



UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA – UFPB
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS DE SANTA RITA
CURSO DE BACHARELADO EM DIREITO

YURI GLAUBER BARBOSA MACHADO

TAX PLANNING: UM ESTUDO SOBRE AS FORMAS DE APURAÇÃO DO
IMPOSTO DE RENDA: PRÓS E CONTRAS PARA EMPRESAS DO TIPO LTDA

Santa Rita - PB

2021

YURI GLAUBER BARBOSA MACHADO

***TAX PLANNING: UM ESTUDO SOBRE AS FORMAS DE APURAÇÃO DO
IMPOSTO DE RENDA: PRÓS E CONTRAS PARA EMPRESAS DO TIPO LTDA***

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Direito do Departamento de Ciências Jurídicas de Santa Rita da Universidade Federal da Paraíba, como exigência parcial para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Jurídicas.

ORIENTADOR: Prof. Me. Alex Taveira dos Santos

Santa Rita - PB

2021

Catálogo na publicação
Seção de Catalogação e Classificação

M149t Machado, Yuri Glauber Barbosa.

Tax Planning: um estudo sobre as formas de apuração do imposto de renda: prós e contras para empresas do tipo LTDA / Yuri Glauber Barbosa Machado. - Santa Rita, 2021.
65 f.

Orientação: Alex Taveira dos Santos.

Monografia (Graduação) - UFPB/CCJ/DCJ.

1. Imposto de renda. 2. Imposto de renda - pessoa jurídica. 3. Lucro real trimestral. 4. Lucro real anual.
I. Santos, Alex Taveira dos. II. Título.

UFPB/CCJ-SANTARITA

CDU 34

YURI GLAUBER BARBOSA MACHADO

**TAX PLANNING: UM ESTUDO SOBRE AS FORMAS DE APURAÇÃO DO
IMPOSTO DE RENDA: PRÓS E CONTRAS PARA EMPRESAS DO TIPO LTDA**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Direito do Departamento de Ciências Jurídicas de Santa Rita da Universidade Federal da Paraíba, como exigência parcial para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Jurídicas.

Orientador: Prof. Me. Alex Taveira dos Santos

Banca Examinadora

Data de Aprovação: ___/___/_____

Prof. Me. Alex Taveira dos Santos (Orientador)

Prof. Me. Waldemar Aranha Neto (Avaliador)

Profa. Me. Herleide Herculano (Avaliador)

RESUMO

O presente trabalho tem por objetivo se debruçar sobre a análise do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ). Entende-se que, de acordo com a Constituição Federal, o nosso Texto Maior, é da competência da União arrecadar o Imposto de Renda (IR) e o IRPJ. A pesquisa tem como objetivo aperfeiçoar o conhecimento quanto à forma de tributação pelo Lucro Real, afunilando quanto ao Lucro Real Anual (LRA) x Lucro Real Trimestral (LRT), bem como abordar o *tax planning*, planejamento tributário, do mais, busca-se apresentar um estudo no qual possa ser de grande importância a empresas e profissionais que de fato necessitam de tais informações. É também requisito desta pesquisa, mostrar as vantagens e as desvantagens quanto a apuração do IRPJ, com base no LRA e com base no LRT. A pesquisa será realizada baseada nas teses demonstradas pelos livros tributários pesquisados, princípios tributários, código nacional, Leis Ordinárias e Regulamento do IR, para compreender como se chegar ao valor correto a recolher por parte do governo.

Palavras-chaves: Imposto de Renda; Imposto de Renda de Pessoa Jurídica; Lucro Real Trimestral; Lucro Real Anual.

ABSTRACT

This paper aims to analyze the Corporate Income Tax analysis. It is understood that, according to the Federal Constitution, our Larger Text, it is the responsibility of the Union to collect IR and IRPJ. The research aims to improve knowledge about the taxation method for Real Profit, funneling about Annual Real Profit X Quarterly Real Profit, as well as addressing tax planning, tax planning, moreover, we seek to present a study in which it can be of great importance to companies and professionals who indeed needs such information. It is also a requirement of this research to show the advantages and disadvantages regarding the calculation of the Corporate Income Tax, based on the Real Annual Profit and based on the Quarterly Real Profit. The research will be carried out based on the theses demonstrated by the researched tax books, tax principles, National code, Ordinary Laws and Income Tax Regulation, to understand how to reach the correct amount to be collected by the government. In other words, look for a way to benefit companies regarding the form of payment, using the Law itself for this purpose.

Keywords: Income tax; Corporate Income Tax; Quarterly Real Profit; Annual Real Profit.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Situação Hipotética como efeito de exemplificação / Incentivos Fiscais

Tabela 2 - Códigos da Receita Federal para Apuração IRPJ

Tabela 3 - Ramos de Atividades e Alíquota aplicável ao Lucro Mensal (Estimativa)

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	10
2 IMPOSTO DE RENDA	15
2.1 RELATO CRONOLÓGICO.....	19
2.2 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E COMPETÊNCIA	22
2.3 ASPECTOS FISCAIS E SOCIAIS.....	25
2.4 ARRECADAÇÃO.....	27
3. ASPECTOS FUNDAMENTAIS DO IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA	28
3.1 REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO IRPJ	32
3.1.1 Critérios no IRPJ	34
3.2 LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO DO IRPJ	38
3.2.1 Modalidades de lucros.....	39
4 FORMAS DE APURAÇÃO DO LUCRO NAS EMPRESAS LTDA	44
4.1 SIMPLES NACIONAL	44
4.2 LUCRO PRESUMIDO	46
4.3 LUCRO REAL	48
4.4 LUCRO ARBITRADO	50
5. TAX PLANNING E A ANÁLISE DOS PRÓS E CONTRAS DA APURAÇÃO DO LUCRO REAL ANUAL OU TRIMESTRAL NAS EMPRESAS LTDA.....	51
5.1 PESSOAS JURÍDICAS OBRIGADAS AO LUCRO REAL	52
5.2 ADIÇÕES E EXCLUSÕES DO LUCRO LÍQUIDO.....	53
5.3 DEDUÇÕES DO IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA.....	54
5.4 LUCROS REAL TRIMESTRAL	56
5.5 LUCRO REAL ANUAL	57
5.6 POSICIONAMENTO CRÍTICO.....	62
6 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	64
REFERÊNCIAS.....	66

1 INTRODUÇÃO

O presente estudo está imerso no campo do Direito Tributário, e tem por objeto a análise acerca do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e apuração pelo lucro real da periodicidade trimestral e anual, bem como abordar o *tax planning*, planejamento tributário, sendo este de fundamento primordial para uma vida empresarial de sucesso. A Constituição Federal de 1988 atribui competência a União para instituir e arrecadar o Imposto de Renda, sendo este predominantemente fiscal, justifica-se que seja esse imposto de competência federal porque só assim pode ser utilizado como instrumento de redistribuição de renda, buscando manter em equilíbrio o desenvolvimento econômico das diversas regiões.

