inclusive de naturezas diversas sob sua administração*, cabendo ao aludido órgão os procedimentos cabíveis para a correta alocação dos valores compensados.

50 - FISCALIZAÇÃO DO IMPOSTO

50.1 - Competência e poderes

Autoridade competente, única e exclusivamente para proceder ao lançamento do imposto, é o *auditor fiscal do Tesouro Nacional*, haja vista tratar-se de competência privativa estabelecida legalmente, para fins de cumprimento das disposições do art. 142 do CTN.

A ação fiscal será direta, externa e permanente, realizando-se pelo comparecimento do auditor fiscal ao domicílio do contribuinte, e se processará mediante o exame de livros e documentos de contabilidade dos contribuintes, sendo-lhe autorizada a realização de diligências com o fim de efetuar as investigações necessárias à apuração do cumprimento das obrigações fiscais (*vide* também o capítulo 9 deste livro).

A jurisprudência administrativa tem adotado o entendimento de que a lavratura de auto de infração fora do domicílio fiscal do contribuinte não enseja a hipótese de anulação do lançamento, uma vez que se considera que este não constitui requisito essencial à formalização do citado instrumento, nos termos do art. 10 do Decreto nº 70.235/72, com as alterações da Lei nº 8.748/93, bem como não se inclui entre as determinações do citado diploma que prevêm as situações de nulidade do lançamento.

Ressalte-se que para fins de procedimento fiscal não são aplicáveis as disposições dos arts. 17 e 18 do CC que estabelecem limites à exibição de livros e documentos dos comerciantes (art. 954 do RIR).

Pela Lei nº 9.430/96, vigente a partir de 1ª-1-97, foram criados mecanismos no sentido de melhor instrumentalizar e atribuir maiores competências à fiscalização tributária, de forma a possibilitar maior

eficiência no combate aos ilícitos tributários, dando mais transparência às suas atividades e maiores garantias aos contribuintes, com relação:

- 1) *art. 32* – à possibilidade de poder expedir notificação fiscal com vistas à suspensão de benefício fiscal de imunidade e de isenção à entidade beneficiária, da qual constarão os fatos que determinaram tal procedimento, inclusive data da ocorrência da infração, cujo ato de suspensão será expedido pelo delegado ou inspetor da Receita Federal;
- 2) *art. 33* – à aplicação, pelo secretário da Receita Federal, de regimes especiais de fiscalização, nas hipóteses de:
 - embaraço à fiscalização pela negativa não justificada de exibição de livros e documentos da escrituração do sujeito passivo;
 - não-fornecimento de informações sobre bens, movimentação financeira, negócio ou atividade, próprios ou de terceiros e naqueles casos que autorizam a requisição do auxílio de força policial nos termos do art. 200 da Lei nº 5.172/66 (art. 962 do RIR) (*vide* item 50.6 deste capítulo);
 - resistência à fiscalização, caracterizada pela negativa de acesso ao estabelecimento, ao domicílio fiscal ou a qualquer outro local onde se desenvolvam as atividades do sujeito passivo ou se encontrem os bens de sua posse ou propriedade;
 - evidências de que a pessoa jurídica esteja constituída por interpostas pessoas que não sejam os verdadeiros sócios ou acionistas, ou o titular, no caso de firma individual;
 - prática reiterada de infração à legislação tributária;
 - comercialização de mercadorias com evidências de contrabando ou descaminho;
 - incidência em conduta que enseje representação criminal;
- 3) *art. 34* – à possibilidade de exame de documentos do sujeito passivo mantidos em arquivos magnéticos ou assemelhados;
- 4) *art. 35* – à faculdade da autoridade fiscal de examinar livros e documentos fora do estabelecimento do sujeito passivo, desde que lavrado termo escrito de retenção, em que se especifiquem a quantidade, espécie, natureza e condições dos livros e documentos retidos, cujos originais, posteriormente, deverão ser devolvidos, mediante recibo, admitida, entretanto, deixar-se de

fazer a devolução quando os elementos constituírem prova da prática de ilícito tributário ou penal, extraindo-se, porém, cópia para entrega ao interessado;

- 5) *art. 36* – ao poder de promover a lacração de móveis, caixas, cofres ou depósitos onde se encontrem arquivos e documentos, quando caracterizada a resistência ou o embaraço, ou quando não for possível a sua identificação e conferência no local em que foram encontrados (*vide* item 50.2 deste capítulo).

50.2 - Recusa da exibição de livros ou documentos (art. 951, § 2º, do RIR)

O auditor fiscal, nos casos de recusa da exibição de livros em que esteja respaldada a contabilidade do contribuinte, é dotado, legalmente, do poder de lacrar móveis, depósitos, apreender livros e documentos da escrituração fiscal ou comercial (art. 955 do RIR), efetuando a lavratura do respectivo termo, bem como solicitar apoio às polícias federal, estaduais ou municipais, nos moldes previstos no art. 962 do RIR (*vide* item 50.1 deste capítulo).

50.3 - Reexame de exercício já fiscalizado (art. 951, § 3º)

Em relação ao mesmo exercício, só é possível um segundo exame mediante ordem escrita do superintendente, do delegado ou do inspetor da Receita Federal.

Consiste esta autorização em requisito essencial à formalização da constituição do crédito tributário, sob pena de eivar-se de vício o procedimento fiscal, tornando-o nulo e ineficaz o lançamento.

Desde que cumprida essa exigência de forma, é permitida a lavratura de *auto de infração complementar ou a retificação do auto de infração inicial*, para corrigir erro naquele contido ou quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior.

50.4 - Período passível de fiscalização (art. 953, parágrafo único do RIR)

A autoridade tributária poderá proceder à fiscalização do contribuinte durante o curso do período-base ou antes do término da ocorrência do fato gerador do imposto.

A partir da Lei nº 8.383/91 tornou-se mais evidente o permissivo legal, posto que por aquele diploma foi consagrada, em definitivo, a tributação mensal para o imposto de renda, em bases correntes, tornando-se passível de lançamento os valores não computados nos resultados mensais e apurados em procedimento fiscal realizado no curso do próprio período de ocorrência do fato gerador.

50.5 - Lavratura do auto de infração (art. 960 do RIR)

De acordo com o Decreto nº 70.235/72 com as alterações da Lei nº 8.748/93, norma adjetiva e instrumental, uma das formas de constituição e formalização do crédito tributário é o *auto de infração*, o qual deverá atender às exigências formais e obrigatórias expressas no art. 10 do citado diploma legal, sob pena de, na falta de qualquer um dos requisitos naquele prescritos, tornar-se nulo o lançamento se não houver o devido e tempestivo saneamento.

A Lei nº 9.430/96, arts. 43 e 44, § 1º, a partir de 1º-1-97, estabeleceu a possibilidade de ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa (inclusive de ofício) ou a juros de mora, em conjunto com os valores dos tributos ou contribuições, ou isoladamente, quando a infração não ensejar as hipóteses em que se deverá proceder à cobrança do principal, tendo sido revogado o § 3º do art. 21 do Decreto-Lei nº 401/68 que determinava a cobrança da multa de ofício em conjunto com o imposto.

50.5.1 - Denúncia espontânea

Ainda, pela citada Lei nº 9.430/96, art. 46, foi estabelecida a hipótese de *denúncia espontânea da infração* mesmo após o início do procedimento fiscal de ofício, se a pessoa jurídica submetida à ação fiscal por parte da Secretaria da Receita Federal efetuar o pagamento,

no prazo de até vinte dias subseqüentes à data do recebimento do termo de início de fiscalização, dos tributos e contribuições já lançados, de que for sujeito passivo como contribuinte ou responsável, sendo-lhe facultado o pagamento, apenas, com os acréscimos legais aplicáveis aos casos de procedimento espontâneo.

50.6 - Embaraço, desacato e apoio à fiscalização (art. 961 do RIR)

Constitui crime, previsto no Código Penal brasileiro, art. 331, parte especial, o desacato de funcionário público no exercício de suas funções ou em razão dela, sendo punido com pena de detenção de seis meses a dois anos ou multa.

Pelo art. 961, o RIR define o que se considera como embaraço e desacato aos auditores fiscais do Tesouro Nacional, prescrevendo, ainda, a necessidade da lavratura do competente auto, o qual será remetido ao procurador-geral da República, pela respectiva repartição, acompanhado do rol das testemunhas.

Na hipótese de embaraço ou desacato, o funcionário tem poder para solicitar auxílio das autoridades policiais federais, estaduais ou municipais, ainda que não se configure o fato definido em lei como crime ou contravenção (art. 962 do RIR).

50.7 - Obrigatoriedade de prestar informações (art. 963 do RIR)

Todas as pessoas físicas ou jurídicas, contribuintes ou não, inclusive estabelecimentos bancários, são obrigados a prestar informações e os esclarecimentos exigidos pelos auditores fiscais, no exercício de suas funções, sob pena de ser aplicada multa de 650,34 a 3.251,84 UFIR (art. 1003 do RIR e IN-SRF nº 14/92).

Para as instituições financeiras, *vide* art. 959 do RIR e Portaria MEFP nº 144/92.

Com relação às alegações formuladas pelas instituições financeiras no sentido de se negarem a prestar informações às autoridades fiscais, sob a argumentação de uma suposta “quebra de sigilo bancário”, o qual se encontraria protegido pelo art. 5º da CF e com base em legislação específica (Lei nº 4.595/64) que lhes dá cobertura para tal

procedimento, deve-se salientar que as autoridades fiscais, para efetuar as respectivas solicitações ou intimações, têm respaldo legal (lei ordinária da mesma hierarquia e editada posteriormente) que lhes autoriza as iniciativas neste sentido, consoante as disposições dos arts. 959 e 1.011 do RIR (matriz legal: Lei nº 8.021/90, arts. 7º e 8º), que expressamente exclui a hipótese da aplicação do art. 38 da citada Lei nº 4.595/64, que rege o sigilo bancário para o caso em tela.

50.8 - Representação fiscal para fins penais

Sobre os procedimentos a serem seguidos pelos auditores-fiscais do Tesouro Nacional, no caso de ser verificada infração ou irregularidade que possa ser enquadrada como crime contra a ordem tributária (Lei nº 8.137/90) ou apuração de fraude (nos termos da Lei nº 4.502/64), deverão ser observados o Decreto nº 982/92 e a Portaria nº 187/93.

A Lei nº 9.430/96, art. 83, aplicável a partir de 1º-1-97, expressamente dispôs que a representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária como definidos na Lei nº 8.137/90 será encaminhada ao Ministério Público somente após proferida a decisão final na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente.

51 - PRINCIPAIS PENALIDADES E ACRÉSCIMOS LEGAIS NO REGULAMENTO DO IMPOSTO DE RENDA

(arts. 980 a 1.017 do RIR)

51.1 - Denúncia espontânea e cobrança administrativa

51.1.1 - Multa de mora

A Lei nº 9.430/96, art. 61, estabeleceu o valor da multa moratória a incidir sobre os débitos de tributos e contribuições, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º-1-97, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, a ser calculado à taxa de 0,33%, por dia de atraso.

A multa será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento, ficando limitada a sua aplicação ao *percentual máximo de 20%*.