Nos dias de hoje, figura como a principal fonte de receita tributária e tem, portanto, função nitidamente fiscal. Possui também grande importância como instrumento de intervenção do Poder Público no direito econômico. Embora tenha função predominantemente fiscal, o imposto de renda tem também função extrafiscal altamente relevante, por incidir em aspectos sociais da comunidade. Busca a redistribuição de riquezas, não apenas em razão de pessoas, como também de lugares. Presta-se de grande valia para incrementar o desenvolvimento econômico regional e setorial.

Com o intuito de minimizar as divergências no que tange o conceito de renda ou o que poderia ser tomado como fato gerador do imposto de renda, é competência da União atuar sobre os impostos, rendas e proventos de qualquer natureza, tem como objetivo gerar aquisições da disponibilidade econômica ou jurídica, dessa forma, a União tem a competência para instituir e cobra o devido tributo e observar de qual forma ele será utilizado pelo Estado em benefício da população.

O imposto de renda incide sobre as rendas e proventos auferidos em determinado período. Em princípio, o imposto é de incidência anual. Existem, porém, ao lado dessa incidência genérica, incidências específicas, denominadas incidências na fonte. Podem ser mera antecipação da incidência genérica e podem ser, em alguns casos, incidência autônoma.

Tratando-se de incidência anual, seu fato gerador é da espécie dos fatos continuados. E, por ser resultado de um conjunto de fatos que acontecem durante determinado período, é razoável dizer-se também que se trata de um fato gerador

complexo. Iniciado o período, está definido o regime jurídico do imposto. Nenhuma lei pode modificar os critérios de determinação do valor do imposto.

O contribuinte pode ser pessoa física, natural (IRPF), ou pessoa jurídica (IRPJ), equiparando-se a elas as empresas, firmas individuais, bem como as pessoas físicas que, em nome individual, exploram, habitual e profissionalmente, qualquer atividade econômica de natureza civil ou comercial, com o fim especulativo de lucro, mediante venda a terceiro de bens ou serviços

O Brasil tem uma das cargas tributárias mais elevadas do mundo. Atualmente, ela corresponde, aproximadamente, 37% do PIB (Produto Interno Bruto. Na realidade atual apresenta uma alta concentração da participação no bolo tributário nacional, de acordo com Associação Mineira dos Municípios a União detém 70%, os Estados com 25%, ficando os municípios com algo em torno de 5% da arrecadação.

O pagamento do IRPJ deve ser feito por meio da DARF (abreviação de Documento de Arrecadação de Receitas Federais). Essa é uma guia que pode ser gerada pelo contador no Ministério da Fazenda e na Secretaria da Receita Federal. Esse pagamento pode ser feito trimestralmente, nos dias 30 ou 31 dos meses de março, junho, setembro e dezembro.

Também é possível fazer a apuração anualmente, sempre no dia 31 de dezembro. Isso, caso a empresa opte por adotar a modalidade de Lucro Real. Em função disso, é preciso saber como o imposto pode ser calculado. O IRPJ depende do regime tributário em que a empresa se enquadra. No caso das alíquotas do Imposto de Renda tributadas pelos regimes de Lucro Real, Lucro Presumido ou Lucro Arbitrado, os valores são de 15% sobre os resultados obtidos.

Os regimes tributários realizados no Brasil são de 3 ordens. Eles permitem que as empresas possam selecionar a melhor opção para as contribuições no sistema tributário. Assim, determinamos essas ordens no sistema: Lucro Real, Lucro Presumido, Simples Nacional.

Cada regime tributário é selecionado conforme as áreas de atuação do empreendimento. Nele, a apuração do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica dependerá de três coisas: da sua atividade econômica; do o segmento em que atende; e da demanda de valores movimentados anualmente.

Cada empreendimento tem a oportunidade de optar por um tipo de regime tributário específico e correspondente para as suas necessidades. Assim, a declaração desses impostos deve ser realizada conforme a determinação do contribuinte. Nessa perspectiva, vamos abordar os meios de declaração para cada caso: simples nacional, lucro presumido e lucro real.

Empresas que atuam com atividades filantrópicas, culturais, recreativas e científicas são isentas do pagamento do Imposto de Renda. O IRPJ pode ser pago por meio da guia chamada DARF, gerada pelo contador, exceto para optantes do Simples Nacional, que podem utilizar somente o DAS.

É preciso salientar que, diferentemente do Imposto de Renda de Pessoa Física, contribuição devida pelas pessoas físicas, o IRPJ não é anual. Como visto anteriormente, ele deve ser pago a cada três meses. No caso de quem está sob o regime tributário de Lucro Real, existe a possibilidade da apuração ser mensal. Como visto, a definição do regime tributário da sua empresa tem total importância em relação ao IRPJ.

Problematizando o presente estudo, acontece que existe uma problemática em relação a forma de recolhimento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica optantes pelo Lucro Real, recolher esse imposto da forma trimestral ou anual, qual seria a melhor forma de acordo com as características da empresa.

Dessa forma, de acordo com a legislação tributária, as pessoas jurídicas possuem basicamente seis modalidades distintas de apuração do IRPJ e CSLL, vamos analisar na pesquisa o Lucro Real, uma modalidade de tributação calculada sobre a apuração do resultado (lucro ou prejuízo) líquido contábil das pessoas jurídicas, acrescentando-se as adições (regra geral são as despesas não dedutíveis e provisões temporárias) e as exclusões (regra geral as receitas não tributáveis e reversões de provisões temporárias).

Normalmente essa tributação aplica-se para: grandes empresas, determinados segmentos da economia, que utilizam incentivos fiscais, empresas que efetuam operações no comércio exterior e, empresas que são obrigadas pela legislação tributária a essa modalidade de tributação.

As pessoas jurídicas que estão obrigadas à apuração do lucro real conforme determinam a legislação tributária são as que possuem as seguintes características,

como por exemplo, tenham auferido receita bruta total no ano calendário anterior igual ou superior a R\$48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais) ou o limite proporcional ao número de meses nos casos de início de atividades em outra data que não o mês de janeiro.

Optarem por recolher o IRPJ mensal pelo regime de estimativa (lucro real anual), se dediquem à construção, incorporação, compra e venda de imóveis que tenham registro de custo orçado, nos termos das normas aplicáveis a essas atividades, seja sociedade de propósito específico, formada por microempresas e empresas de pequeno porte, optantes pelo simples nacional, explorem as atividades de securitização de créditos imobiliários, financeiros e do agronegócio.

O Lucro Real possui duas periodicidades distintas de apuração, sendo que as pessoas jurídicas podem optar por uma delas o trimestral a apuração efetuada por meio de balanços trimestrais, encerrados respectivamente nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário. Já o anual por meio de estimativas mensais ou por meio de balanço de suspensão ou de redução, e ainda com a apuração de ajuste anual do lucro real ao final do período de apuração (31 de dezembro de cada ano-calendário).

É importante ressaltar que o recolhimento por estimativa mensal, ou ainda, por meio de balanço de redução ou suspensão, corresponde à opção pelo lucro real anual, muito embora os recolhimentos sejam mensais, referem-se às antecipações do IRPJ e CSLL devidos até o momento em que for efetuado o ajuste anual ao final do período de apuração em 31 de dezembro.