Sobre os débitos referidos no artigo, incidirão também juros de mora.

Percentuais de multa moratória aplicados até 31-12-96:

Art. 985 – multa de mora de 20% – reduzida para 10% se o débito for pago até o último dia útil do mês subsequente ao do vencimento.

A Lei nº 8.981/95, art. 84, II, alterou os percentuais de multa moratória, a incidir a partir do dia seguinte após o vencimento, para:

- 10%, se o pagamento se verificar no próprio mês do vencimento;
- 20%, se o pagamento ocorrer no mês seguinte ao do vencimento;
- 30%, quando o pagamento for efetuado a partir do segundo mês subsequente ao do vencimento.

51.1.2 - Juros de mora

Art. 988 – juros de mora de 1% ao mês-calendário ou fração, incidirão a partir do primeiro dia do mês seguinte ao do vencimento.

A Lei n^o 8.981/95 estabeleceu que os juros de mora seriam equivalentes à Taxa de Captação do Tesouro Nacional relativa à dívida mobiliária federal interna.

A partir de 1^o-4-95 – Lei n^o 9.065/95, art. 13 (MP n^o 947, de 22-3-95) – os juros de mora serão equivalentes à taxa referencial do SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente.

A partir de 1^o-1-97, a Lei n^o 9.430/96, art. 61, § 3^o, estabeleceu que os citados juros de mora serão calculados à taxa referencial do SELIC (art. 5^o, § 3^o, da mesma lei), a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de 1% no mês do pagamento.

51.1.3 - Infrações às disposições referentes às declarações de rendimentos

Art. 999 – multa de mora de 1% ao mês ou fração nos casos de falta de apresentação da declaração ou de sua apresentação fora do prazo.

A Lei n^o 8.981/95, art. 88 (MP n^o 812/94), estabeleceu que o valor mínimo da multa a ser aplicado, nos casos de entrega de declaração fora do prazo, será de 500 UFIR para as pessoas jurídicas, sem direito à redução autorizada pelas leis n^{os} 8.218/91, art. 6^o, e 8.383/91, art. 60. A não-regularização no prazo previsto na intimação, ou em caso de reincidência, acarretará o agravamento da multa em 100% sobre o valor anteriormente aplicado.

Base de cálculo da multa – valor do tributo expresso em UFIR.

51.1.4 - Denúncia espontânea

Pela Lei n^o 9.430/96, no seu art. 47, foi estabelecida a possibilidade de a pessoa jurídica submetida à ação fiscal por parte da Secretaria da Receita Federal, pagar, no prazo de até vinte dias subsequentes à data do recebimento do termo de início de fiscalização, os tributos e

contribuições já lançados, de que for sujeito passivo como contribuinte ou responsável, apenas com os acréscimos legais aplicáveis nos casos de procedimento espontâneo.

51.1.5 - Débitos com a exigibilidade suspensa

A Lei nº 9.430/96, no seu art. 63, a partir de 1^º-1-97, facultou aos contribuintes a possibilidade de quitar, apenas com a incidência de juros e multa moratórios, os débitos relativos a tributos e contribuições de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma do art. 151, IV, do CTN (concessão de medida liminar em mandado de segurança), que forem pagos até o trinta dias após a data da publicação da decisão judicial que considerar devido o tributo ou contribuição, mesmo que, para prevenir a decadência, tenham sido constituídos de ofício, com a multa correspondente a essa espécie de lançamento.

Saliente-se que consoante o parágrafo único do aludido artigo, o permissivo legal aplica-se, exclusivamente, aos casos em que a suspensão da exigibilidade do débito tenha ocorrido antes do início de qualquer procedimento de ofício a ele relativo.

51.2 - Procedimento de ofício (art. 992 do RIR)

*A partir de 1^º-1-97, a Lei nº 9.430/96, art. 44, deu novo disciplinamento às multas decorrentes de lançamento *ex-officio*, com vistas a reduzi-las a percentuais compatíveis com uma economia estável e desindexada, cuidando, entretanto, para que fosse mantida a gravosidade necessária com vistas a atingir o objetivo intrínseco às penalidades, que é o de inibir a evasão tributária.*

Deste modo, passam a ser aplicáveis mediante lançamento de ofício as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição, devendo ser observados os arts. 105 e 106 do CTN sobre a retroatividade de lei na hipótese de cominação de penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da prática da infração:

- I – 75%
 - I.a) nos casos de falta de pagamento ou recolhimento;
 - I.b) quando o pagamento ou recolhimento se der após o vencimento do prazo legal sem o acréscimo de multa moratória;
 - I.c) nos casos de falta de declaração e nos de declaração inexata.
- II – 150% – será aplicada a penalidade agravada nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Sobre as hipóteses que podem ensejar a aplicação da multa no seu percentual agravado, *vide* capítulo 7, item 7.12, deste livro.)

Pelo citado diploma legal foram ainda estabelecidas as seguintes hipóteses para aplicação da penalidade:

- 1) foi revogado o § 3º do art. 21 do Decreto-Lei nº 401/68, que determinava a cobrança de multa de ofício juntamente com o imposto (art. 81, III, da lei);
- 2) a possibilidade de que a multa de ofício possa ser exigida *juntamente com o imposto ou isoladamente*, quando o tributo ou contribuição não houver sido pago anteriormente (art. 44, § 1º, I e II, da lei);
- 3) poderá ser exigida *isoladamente* no caso da pessoa jurídica sujeita ao pagamento do IR e da CSLL, que optar pela tributação do lucro real mensal com base na estimativa (art. 2º da Lei nº 9.430/96) e deixar de fazê-lo, *ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social* (art. 44, § 1º, IV);
- 4) também poderá ser exigida isoladamente no caso de tributo ou contribuição social que não houver sido pago ou recolhido (art. 44, § 1º, V).

Atenção: as multas de ofício são aplicáveis, inclusive, aos contribuintes que derem causa a ressarcimento indevido de tributo ou contribuição decorrente de qualquer incentivo ou benefício fiscal (art. 44, § 4º, da Lei nº 9.430/96).

Falta de intimação: se o contribuinte não atender, no prazo marcado, à intimação para prestar esclarecimentos, as multas de ofício serão agravadas, passando, respectivamente a 112,50% e 225%.

Sobre a redução de penalidades, *vide* item 51.3 deste capítulo.

Penalidades vigentes até 31-12-96:

- *Multa de 100%* – na falta de recolhimento, inexactidão ou falta apresentação de declaração.
- *Multa de 300%* – nos casos de evidente intuito de fraude.

Saliente-se que, nos casos de aplicação da multa agravada em decorrência da apuração de crime, é imprescindível que se proceda à representação fiscal para fins penais na forma prevista nos decretos n^{os} 325/91 e 982/93.

Agravamento: as multas de ofício serão acrescidas da metade se o contribuinte não atender, no prazo marcado, à intimação para prestar esclarecimentos.

Base de cálculo das multas: valor do tributo expresso em UFIR.

- *Multa de 300%* – na falta de emissão de nota fiscal, recibo ou documento equivalente (Lei n^o 8.846/94, art. 3^o, a partir de 23-11-93).

A partir de 1^o-1-97, pela Lei n^o 9.430/96, art. 88, XXIII, foi revogado o citado artigo que previa a incidência da citada multa e a proibição da aplicação da multa de ofício nesta hipótese; portanto, a partir dessa data passa a ser aplicada a multa de ofício utilizada para os lançamentos em geral.

Base de cálculo: o valor da operação.

- *Multa de 300%* – (Lei n^o 9.249/95, art. 24, § 3^o) – a partir de 1^o-1-96, na hipótese de apuração de omissão de receitas, na forma do art. 24 da mesma lei, incidirá a multa de lançamento de ofício de 300% sobre a totalidade ou diferença dos tributos e contribuições devidos, observado o agravamento previsto no § 1^o do art. 4^o da Lei n^o 8.218/91, com relação ao agravamento da penalidade na ocorrência do não-atendimento para prestar esclarecimentos. Neste caso a multa será de 450% (art. 63, § 5^o, da IN n^o 11/96).

A partir de 1^o-1-97, a Lei n^o 9.430/96, art. 88, XXVI, revogou o citado art. 24, § 3^o, sob a justificativa de que se fazia necessário compatibilizar o valor das multas com uma economia estável. Deste modo, na hipótese de ser apurada omissão de receita deverá ser aplicada a multa de ofício incidente sobre os lançamentos em geral, consoante o art. 44 deste mesmo diploma legal.

51.3 - Redução de penalidades

Pela Lei n^o 9.430/96, art. 44, § 3^o, vigente a partir de 1^o-1-97, foi mantida a redução de penalidades como prevista no RIR.

- *Art. 996 – de 50% da multa de lançamento de ofício, quando o débito for pago no prazo legal de impugnação (art. 6^o da Lei n^o 8.218/91).*
- *Art. 997 – de 30% da multa de lançamento de ofício, se o débito for pago dentro de trinta dias da ciência da decisão de primeira instância (art. 6^o, parágrafo único, da Lei n^o 8.218/91).*
- *Art. 998 – de 40% da multa de lançamento de ofício, quando houver requerimento de parcelamento no prazo legal de impugnação (art. 60 da Lei n^o 8.383/91).*
- *Art. 998, § 1^o – de 20% da multa de lançamento de ofício, quando houver requerimento de parcelamento dentro de trinta dias da decisão de primeira instância (art. 60, § 1^o, da Lei n^o 8.383/91).*

A rescisão do parcelamento, motivada pelo descumprimento das normas que o regulam, implicará o restabelecimento do montante da multa, proporcionalmente ao valor da receita não-satisfeito.

51.4 - Multas não-vinculadas ao valor do imposto

- *art. 1.003 – de 650,34 a 3.251,84 UFIR, a todo aquele que deixar de fornecer, nos prazos marcados, as informações ou esclarecimentos solicitados, sem prejuízo de outras sanções legais cabíveis.*

- *art. 1.014 – de 0,5% do valor da receita bruta da pessoa jurídica no período, quando não atender à forma em que devem ser apresentados os registros e arquivos magnéticos (vide comentários aos arts. 212 e 213 do RIR, capítulo 7, item 7.1, deste livro – sistema escritural eletrônico).*
- *art. 1.015 - de 50% sobre o valor da receita omitida ou dos registros de custos ou despesas cuja realização não possa comprovar, apurados no curso do período-base de incidência do imposto (vide capítulo 9 deste livro – comentários ao art. 223 do RIR).*
- *art. 984 – de 97,50 a 292,64 UFIR para todas as infrações sem penalidade específica.*
- *Lei nº 8.981/95, art. 89, com as alterações da Lei nº 9.065/95, art. 1º – multas de 1.000 UFIR e de 200 UFIR, por mês ou fração, aplicáveis às pessoas jurídicas cuja escrituração, respectivamente, do Diário e livro Caixa, contiver atraso superior a noventa dias. A partir de 1º-1-97, pelo art. 81, XXIV, foi revogado o citado art. 89, extinguindo, portanto, a aplicação desta penalidade.*

51. 5 - Extinção da punibilidade

Lei nº 9.249/95, art. 34 – pelo citado diploma legal, foi estabelecida a possibilidade de ser extinta a punibilidade dos crimes definidos na Lei nº 8.137/90 e na Lei nº 4.729/65, crimes contra a ordem tributária e crimes praticados com evidente intuito de fraude, para os quais era prevista, além da cobrança do tributo e imposição da penalidade fiscal, a representação criminal para fins penais, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia.