Em relação ao lucro real trimestral, a apuração é definitiva ao final de cada trimestre e não existe a possibilidade de efetuar o recolhimento mensal por estimativa. O IRPJ e a CSLL são recolhidos no último dia do mês posterior ao encerramento do trimestre, ou ainda, em três quotas iguais e sucessivas que devem ser recolhidas no último dia útil do mês posterior ao encerramento do trimestre em relação à primeira quota, e a segunda e a terceira quotas serão pagas respectivamente nos meses subsequentes, devendo ser acrescidas de juros Selic.

De fato, na prática a maioria das empresas opta pela apuração e pagamento do IRPJ e CSLL pelo lucro real anual com o objetivo de utilizar o cálculo mensal por estimativa ou suspender e/ou reduzir o pagamento da estimativa de acordo com os

resultados acumulados que apurar em balanços ou balancetes levantados especificamente para esse fim.

Dessa forma temos como objetivos da pesquisa, tornar assimilável a prática a ser adotada para diminuir o impacto tributário sobre as empresas que tenham seu lucro variável mensal. Mostrar aos contribuintes qual a melhor forma de recolher seus impostos tendo como foco a apuração pelo Lucro Real Anual e Lucro Real Trimestral. Demonstrar a estimativa mensal através na receita periódica e balanço/balancetes de suspensão/redução acumulados, executar a opção escolhida conforme as leis que as regem.

Justificativa da escolha do tema da pesquisa trata que além de aprimorar o conhecimento quanto à forma de tributação pelo Lucro Real, especificamente quanto ao Lucro Real Anual e do Lucro Real Trimestral, busca-se desenvolver um trabalho no qual possa ser de grande importância a quem realmente necessita de tais informações.

Este trabalho também tem o propósito de mostrar para médias e grandes empresas os benefícios e as desvantagens que a apuração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, com base no Lucro Real Anual Estimativa e conseqüentemente com base no Lucro Real Trimestral proporciona.

Com base na receita líquida as alíquotas para encontrar a base de cálculo e lucro real são os mesmos usados pelo Lucro Presumido. Caso forem utilizados os balanços ou balancetes, para que seja suspenso ou reduzido o imposto, ele deve ser transcrito no livro diário até a data fixada para o pagamento do imposto do respectivo mês e os resultados apurados deverão ser ajustados no Livro de Apuração do Lucro Real.

É apropriado lembrar que não pode cogitar a compensação de prejuízos fiscais do próprio ano, somente poderão ser compensados prejuízos fiscais existentes em 31 de dezembro do ano anterior no final do exercício quando for fazer a apuração anual, respeitando o limite de 30% do lucro real.

Esta seção enfoca a metodologia utilizada no desenvolvimento da pesquisa sugerida, abordando-se o enquadramento metodológico e a coleta e análise dos dados. Enquadramento Metodológico deste trabalho, quanto aos objetivos, é classificado como exploratório. A pesquisa tem como objetivo proporcionar maior

familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou a construir hipóteses. Sendo assim, busca-se analisar a alíquota efetiva do IRPF, a fim de conhecer alguns de seus aspectos. Com base nos procedimentos técnicos utilizados, a pesquisa classifica-se como bibliográfica pois faz uso de material já elaborado.

A abordagem é quantitativa por abordar dados numéricos obtidos nas fontes estudadas, fornecendo análise numérica do tema proposto. Coleta e Análise dos Dados Primeiramente, visando ao embasamento teórico da pesquisa, faz-se um estudo da história dos tributos no mundo e especificamente no Brasil.

De modo a abarcar de forma holística o estudo e da necessidade da análise de diversas questões subjacentes, inicialmente abordar-se-á de forma sucinta os conceitos relacionados ao tema, com o objetivo de fornecer substrato teórico para o desenvolvimento do presente estudo. Em momento posterior tratar da problemática da pesquisa e já a guisa de conclusão, o presente trabalho debruçar-se-á sobre as questões que dificultam a aplicação das normas e por fim, abordar-se-á o ponto de vista crítico do autor sobre o presente estudo.

2 IMPOSTO DE RENDA

Este capítulo inicia com uma breve introdução à história do imposto de renda, abordando seus aspectos político, socioeconômico, social e legal. Após a análise histórica, observa-se a posição atual do imposto de renda para a arrecadação federal. Explorando o aspecto social do imposto de renda, a concentração de renda no Brasil é abordada.

A estrutura da República Federativa do Brasil é composta pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, sendo todos autônomos. Contudo, a Constituição Federal de 1988 outorgou a cada um desses entes, determinados tributos próprios, para que eles pudessem fazer frente as suas despesas. Essa outorga é denominada competência tributária. Definir o que é renda, mesmo que raramente encontrado um consenso, é importante.

No entanto é necessário ainda definir e explicar dentre outros aspectos, qual seria a alíquota justa a ser aplicada, ou seja, a que atenda às necessidades dos cofres

públicos sem ferir o princípio tributário constitucional da capacidade econômica, previsto no art. 145, §1º, da Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 1988).

Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Este princípio, aplicado à cobrança do imposto sobre a renda, sugere que seja tributada não a renda em si, mas o que dela o contribuinte pode dispor para tal. No intuito de estabelecer a correta relação entre renda, capacidade contributiva e imposto devido, a legislação institui alíquotas diferenciadas conforme a renda percebida, lançando mão de uma tabela progressiva de alíquotas de acordo com a renda tributável.

Entretanto, apenas essa progressividade na tabela das alíquotas não garante o cumprimento do dispositivo constitucional supracitado, sobrecarregando mais uns contribuintes do que outros, pois vários gastos não podem ser deduzidos da base de cálculo.

A importância da correta definição de renda tributável dá-se pelo consequente reflexo no cálculo do imposto a pagar. O que hoje é tributado pelo imposto de renda, nem sempre pertenceu ao conceito de renda, assim como certos fatos econômicos foram excluídos da incidência do imposto.

O imposto de renda incide hoje sobre a renda e proventos de qualquer natureza, com larga abrangência da incidência, conforme explicita CTN. Quando um legislador aponta a possibilidade de implantação do imposto de renda, inevitavelmente a discussão passa pela definição do conceito de renda, mais precisamente, de renda tributável.

Segundo Rubens Gomes de Sousa (1970), a primeira definição razoável de renda foi dada por Hermann-Schmöller, quando a associou à “noção de livre disponibilidade, segunda a qual somente seria renda a parcela acrescida da riqueza de que o titular pode dispor sem prejudicar seu capital”.

Sendo o conceito de renda tão polêmico, o CTN, na tentativa de encerrar as discussões, excluiu da hipótese de incidência a denominação dada à renda,

tributando-a independentemente da denominação dada a esta, tributando renda e proventos de quaisquer naturezas (Art. 43, II, §1o, CTN). Dessa forma podemos entender que a causa da renda não importa, inclusive a sua procedência contrária a direito, ou seja, a ilicitude da renda não invalida a cobrança do imposto de renda. Assim, aquele que auferir renda ilícita não somente pagará o imposto, mas sofrerá sanções cabíveis quanto à ilegalidade do ato.

A Constituição da República Federativa do Brasil engloba em seu conjunto ordenado de normas, disposições a respeito do ordenamento tributário brasileiro, principalmente no que se refere às competências tributárias. Um reflexo do compósito político, econômico e social da Constituição vigente, onde procura apreciar em seu texto preceitos gerais concernentes à própria organização financeira do Estado.

Assim, em matéria tributária, a Constituição da República Federativa do Brasil é o instrumento utilizado para delinear o campo de atuação dos entes políticos, no que tange a competência para tributar. Nesse sentido, se assegura:

A Constituição Federal, em regra, não institui tributos, mas sim estabelece a repartição de competência entre os diversos entes federativos e permite que os institua com observância do princípio da reserva legal (BRASIL, 1988).

Tendo em vista que a Constituição não institui tributo, mas outorga competências para que a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal o façam, é certo que a lei tributária vige no território da entidade política a qual foi outorgada competência para instituir o tributo respectivo. Por exemplo, a Constituição Federal outorgou poderes para que cada Estado institua o seu IPVA, bem como defina as regras de sua incidência, tais como definição de alíquotas, contribuintes e responsáveis. De acordo com Ataliba a competência tributária nasce:

Por força de lei, da ocorrência do fato imponible. A configuração do fato (aspecto material), sua conexão com alguém (aspecto pessoal), sua localização (aspecto espacial) e sua consumação num momento fático determinado (aspecto temporal), reunidos unitariamente determinam inexoravelmente o efeito jurídico desejado pela lei: criação de uma obrigação jurídica concreta, a cargo de pessoa determinada, num momento preciso (ATALIBA, 1993).

A atuação dos entes federativos não é ilimitada. Pelo contrário, ela está adstrita aos próprios ditames constitucionais, que ao mesmo tempo em que atribui o poder de

tributar a cada um dos entes políticos, limita o exercício desse poder, impedindo que invada a seara de competência tributante de outra entidade política contemplada, assegurando ao contribuinte a garantia de não ser tributado pelo mesmo fato gerador por mais de um ente político.

Na definição de Carraza, competência tributária é a aptidão para criar tributos, descrevendo legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas (2011). Portanto, pode-se dizer que entre o pagador e o poder público, está o município. A obrigação do tal tributo pode ser o sujeito ativo e o passivo:

Sujeito ativo: o município é o sujeito do tributo do ISS, considerando-se princípio da territorialidade que diz que cada um possui requisitos para cobrar no seu território, esse pagamento, contanto que se verifique as normas da legislação superior (VETARISCHI, 2005).

O sujeito passivo é a pessoa física ou jurídica, privada ou pública que está em ligação direta com a materialidade da hipótese legal de incidência tributária. Se o nascimento do tributo está intrinsecamente relacionado com o direito subjetivo dos entes políticos exercitarem sua competência tributária, esta deve conter alguns elementos considerados essenciais para que o tributo seja assim instituído. Carrazza adverte que:

Consideram-se elementos essenciais da norma jurídica tributária os que, de algum modo, influem quanto à existência e na liquidez tributo; a saber: a hipótese de incidência do tributo, seu sujeito ativo, seu sujeito passivo, sua base de cálculo e sua alíquota (CARRAZA, 2005).

Existe diversas possibilidades do Estado se financiar – tributos, operações de crédito, doações etc. As entradas de recursos necessários para a administração cumprir suas metas e objetivos são chamados de receita orçamentária. Para elaborar o orçamento, que irá servir de instrumento de controle dos gastos públicos, as receitas do próximo exercício são previstas, estimando-se seu valor, já as despesas são fixadas, ou seja, estão autorizados certos valores para serem aplicados pela administração pública.

A base legal do orçamento público encontra-se na Lei 4.320/64 que estatui normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e

balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Esta lei define a Lei Orçamentária Anual (LOA), em seu art. 2º, como sendo um documento, em forma de lei, que contém “a discriminação da receita e despesa de forma a evidenciar a política econômica financeira e o programa de trabalho do Governo”. Ainda de acordo com a Lei 4.320/64, as receitas são classificadas em correntes e de capital.

Receitas correntes são os recursos financeiros que regularmente ingressam nos cofres do Estado. As receitas correntes dividem-se em subgrupos, dentre os quais está a receita tributária, que engloba o montante arrecadado com impostos, taxas e contribuições de melhoria.

A receita proveniente do imposto de renda é, então, uma receita corrente, tributária. As entradas de recursos – receitas – também podem ser originárias – pela utilização dos bens que o Estado possui como qualquer outro sujeito privado – ou derivadas – prestações patrimoniais impostas aos cidadãos. Os tributos são exemplos de receitas derivadas. Embora o termo imposto seja popularmente utilizado com o sentido de tributo, os dois termos não se confundem.

Segundo o Código Tributário Nacional (CTN), “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” (art. 3º, CTN).

O CTN relaciona as espécies de tributos, sendo eles: impostos, taxas e contribuições de melhoria. O imposto é definido como o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

Dessa forma, o que diferencia o imposto de outros tributos é a inexistência da contraprestação por parte do Estado. Existem vários impostos instituídos no Brasil, cada qual com sua competência. Entre os federais está o Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, previsto na Constituição Federal.

2.1 RELATO CRONOLÓGICO

A literatura fornece posições que divergem quanto ao surgimento das discussões do imposto de renda no Brasil, porém convergem quanto às principais

preocupações dos legisladores ao tentar constituí-lo. A seguir são destacados alguns momentos e relatos históricos a respeito, a fim de fornecer subsídios para posteriores indagações quanto aos aspectos atuais do imposto sobre a renda, bem como fundamentar as análises críticas formuladas no decorrer da pesquisa.

As mesmas dificuldades encontradas ainda hoje a respeito da progressividade do imposto de renda. A preocupação com a proporcionalidade do imposto, a fim de torná-lo justo, encontra um fator complicador nas tantas e diferentes situações econômicas das pessoas.

O Imposto de Renda foi instituído em 1922, mas, somente após a 2ª Guerra Mundial essa arrecadação começou a ter maior impacto. A liderança em números veio, pela primeira vez, em 1943. Desse ano até 1978, o IR alternava o primeiro lugar com o Imposto de Consumo. Essa disputa acabou em 1979, quando o IR tornou-se o número 1 em arrecadações, permanecendo no posto até os dias atuais.

Segundo Cavalcanti (1959) “o primeiro inquérito sobre a conveniência de introduzir este imposto no Brasil deve-se a Afonso Celso em 1879”, e cita entrevista realizada por este, na qual colheu opinião de diversas personalidades. O autor traz também as discussões acerca de uma possível inconstitucionalidade do imposto sobre a renda, o que por algumas vezes barrou a aprovação de tal tributo. Apesar das divergências, a Lei no 4.625 de 31 de dezembro de 1922 criou o imposto geral sobre a renda, embora mais de cinquenta anos de iniciadas as propostas.