52 - COMPETÊNCIA DAS AUTORIDADES (art. 1018 do RIR)

Inicialmente, faz-se preciso serem estabelecidas as distinções e os seguintes conceitos:

Circunscrição (chamada também de jurisdição em sentido lato): é a área geográfica dentro da qual uma autoridade exerce suas atribuições.

Jurisdição em sentido técnico jurídico: é o poder de julgar, decidir litígios e executar as decisões. Em estrito senso, somente quem tem jurisdição no âmbito da SRF é o delegado da Receita Federal de Julgamento.

Competência: é o poder de exercer suas atribuições nos limites estabelecidos pela lei. É o âmbito dentro do qual a autoridade pode exercer as suas funções, funcionando como o limite da jurisdição.

Para fins da legislação fiscal, as repartições arrecadoras, fiscalizadoras e administradoras dos tributos federais são distribuídas em áreas geográficas, nas quais desempenham suas atribuições.

A própria lei estabelece o critério de competência das autoridades administrativas tributárias federais em razão da área territorial onde estejam localizadas.

A autoridade competente para aplicar o Regulamento do Imposto de Renda é a do domicílio fiscal do contribuinte (art. 174 do RIR) ou do seu procurador ou representante.

De acordo com o § 2º do art. 1.018 do RIR, o secretário da Receita Federal detém a competência para dirimir os conflitos de competência entre as autoridades tributárias a ele subordinadas.

Realização de atos por outras autoridades – o art. 1.019 do RIR faculta a qualquer autoridade fiscal competente o poder de solicitar de

outras as investigações necessárias ao lançamento do imposto, em cuja execução deverão ser observadas as determinações do art. 3º do Decreto nº 70.235/72 com as alterações da Lei nº 8.748/93 (processo administrativo fiscal).

No caso de ocorrerem circunstâncias novas que impliquem a *mudança da competência da autoridade* e antes de feita a arrecadação do imposto, a autoridade que iniciou o procedimento enviará os documentos à nova autoridade competente para o lançamento e cobrança do tributo, consoante o art. 1.020 do RIR.

Na transferência de domicílio no curso da ação fiscal, de conformidade com a IN-SRF nº 114/84, consideram-se válidos os atos ou termos processuais que sejam lavrados por agente fiscalizador do domicílio tributário originário do fiscalizado, sem prejuízo da competência das autoridades vinculadas à repartição onde se situe o novo domicílio do contribuinte, para prosseguirem na ação fiscal.

Prorrogação da competência – consoante o art. 9º, § 2º, do Decreto nº 70.235/72, com as alterações da Lei nº 8.748/93, os procedimentos que dão início ao procedimento fiscal (art. 7º daquele diploma legal) serão válidos mesmo que formalizados por servidor competente de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo, acrescentando, ainda, que a formalização do referido procedimento previne a jurisdição e prorroga a competência da autoridade que dela primeiro conhecer.

53 - CONTAGEM DOS PRAZOS

(art. 1.024 do RIR)

Com relação à espécie, o RIR adota as mesmas disposições contidas no CC brasileiro, art. 125, seguidas, igualmente, pelo Decreto nº 70.235/72, que regulamenta o processo administrativo fiscal (art. 5º): os prazos são contínuos e, na sua contagem, será excluído o dia do início e incluído o de vencimento, só se iniciando ou vencendo os prazos em dia de expediente normal na repartição em que corra o processo ou deva ser praticado o ato.

54 - SIGILO FISCAL

(art. 1.029 do RIR)

Todas as pessoas que tomarem parte nos serviços da Secretaria da Receita Federal são obrigadas a guardar rigoroso sigilo sobre a situação de riqueza dos contribuintes. Aquele que revelar informações obtidas no cumprimento do dever profissional ou no exercício de ofício ou emprego será responsabilizado como violador de segredo de acordo com a lei penal (*ex vi* do art. 325 do CP, que prescreve a pena de detenção de seis meses a dois anos ou multa).

55 - VIGÊNCIA DO REGULAMENTO

Segundo o art. 1.034 do RIR, a sua vigência se deu a partir da sua publicação (DOU, de 12-1-94), revogadas as disposições em contrário.

Também de conformidade com o art. 3º do Decreto nº 1.041/94, que aprovou o vigente regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, o Decreto nº 85.450/80, que aprovou o RIR/80, foi expressamente revogado.

Deste modo, em qualquer procedimento não é aconselhável que sejam invocadas as prescrições contidas no regulamento objeto de revogação, para dar respaldo aos lançamentos referentes aos fatos geradores ocorridos até 11-1-94, apesar de o art. 144 do CTN dispor que o lançamento reportar-se-á à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

Igualmente, as normas do atual RIR/94 não deverão ser utilizadas como fundamentação legal relativamente aos períodos anteriores à sua vigência, apesar de o Regulamento do Imposto de Renda ser norma de caráter meramente consolidativo, a qual, a rigor, poderia ser aplicada, inclusive a fatos geradores ocorridos anteriormente, tendo em vista que no seu bojo foram incorporadas todas as normas que dão suporte legal para a tributação do citado imposto, pois muitos dos seus dispositivos têm como fundamento diplomas legais relativos, apenas, a determinados fatos geradores ocorridos após a edição das leis nºs 8.383/91 e 8.541/92.