Esta lei dispunha sobre o orçamento da República dos Estados Unidos do Brasil, para o ano de 1923 (BRASIL, 2007). Sendo este um estudo do imposto sobre a renda, cabe reproduzir aqui o artigo da referida lei, a título de conhecimento histórico, permitindo comparações com a atualidade:

Art. 31. Fica instituído o imposto geral sobre a renda, que será devido, annualmente, por toda a pessoa physica ou juridica, residente no território do paiz, e incidirá, em cada caso, sobre o conjunto liquido dos rendimentos de qualquer origem. I. As pessoas não residentes no paiz e as sociedades com sede no estrangeiro pagarão o imposto sobre a renda liquida, que lhes for apurada dentro do território nacional. II. É isenta do imposto a renda annual inferior a 6:000\$ (seis contos de reis), vigorando para a que exceder dessa quantia a tarifa que for annualmente fixada pelo Congresso Nacional. III. Será considerado liquido, para o fim do imposto, o conjunto dos rendimentos auferidos de qualquer fonte, feitas as deducções seguintes: a. impostos e

taxas; b. juros de dívidas, por que responda o contribuinte; c. perdas extraordinárias, provenientes de casos fortuitos ou força maior, como incêndio, tempestade, naufrágio e acidentes semelhantes a esses, desde que tais perdas não sejam compensadas por seguros ou indenizações; d. as despesas ordinárias realizadas para conseguir assegurar a renda. IV. Os contribuintes de renda entre 6:000\$ (seis contos de reis) e 20:000\$ (vinte contos de reis) terão dedução de 2% (dous por cento) sobre o montante do imposto devido por pessoa que tenha a seu cargo, não podendo exceder, em caso algum, essa dedução a 50% (cincoenta por cento) da importância normal do imposto. V. O imposto será arrecadado por lançamento, servindo de base a declaração do contribuinte, revista pelo agente do fisco e com recurso para autoridade administrativa superior ou para arbitramento. Na falta de declaração o lançamento se fará ex-officio. A impugnação por parte do agente do fisco ou o lançamento ex-officio terão de apoiar-se em elementos comprobatórios do montante de renda e da taxa devida. VI. A cobrança do imposto será feita cada anno sobre a base do lançamento realizado no anno imediatamente anterior. VII. O Poder Executivo providenciará expedindo os precisos regulamentos e instruções, e executando as medidas necessárias, ao lançamento, por forma que a arrecadação do imposto se torne efectiva em 1924. VIII. Em o regulamento que expedir o Poder Executivo poderá impor multas até o máximo de 5:000\$ (cinco contos de réis) (BRASIL, 2007).

Por se tratar de tributo polêmico, o governo teve a cautela de não cobrá-lo de imediato, solicitando ao engenheiro Francisco Tito de Souza Reis um estudo cuidadoso deste imposto. O engenheiro era um profundo estudioso das questões tributárias e inspirou-se no imposto de renda francês, propôs uma classificação dos rendimentos, e uma tabela com taxas proporcionais que incidiriam sobre a renda global (BRASIL, 2007). Já em 1934 o imposto sobre a renda passou a integrar a Constituição Federal:

Art. 6o – Compete privativamente a União: I – decretar impostos: c) Sobre de renda e proventos de qualquer natureza, excetuada a renda cedular de imóveis”. Com essa redação, as divergências sobre o que viria a ser renda não demoraram a aparecer, ou melhor, a reaparecer. (BRASIL, 2007).

Enquanto para a justa cobrança de um imposto que incida sobre bens imóveis, por exemplo, faz-se necessário saber quase que somente a quem ele pertence,

quando se trata do imposto sobre renda não basta conhecer quem auferiu a renda, mas tão importante quanto, é definir corretamente o que vem a ser a renda.

Dessa forma analisando a evolução do imposto de renda, nota-se a sempre presente preocupação com a progressividade do imposto, ou seja, ajustar a cobrança de tal forma que o montante a pagar seja maior quanto maior a renda e, em alguns casos, isentando aqueles com renda inferior a um limite mínimo estabelecido.

Dessa forma, existe uma discussão ainda mais delicada, pois não basta definir o que seja renda – o que já representa séria dificuldade. É necessário que, desta renda, destaque-se o quanto pode ser tributado. Parte da renda percebida pelo indivíduo deve ser preservada, pois dela depende a manutenção deste e de sua família. Deve-se, portanto, estabelecer estes limites e conceituar renda tributável.

2.2 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E COMPETÊNCIA

Sendo definida a renda passível de tributação, sobre ela incidirá o imposto de renda, independente de outros fatores. A composição das despesas, por exemplo, pode ser muito diferente nas várias classes de rendimento. Considerar estes variados perfis é uma forma de atender ao princípio da capacidade contributiva, isto é, o tributo deve ser cobrado dentro das possibilidades de pagamento do contribuinte, tendo em vista suas necessidades fundamentais.

Um destes temas é a capacidade econômica, sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitando os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. Assim, segundo Cassone (2006, p. 189), “o princípio da capacidade contributiva é um conceito econômico e de justiça social, verdadeiro pressuposto da lei tributária”. Dessa forma, segundo o autor o intuito da justiça social sempre esteve ligado a capacidade contributiva de cada indivíduo.

É preciso considerar não somente a situação financeira do contribuinte, mas também sua situação econômica e social. Diferentes contribuintes, com o mesmo rendimento bruto, não necessariamente apresentam a mesma capacidade

contributiva. Cobrar o imposto de renda progressivamente contribui para a distribuição da renda.

No Brasil, a questão da concentração é notadamente um problema social. Entretanto não é apenas um problema nacional. Observa-se a má distribuição da renda por todo o planeta, este problema tende a aumentar conforme aumenta o desenvolvimento. Pelo que se conhece da história da humanidade, aliás, somente as comunidades primitivas praticam uma distribuição mais ou menos igualitária da riqueza material produzida entre seus membros, na medida mesmo em que as classes sociais ou não existem ou são pouco diferenciadas. A partir do aparecimento e desenvolvimento das sociedades de classe, a riqueza produzida pelas 'classes inferiores' necessariamente se concentra nas mãos das 'classes superiores'.

Este tema é abrangente e polêmico, já que as classes que detêm a concentração da renda são as que também detêm o poder, o quadro tende a piorar. O acúmulo do capital torna-se mais fácil quanto mais capital se tem. Isso ocorre por diversos fatores, mas no que toca o assunto do presente trabalho, a principal causa é a disponibilidade da renda. Todas as pessoas têm necessidades básicas que precisam ser satisfeitas – saúde, moradia, alimentação, educação etc.

A competência tributária é privativa, incaducável, de exercício facultativo, improrrogável, irrenunciável, indelegável. Não se pode confundir competência com capacidade. Em relação ao exercício da competência tributária, cumpre consignar a lição de Carrazza, que apregoa:

A competência tributária esgota-se na lei. Depois que esta for editada, não há falar mais em competência tributária (direito de criar o tributo), mas, somente, em capacidade tributária ativa (direito de arrecadá-lo, após a ocorrência do fato imponible). Temos, pois, que a competência tributária, uma vez exercitada, desaparece, cedendo passo à capacidade tributária ativa. De conseguinte, a competência tributária não sai da esfera do Poder Legislativo; pelo contrário, exaure-se com a edição da lei veiculadora da norma jurídica tributária (CARRAZA, 2005, p.471).

A competência tributária é indelegável, estando fixando exclusivamente pela Constituição Federal, não podendo ser alterada, como pode ser visto no artigo 7º do Código Tributário:

Art. 7º- A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do art. 18 da Constituição (BRASIL, 1966).

A competência tributária se distingue da capacidade tributária ativa. A primeira é o poder, a aptidão de criar tributos, é legislar instituindo tributos, já a segunda é a capacidade de ser sujeito ativo da relação jurídica tributária.

A competência tributária pode ser classificada ou repartida espécies, como, por exemplo, a privativa, comum, residual. A rigor, a privativa ocorre quando a entidade política que recebe o poder de decretar determinado tributo é uma única, não se admitindo que outra entidade política atinja determinada área, como, por exemplo, a União diante dos Impostos de Exportações. Podemos dizer que essa competência serve para instituir impostos ordinários (Impostos Federais, Estaduais e Municipais). Nesse caso, cada ente tem a sua competência.

A própria Constituição determina o rol de impostos inerentes a cada ente tributante, em que pese o artigo 153 da Carta Maior enumerar os impostos federais, de competência privativa da União, o qual, a título de exemplo, vale transcrever em sua literalidade:

Art. 153 (CF). Compete à União instituir impostos sobre:

- I - importação de produtos estrangeiros;
- II - exportação, para exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;
- III - renda e proventos de qualquer natureza;
- IV - produtos industrializados;
- V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas à títulos ou valores mobiliários;
- VI - propriedade territorial rural;
- VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar (BRASIL, 1988).

Os Impostos de competência dos Estados e do Distrito Federal foram tratados pelo artigo 155 da CF, conforme disposto a seguir:

Art.155 (CF). Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

- I - transmissão causa mortis e doação de quaisquer bens e direitos;

- II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;
- III - propriedade de veículos automotores (BRASIL, 1998).

Já os Impostos Municipais foram previstos no artigo 156 da CF, que assim estabelece:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

- I - propriedade predial e territorial urbana;
- II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;
- III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar (BRASIL, 1998).

Temos também competência tributária comum, onde duas ou mais entidades políticas recebem poderes para decretar um mesmo tributo. É o caso do Estado e Município diante do imposto sobre a circulação de combustíveis líquidos e gasosos, refere-se também aos tributos chamados vinculados, ou seja, taxas e contribuições de melhoria, que por sua natureza são oriundos de atividades do Estado. Trata-se de competência comum em virtude de poder ser exercida pelas quatro pessoas jurídicas de direito público, União, Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Antes de iniciar um estudo do imposto propriamente dito, cabe citar sua base legal. Existe todo um conjunto de leis que juntas formam a fundamentação legal do imposto de renda. Não somente leis diretamente ligadas a este imposto, mas também legislação complementar que constitui também elemento essencial a uma apreciação jurídica completa. A seguir estão relacionadas as principais leis que regem o imposto de renda. Na CF/88, o imposto de renda está previsto como imposto de competência federal, e possui as seguintes características.

2.3 ASPECTOS FISCAIS E SOCIAIS

Os tributos são parte essencial da política fiscal. Para que o Estado possa exercer suas funções, precisa de recursos. São várias as fontes de recursos do governo, no entanto, a principal delas é a Receita Tributária. Esta receita é

comprometida pelo alto grau de sonegação de tributos no Brasil. Um estudo da história dos tributos mostra constante a relutância da população em pagar tributos.

A sonegação tributária no Brasil alcança números robustos, os quais refletem falhas na fiscalização e o descontentamento da população. Apesar de ainda haver significativa sonegação do IRPF, esse quadro vem se amenizando através do trabalho eficiente dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil (AFRFB), que promovem o constante aperfeiçoamento na declaração do IRPF, assim como na fiscalização, resultando no aumento da eficiência na cobrança deste imposto. A sonegação tributária foi tema de interessante artigo publicado por Schüler (1991):

Onde são apontadas algumas de suas possíveis causas: a) Imposições tributárias sem efetiva anuência das pessoas tributadas; b) Estabelecimento de alíquotas tributárias demasiado altas, especialmente nos impostos indiretos federais e estaduais, ao invés de arrecadar muito através de módica incidência em grande volume de operações; c) Punibilidade branda sobre o sonegador de impostos; d) Relutância dos fiscos federal, estaduais e municipais na aplicação da lei penal aos sonegadores; e) Má aplicação de parte significativa da receita tributária; f) Remuneração baixa ou instável dos fiscais; g) Prevaricação e corrupção de administradores e agentes fiscalizadores; h) Insuficiência de fiscais tributários; i) Desaparelhamento tecnológico das repartições fiscais; j) Inadequada interpretação da garantia de sigilo bancário a pessoas físicas e jurídicas; k) Tolerância cultural da população com a sonegação de impostos (SCHÜLER, 1991)

A observação do resultado apresentado por Schüler e a observação do cotidiano das pessoas não deixam dúvidas de que são vários os motivos que levam as pessoas a não pagarem seus tributos. O Estado deve estar atento ao descontentamento, procurando meios de financiamento pelos tributos que atendam às necessidades de todas as partes envolvidas, buscando a aprovação da população a fim de minimizar as perdas com a sonegação.

O imposto sobre a renda é válvula de segurança e pode, além de tudo, exercer, na sociedade contemporânea, elevado papel política e social, além de financeiro e fiscal. É o imposto sobre os ricos. Poupa os pobres.

Da sua aplicação resulta um justo corretivo à má divisão de fortuna. Paga mais quem ganha mais. São essas as medidas que impedem a revolução social. Aí vem bramindo a onda. Para evitá-la, vamos ao seu encontro, de braços abertos, se não

queremos soçobrar sob o seu peso. Com o imposto sobre a renda, igualitário e nivelador, evoluímos para os ideais de equilíbrio social, diminuindo os antagonismos e diferenças de classes e de fortuna. O assunto é complexo uma vez que os tributos, em especial o imposto de renda, são a principal fonte de financiamento do Estado. Não basta, então, idealizar um imposto que distribua a renda.

É preciso encontrar um equilíbrio entre a justiça fiscal e o orçamento público, já que o imposto de renda tem função arrecadadora e não reguladora. O imposto de renda é classificado como tributo de natureza arrecadadora, diferentemente do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) ou do Imposto sobre Exportação (IE) que apresentam extra fiscalidade, sendo impostos regulatórios.

O imposto de renda tem papel importante na arrecadação da União. Uma política fiscal do governo não pode deixar de levar em consideração suas necessidades de financiamento. Uma vez que a própria CF/88 confere ao IRPF a tarefa de atender aos princípios da progressividade e da capacidade contributiva, é de se esperar que numa análise da arrecadação deste imposto se verifique tal fato. Vários estudos neste sentido sugerem um reajuste na tabela do imposto de renda, seja nas suas faixas de renda, seja nas alíquotas.

2.4 ARRECADAÇÃO

A receita do imposto de renda provém de três fontes básicas: Imposto de Renda das Pessoas Físicas (IRPF), Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF). Suas respectivas formas de arrecadação estão detalhadas no RIR/99.