Entretanto, não há discussões a serem suscitadas sobre a matéria, tendo em vista que a Constituição Federal consagra o princípio da legalidade, quando, no seu art. 5º, II, estabelece que ninguém será

obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

Em consequência, tais circunstâncias não ensejam repercussão para fins da legislação fiscal, posto que as obrigações tributárias decorrem somente da lei, competindo a esta, exclusivamente, dar embasamento a todos os procedimentos, devendo, sempre, ser citada a matriz legal de origem, principalmente com relação aos fatos geradores ocorridos entre 1990 e 1994.

56 - DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO

O atual Regulamento do Imposto do Renda não trata da matéria de decadência e prescrição. Deste modo, tendo em vista que o art. 146, III, a, da CF, atribui competência à lei complementar para estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente com relação à prescrição e decadência, e na falta de normas específicas aplicáveis ao imposto de renda, são inteiramente aplicáveis a este os dispositivos contidos nos arts. 173 e 174 do CTN.

Entretanto, por ser este assunto de grande relevância para a aplicação das normas da legislação tributária constantes no Regulamento do Imposto de Renda e para o exercício dos direitos tanto do Fisco como dos contribuintes, serão feitos breves comentários a ele.

A decadência e a prescrição são formas de extinção do crédito tributário, com o decurso do tempo por inércia do credor, na hipótese, a Fazenda Nacional. Laboram favoravelmente ao sujeito passivo e contra o Fisco, o qual, se não exercer tempestivamente o seu direito, perde a possibilidade de exigir o cumprimento da obrigação tributária, seja na esfera administrativa ou judicial.

Visam a segurança das relações jurídicas obrigacionais e constituem garantia do sujeito passivo de que transcorrido o prazo legal não mais lhe poderá ser feita qualquer exigência, seja de obrigação principal ou acessória, pois da inércia da administração não pode resultar a eternização do vínculo obrigacional.

“De fato, a decadência e a prescrição geram o mesmo efeito jurídico final: extinguem direitos, por falta de exercício tempestivo desses direitos” (Fábio Fanucchi).

56.1 - Decadência (art. 173 do CTN)

É a perda ou caducidade do próprio direito de constituição do crédito tributário. É a perda do direito material.

Não se interrompe nem se suspende. Do início do prazo decadencial (termo inicial ou *dies a quo*) este flui por inteiro e somente se extingue com o decurso do prazo quinquenal previsto na lei (termo final ou *dies ad quem*). Exceção para a ocorrência de dolo, fraude ou simulação como previsto para os tributos lançados por homologação, consoante o art. 150, § 4º, do CTN.

Ocorrida a decadência, se por erro o contribuinte efetuar o pagamento de imposto, compete à própria autoridade administrativa, ao tomar conhecimento do fato, declarar e reconhecer de ofício o seu direito à restituição, independentemente de qualquer manifestação da parte nesse sentido, uma vez que o crédito tributário não chegou nem a ser lançado por inexistir direito que ampare a sua constituição.

Exatamente porque a caducidade extingue direitos, esses se tornam absolutamente inexistentes e inexigível será o cumprimento deles, embora já tenham existido em determinado instante, no campo jurídico. Daí por que, satisfeita uma obrigação caduca, o antigo devedor torna-se imediatamente um credor do beneficiário da prestação, podendo aquele reivindicar deste contraprestação idêntica à que satisfez (Fábio Fanucchi).

Constituição do crédito tributário e decadência:

De acordo com o art. 173 do CTN:

O direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

- I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ser efetuado;
- II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Para aqueles que entendem, hoje uma grande maioria, na qual me incluo, ser o imposto de renda um tributo cujo lançamento se dá por homologação, tendo em vista as suas atuais características, natureza jurídica e a sua forma de tributação, relativamente ao prazo decadencial deverá ser observado o disposto no art. 150, § 4º, do CTN:

Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Devendo ser ressaltado que na hipótese de não ter havido pagamento ou quando este for parcial, relativamente à parte não recolhida, não há que se falar em homologação, pois sem pagamento não há o que homologar, não podendo, em conseqüência, falar-se nesta forma de lançamento, o que implica, neste caso, que o início do prazo decadencial deverá obedecer ao critério geral fixado pelo art. 173 do CTN.

Sobre o momento em que se considera constituído o crédito tributário, o entendimento dominante é aquele que se encontra sintetizado pela decisão das turmas do STF (RE 94.462 – Ac. de 6-10-82 - SP):

Com a lavratura do auto de infração, consuma-se o lançamento do crédito tributário (art. 142 do CTN). Por outro lado, a decadência só é admissível no período anterior a essa lavratura; depois, entre a ocorrência dela até que flua o prazo para interposição do recurso administrativo, ou enquanto não for decidido o recurso dessa natureza de que se tenha valido o contribuinte, não mais corre o prazo para decadência, e ainda não se iniciou a fluência de prazo para prescrição; decorrido o prazo para interposição do recurso administrativo, sem que ele tenha ocorrido, ou decidido o recurso administrativo interposto pelo contribuinte, há a constituição definitiva do crédito tributário, a que alude o art. 174 do CTN, começando a fluir daí o prazo de prescrição da pretensão do Fisco.

Com relação ao tema, o professor Hugo de Brito Machado conseguiu, muito bem, sintetizar a opinião atualmente dominante na doutrina, quando expressou o seguinte entendimento:

Efetivamente, no direito tributário brasileiro o *lançamento* é absolutamente indispensável para que o sujeito ativo possa exigir o tributo.

Por isto, pode-se afirmar que o lançamento constitui o crédito tributário. Nada impede que em relação a alguns impostos a lei imponha ao sujeito passivo o dever de antecipar o recolhimento. De qualquer forma, se o sujeito passivo não cumpre esse dever, a autoridade administrativa não tem de cobrar o tributo sem antes fazer o lançamento respectivo.