Cabe aqui a transcrição literal do artigo 145 da Constituição Federal que dispõe:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: [...]

- I - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;
- II - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas (BRASIL, 1988).

Os cofres públicos arrecadam bilhões de reais com impostos anualmente, vale destacar que não existe uma destinação específica para o dinheiro arrecadado

pelo Imposto de Renda. Uma parte desse montante é direcionada aos Estados e Municípios, ou seja, por meio de transferências constitucionais.

Além disso, por não haver um destino específico determinado por lei, o dinheiro do Imposto de Renda pode acabar financiando áreas como a da saúde e da educação, além de poder contemplar outras políticas públicas, como é o caso de projetos sociais.

3. ASPECTOS FUNDAMENTAIS DO IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA

Em 1923 houve alterações na legislação do IRPJ, pois foi muito criticada por exigir um conjunto de meios que contribuíssem para o resultado administrativo correto. O engenheiro tributário Francisco Tito de Souza Reis, requereu que o imposto fosse adotado em sistema misto, agrupados por categoria e ficaria sujeito a renda global. E a Lei nº 4.783 de 31 de dezembro de 1923, que orçou a Receita da União para o exercício de 1924, classificou os rendimentos em quatro categorias e criou a tabela aplicada na renda global. “Art. 3º: O imposto sobre a renda criado pelo art. 31 da Lei nº 4.625, de 31 de dezembro de 1922, recairá sobre os rendimentos produzidos no país e derivados das origens seguintes, conforme a Lei 4783/23.

Segundo Silva (2005), para que se possa cobrar o imposto de renda existem três princípios de acordo com o art. 153, § 2º inciso I da Constituição Federal; “§ 2º - O imposto previsto no inciso III: I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei”. Generalidade: Deverá ser cobrada de qualquer pessoa que obtiver renda que seja abrangida pelo Imposto de Renda, Universalidade: O imposto deverá incidir sobre todos os tipos de rendimentos e remuneração. Progressividade: Quanto maior o patrimônio, maior deverá ser a alíquota aplicada, ou seja, quem ganha mais paga mais.

Existem quatro tipos de regime de tributação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica: Lucro Real, Lucro Presumido, Lucro Arbitrado e apuração pelo Super Simples. O Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) deve ser apurado, anualmente ou trimestralmente. A base de cálculo para se chegar ao imposto devido é o lucro líquido - Lucro Real ou através de base de cálculo estimada - Lucro Presumido, (ZANLUCA, 2010).

O lucro presumido é uma forma de tributação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica simplificada com base de cálculo estimada mediante um percentual aplicado sobre a receita bruta, devidos trimestralmente, vencidos nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro, O imposto de renda com base no lucro presumido é determinado por períodos de apuração trimestrais, encerrados em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário.

O lucro arbitrado é uma imposição aplicável apenas quando o contribuinte deixa de cumprir as obrigações acessórias em relação ao sujeito ativo em determinação do lucro real ou presumidas.

O Supersimples é a unificação de todos os impostos Federais, Municipais e Estaduais (IRPJ, CSLL, PIS, COFINS, ISS, INSS). O recolhimento é mensal e sua alíquota é aplicada conforme atividade da empresa; o simples nacional é voltado para ajudar as microempresas e empresa de pequeno porte, pois suas receitas mensais são variáveis.

Observar qual das periodicidades é mais benéfica pra empresa, IRPJ Anual ou IRPJ Trimestral. Pelo fato de muitos contadores não informar seus clientes das diversas maneiras de se tributar acabam então optando pela forma de recolhimento trimestral deixando assim o contribuinte desconhecido dos incentivos que o governo oferece para redução do valor dos impostos a serem recolhidos.

De acordo com o autor Zanluca o regime de pagamento de Imposto de Renda Pessoa Jurídica de forma anual não é tão claro quanto ao seu nome.

O regime anual do lucro real não significa pagar o imposto somente no final do ano, mais antecipar o pagamento mensal por meio da apuração por estimativa, ou seja, o cálculo estimado é feito sobre a receita bruta, desta forma a empresa pode pagar o imposto mesmo não tendo lucro, por este motivo a legislação permite que o pagamento do imposto seja suspenso ou reduzido, desde que comprove através de balanço ou balancete que o valor acumulado seja igual ou superior ao valor pago, ficando assim obrigado apurar o resultado real no dia 31 de Dezembro de cada ano calendário (ZANLUCA, 2010).

A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das disposições das leis comerciais.

O lucro líquido é aquele definido no art. 191, da Lei 6.404/76, porém, sem as deduções do art. 189 (prejuízos contábeis acumulados e provisão para o imposto

sobre a renda). “Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pelo Regulamento” (Decreto-lei 1.598/77, art. 6). O lucro líquido do exercício referido no conceito acima é a soma algébrica do lucro operacional, dos resultados não operacionais e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial.

O Lucro Real é uma forma de apuração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e contribuição social quer por obrigatoriedade ou por livre opção, sendo que devesse apurar o IRPJ e a CSLL trimestralmente ou anualmente. Sendo a opção pelo lucro real anual a pessoa jurídica fica obrigado, em 31 de dezembro do ano calendário a apurar o balanço anual, podendo fazer antecipações mensais com base na receita bruta mensal ou balancetes de suspensão ou redução.

Com base na receita líquida as alíquotas para encontrar a base de cálculo e lucro real é os mesmos usados pelo Lucro Presumido. Caso forem utilizados os balanços ou balancetes, para que seja suspenso ou reduzido o imposto, o mesmo deve ser transcrito no livro diário até a data fixada para o pagamento do imposto do respectivo mês e os resultados apurados deverão ser ajustados no Livro de Apuração do Lucro Real. É apropriado lembrar que não pode cogitar a compensação de prejuízos fiscais do próprio ano, somente poderão ser compensados prejuízos fiscais existentes em 31 de Dezembro do ano anterior no final do exercício quando no momento que ocorrer á apuração anual, respeitando o limite de 30% do lucro real.

O Imposto de Renda é uma arrecadação de extrema importância para a União, com função *fiscal*; tem também, função *extrafiscal*, pois é o recurso com que o governo promove a melhor distribuição de renda no país, através do desenvolvimento econômico e de determinadas atividades econômicas de várias regiões geográficas, conforme o Programa de “incentivos fiscais”, tais programa como Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste (SUDENE), da Amazônia (SUDAM) e da Pesca (SUDEPE). A arrecadação é destinada ao governo federal, e, a outra parte volta para seu Estado ou Município destinados à educação, à saúde, à bolsa família e à fome zero.

A constituição da destinação dos recursos é feita pela pessoa jurídica tributada pelo Lucro Real exceto aquelas vedadas pela legislação fiscal e a opção é

feita através do processamento da Declaração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (DIPJ), que será confirmada pela Secretaria da Receita Federal.