A ocorrência do fato gerador do tributo cria para o sujeito ativo o direito potestativo de fazer o lançamento, vale dizer, de constituir o crédito contra o sujeito passivo. E não existe, pelo menos no Brasil, tributo *exigível* sem lançamento, como pareceu a Berliri, fundado, é claro, em outro ordenamento. Existem tributos cuja prestação pode ocorrer *normalmente*, sem lançamento. Dada, porém, a *não-prestação*, terá o sujeito ativo de exercer o seu direito potestativo de lançar, vale dizer, de constituir o crédito, para poder exigir o respectivo pagamento.

Por isto, o prazo de prescrição só tem início quando o crédito tributário está definitivamente constituído (CTN, art. 174). Antes do lançamento, ou durante a elaboração deste, pode extinguir-se o direito do sujeito ativo. Não se trata, neste caso, de prescrição, mas de decadência (CTN, art. 173).

Prosegue, ainda o professor:

(...) o colendo TFR tem entendido que com o auto de infração consuma-se o lançamento, não se podendo daí por diante cogitar de decadência, e sim de prescrição, que fica todavia suspensa pelas reclamações e recursos do sujeito passivo.

Uns entendem que entre o lançamento inicial e o final não há que se falar em decadência, porque o direito já foi exercido; nem de prescrição, porque estando suspensa a exigibilidade do crédito tributário não tem curso o lapso prescricional. Também não se há de falar de prescrição porque o crédito ainda não está definitivamente constituído, e da constituição definitiva é que se inicia, consoante dispõe o art. 174 do CTN, o prazo prescricional.

Pode-se, portanto, afirmar que Alberto Xavier entende ser o lançamento o ato final do procedimento, vale dizer, a decisão final, definitiva na esfera administrativa, posterior, obviamente, às reclamações e recursos. Sua tese, assim, está bastante próxima da que defen-

demos. A diferença reside apenas em que, para ele, o lançamento é ato final e somente este, enquanto para nós o lançamento é todo o procedimento. O ato final, que na verdade é o mais importante, é inseparável do procedimento, faz parte dele e constitui sua razão de ser.

Com efeito, se o contribuinte contesta os resultados do processo de lançamento, este fica suspenso até decisão final do processo, e essa decisão é que constituirá afinal o lançamento definitivo, que poderá ser idêntico ao lançamento anterior contestado (se o contribuinte perder o processo), ou poderá modificá-lo (se o contribuinte ganhar parcialmente o processo), ou ainda anulá-lo (se o contribuinte ganhar totalmente).

Se o lançamento se destina a definir o *quantum* devido, deve ser considerado completo no momento em que a autoridade administrativa diz esse *quantum*, em termos definitivos, vale dizer, sem mais admitir contestação do contribuinte.

“O lançamento – ensinava o insigne Amílcar de Araújo Falcão – nada mais faz do que remover dúvidas quanto às características e dimensões da obrigação tributária preexistente, criando a propósito um estado de certeza; daí decorre a exigibilidade do débito tributário pelo Fisco”. Enquanto se discute o valor do crédito em constituição, na esfera administrativa, não se pode falar em liquidez e certeza, daí por que permanece sem exigibilidade, ou com exigibilidade suspensa.

Igualmente, o professor Antonio da Silva Cabral aponta que:

A constituição do crédito tributário só se considera definitiva quando o contribuinte concordar com a exigência ou quando não mais dispuser de meios para reclamar contra o lançamento. Isto não significa que exista um crédito provisório em contraposição a um crédito definitivo, nem que exista um lançamento provisório que anteceda a um lançamento definitivo; este sempre é definitivo, mas a concretização do crédito pelo lançamento é que se torna definitiva, isto é, não mais sujeita à oposição por parte do sujeito passivo.

56.2 - Prescrição (art. 174 do CTN)

É a perda do prazo previsto em lei para o exercício do direito de ação destinada a obter, conservar ou resguardar direito. Diz respeito ao ajuizamento da ação de cobrança do crédito tributário.

Enquanto não nasce o direito ao exercício da ação, pela constituição definitiva do crédito tributário (não poderá mais sofrer alteração), não começa a fluir o prazo prescricional. A contagem do prazo prescricional somente se inicia quando nasce o direito à propositura da ação pelo titular do direito contestado.

O prazo prescricional pode ser interrompido (paralisa-se o prazo e inicia-se nova contagem) ou suspenso (interrupção temporária após a qual continua a fluir a mesma contagem).

Não pode ser declarada de ofício só a requerimento do sujeito passivo. *Vide* Portaria MF nº 259/80 que condiciona o reconhecimento da prescrição, pelos agentes da Receita Federal, à invocação expressa do beneficiado.

Se após o decurso do prazo prescricional houver pagamento de qualquer valor, considera-se como correto e não existe direito à restituição, visto que nesta hipótese se pressupõe a existência do direito anterior pela constituição do crédito pelo lançamento, o qual simplesmente não pode ser exercido pelo Fisco por não mais se encontrar dotado do poder de ação.

De outro lado, como a prescrição não extingue o direito mas, isto sim, a ação que dá sustentação a esse direito, este permanece íntegro, embora desprotegido de defesas jurídicas. Porque o direito continua a existir, pode ser que o devedor de uma obrigação venha a cumpri-la sem que seja a tanto compelido. Caso assim o faça, não poderá reivindicar a recuperação da prestação do antigo credor satisfeito, equivalendo, aquele adimplemento de obrigação prescrita, à renúncia aos efeitos da prescrição, que pode se dar depois que esta tenha se verificado, segundo a regra do art. 161 do Código Civil Brasileiro (Fábio Fanucchi).

Semelhanças e diferenças entre decadência e prescrição (Fábio Fanucchi):

- 1) a decadência extingue direito, a prescrição extingue o direito à ação que preserva ou sustenta o direito;

- 2) a decadência tem seu prazo iniciado desde o instante que o direito nasce; a prescrição tem seu prazo iniciado desde o instante em que o direito é ofendido, postergado ou ameaçado, isto é, no momento em que se imponha a necessidade de uma ação para sustentá-lo;
- 3) na decadência, o prazo flui contra todos, inexoravelmente, não se submetendo a suspensões ou a interrupções; na prescrição o prazo não corre contra certas pessoas e há causas suspensivas e interruptivas capazes de serem fixadas na lei, sem violência contra a tradição do instituto;
- 4) quanto aos tipos de relações que extinguem: a decadência, exclusivamente as reguladas pelo direito material, e a prescrição, embora instituto de direito material, as reguladas pelo direito formal;
- 5) em direito tributário, em relação às causas extintivas legais, o lançamento é um marco antes do qual o prazo prejudicial de direitos é de decadência e a partir do qual é de prescrição;
- 6) a decadência se situa, no tempo, entre a data do fato gerador (quando nasce o direito) e a data do lançamento (quando o direito é exercido); já para a prescrição, o direito já existe afirmado materialmente com o lançamento, o qual sendo alvo de ameaças somente poderá afastá-las por meio de ação, que também deverá ser exercida dentro do tempo marcado pelo direito.

BIBLIOGRAFIA

- ARRUDA, Luiz Henrique Barros de. *Processo administrativo fiscal – Manual*, 2ª ed. Ed. Resenha Tributária, 1994.
- ÁVILA, René Izoldi. *Imposto de Renda Pessoa Jurídica - D.L. 1.598 – Comentado e aplicado*, 2ª ed., Ed. Síntese.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*, 10ª ed., revisada e atualizada por Flávio Bauer Novelli.
- BERNARDES, Adherbal Corrêa & PEREIRA, Wilson Chamhie. *Manual do Imposto de Renda Pessoa Jurídica*, IOB.
- BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. *Da prova no processo administrativo tributário*.
- CABRAL, Antonio da Silva. *Processo administrativo fiscal*.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, 6ª ed.
- CASSONE, Vittorio. *Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas*, 2ª ed. *Coletânea da Legislação – Coordenação Geral do Sistema de Tributação – SRF – MF – 1970 a 1996*.
- DE PLÁCIDO e Silva. *Vocabulário Jurídico*.
- FRANCO, Hilário. *Contabilidade geral*.
- HIGUCHI, Hiromi & HIGUCHI, Fábio Hiroshi. *Imposto de Renda das Empresas – Interpretação e prática*, 20ª ed.
- ICHIHARA, Yoshiaki. *Direito tributário*, 6ª ed.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu & GELBCKE, Ernesto Rubens. *Manual de Contabilidade das sociedades por ações*, 3ª ed.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Temas de direito tributário*.
- MEIRELES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*.
- NEVES, Silvério das; VICECONTI, Paulo E. V. & GUAZZELLI JR., Synésio. *Imposto de Renda Pessoa Jurídica – Curso prático*, Editora Frase.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Guia IOB Imposto de Renda Pessoa Jurídica*.

TEBECHRANI, Alberto; CAMPOS, Fortunato Bassani & MACHADO, José Luis Ribeiro. *Regulamento do Imposto de Renda para: 1991, 1993 e 1995*, Ed. Resenha Tributária.

WATANABE, Ippo & PIGATTI JR., Luiz. *Coletânea de decisões tributárias federais*, Editora Saraiva.



CENTRO EDITORIAL E GRÁFICO
UNIVERSIDADE FEDERAL DE GOIÁS
Campus Samambaia - Caixa Postal 131
Fones: (062) 205-1616 e 821-1107
Fax (062) 205-1015
CEP 74001 970 - Goiânia - Goiás - Brasil
1997

Outras Publicações da
Editora Universidade de
Brasília

História – 2ª ed.
Políbios

O povo do lago – 2ª ed.
Richard E. Leakey
Roger Lewin

As origens do conhecimento
da imaginação – 2ª ed.
Jacob Bronowski

A nova aliança – 3ª ed.
Ilya Prigogine
Isabelle Stengers

A república – Livro VI – 2ª ed.
Platão

Herdeiros, parentes e
compadres (co-edição
HUCITEC)
Ellen F. Woortman

Dicionário de política – 9ª
ed.
Norberto Bobbio

Apesar da importância que o Imposto sobre a Renda exerce como um dos tributos de grande repercussão político-social e que propicia uma das maiores arrecadações, são escassas as fontes de pesquisa existentes sobre o mesmo, o que dificulta o adequado exercício das atividades profissionais que a ele estão diretamente vinculadas, haja vista a complexidade das formas de tributação e as constantes e sucessivas alterações da legislação fiscal.

Visando mostrar os conceitos básicos e possibilitar uma reciclagem e atualização da matéria, foi elaborado este livro, com base em estudos, pesquisas e na experiência pessoal adquirida pela autora ao longo dos anos, o qual tem como objetivo tornar acessível e expor, de maneira simples, o que constituiu, na prática, a legislação do Imposto sobre a Renda / Pessoa Jurídica, por meio de comentários aos artigos do Regulamento do Imposto de Renda 1994, tendo sido feitas as devidas atualizações com todas as normas editadas posteriormente à data do início de sua vigência.

Procurou-se dar uma visão geral da tributação das pessoas jurídicas — fatos geradores, 1990 a 1997, com a reunião da legislação vigente nos respectivos períodos até a edição das leis nos 9.317/96 e 9.430/96, aplicáveis a partir de 01/01/97.