Art. 614. Não podem se beneficiar da dedução dos incentivos de que trata este Capítulo:

- I - as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido (art. 516) (Lei nº 9.532, de 1997, art. 11);
- II - as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro arbitrado (art. 529) (Lei nº 9.532, de 1997, art. 11);
- III - as empresas instaladas em Zona de Processamento de Exportação - ZPE (art. 400) (Decreto-Lei nº 2.452, de 1988, art. 18);
- IV - as microempresas - ME e empresas de pequeno porte - EPP, optantes pelo SIMPLES (art. 185) (Lei nº 9.317, de 1996, art. 5º, § 5º);
- V - as empresas referidas no § 2º do art. 541, relativamente à parcela do lucro inflacionário tributada à alíquota de seis por cento;
- VI - as pessoas jurídicas com registro no Cadastro Informativo de créditos não quitados do setor público federal - CADIN (Medida Provisória nº 1.770-46, de 11 de março de 1999, arts. 6º, inciso II, e 7º).

A concessão ou reconhecimento de qualquer incentivo ou benefício fiscal, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, fica condicionada à comprovação pelo contribuinte da quitação de tributos e contribuições federais (BRASIL, 1999).

Conforme o Regulamento do Imposto de Renda (RIR), em seu art. 614, as empresas tributadas no lucro presumido e arbitrado, microempresas e empresas de pequeno porte, empresas que estão com débito na Receita Federal, não podem beneficiar-se pela dedução do programa de incentivos fiscais, e o incentivo fiscal só terá validade após a quitação ou o recolhimento do tributo.

O artigo 44 da Lei 5.172/66 define que a base de cálculo do Imposto de Renda é o montante real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis. Para pessoa física a base de cálculo é a soma de todos os rendimentos tributáveis do trabalho durante todo o ano calendário, depois de feita as deduções conforme a legislação vai chegar à renda líquida que, dependendo do valor, pode ser tributada ou isenta. Para pessoa Jurídica a base de cálculo é o lucro real, presumido e arbitrado.

A alíquota para se chegar ao valor real do Imposto de Renda no caso de pessoa jurídica é 15% (quinze por cento), mais o adicional de 10% quando o Lucro Real ultrapassar R\$20.000,00, mensal sobre o lucro apurado seja real ou presumido trimestralmente ou anualmente. Este adicional será pago na mesma guia do Imposto de Renda apurado pela alíquota de 15%, (SILVA, 2005).

De acordo com Código Tributário Nacional a Lei 5.172/66 art. 45, dita que o contribuinte do Imposto de Renda é o titular da renda, pessoa física ou jurídica. A lei especifica que a empresa pagadora é responsável por repassar o imposto aos cofres públicos cuja retenção e recolhimento lhe pertence.

As pessoas jurídicas e empresas individuais além de pagar o Imposto de Renda retido na fonte (IRRF), devem apurar, Anualmente ou Trimestralmente, o Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ). De acordo com Silva (2005), o imposto de renda deve ser aplicado em todas as sociedades empresariais registradas ou não, e as entidades que perdurarem no processo de liquidação extrajudicial.

As entidades submetidas aos regimes de liquidação extrajudicial e de falência sujeitam-se às normas de incidência dos impostos e contribuições de competência da União aplicáveis às pessoas jurídicas, em relação às operações praticadas durante o período em que perdurarem os procedimentos para a realização de seu ativo e o pagamento do passivo. As empresas públicas também são contribuintes das mesmas condições das demais pessoas jurídicas conforme a Constituição Federal.

3.1 REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO IRPJ

A regra matriz visa disciplinar a relação jurídico-tributária entre o fisco e o contribuinte. A lei prevê um determinado fato jurídico tributário como hipótese de incidência tributária e, uma vez ocorrido o fato previsto, aparece a relação jurídica entre sujeito ativo e sujeito passivo. Concretizando-se os fatos descritos na hipótese, ocorre a consequência, e esta, por sua vez, prescreve uma obrigação patrimonial. Nela, encontraremos uma pessoa (sujeito passivo) obrigada a cumprir uma prestação em dinheiro.

A hipótese de incidência descreve a situação necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária, os elementos da regra matriz são a hipótese e a consequência. Elas se desdobram em critério material, critério espacial e critério tempo. quanto a regra-matriz de incidência tributária, desenvolvida por Carvalho (1981):

A expressão “regra-matriz de incidência tributária” costuma significar duas coisas: (i) uma técnica para organização do sentido construído a partir dos textos normativos numa fórmula, que orienta o processo interpretativo com o propósito de garantir-lhe maior rendimento; e, por metonímia, (ii) as normas construídas pelo emprego dessa técnica. Por ora, atenhamo-nos à primeira dessas acepções.

A incidência tributária compreende, segundo este mesmo autor, dois procedimentos lógicos que se concatenam: a subsunção e a implicação. Em suas palavras:

Percebe-se, portanto, que a chamada “incidência jurídica” reduz-se, pelo prisma lógico, a duas operações formais: a primeira, de subsunção ou inclusão de classes, em que se reconhece que uma ocorrência concreta, localizada em determinado ponto do espaço social e em específica unidade de tempo, inclui-se na classe dos fatos previstos no suposto da norma geral e abstrata; outra, a segunda, de implicação, porquanto a fórmula normativa prescreve que o antecedente implica a tese, vale dizer, o fato concreto, ocorrido *hic et nunc*, faz surgir uma relação jurídica também determinada, entre dois ou mais sujeitos de direito (CARVALHO, 2013 p 611).

Observados os mandamentos constitucionais em comento, devemos definir o critério material do IRPJ como sendo determinado pelo verbo "auferir" e pelo complemento "lucro", uma vez que o acréscimo patrimonial da empresa ou de quem a ela for equiparado só será computado na medida em que, após um resultado

aritmético, apura-se o resultado positivo (lucro) ou negativo (prejuízo) a partir da atividade empresarial.

A regra matriz é uma técnica para organização do sentido construído a partir dos textos normativos numa fórmula, que orienta o processo interpretativo com o propósito de garantir-lhe maior rendimento; e, por metonímia, as normas construídas pelo emprego dessa técnica. Por ora, atenhamo-nos à primeira dessas acepções.

Para além da consistência teórica dessa técnica, o bom êxito que a regra-matriz de incidência tributária tem alcançado em meio a estudos no Brasil e no exterior se deve à sua capacidade de funcionar como um “mapa” da norma de incidência de um tributo. Seu esquema lógico permite ao intérprete compor o sentido da norma de incidência dos tributos a partir de dispositivos espalhados ao longo de extensos diplomas normativos e até mesmo de documentos de distintas hierarquias, como acontece com frequência na experiência tributária brasileira. É precisamente essa capacidade de servir de guia para conciliar distintos dispositivos normativos espalhados pelo ordenamento na interpretação de cada um de seus critérios que nos interessa na presente pesquisa.

3.1.1 Critérios no IRPJ

No IRPJ, por haver três métodos de apuração da base de cálculo, é possível que sejam definidas em três para as Pessoas Jurídicas que apuram a base de cálculo real do imposto, ter-se-á a seguinte RMIT: na hipótese ou antecedente normativo: Critério Material: auferir lucro real; Critério Espacial: dentro do território nacional; Critério Temporal: no último dia do ano (anual) ou no último dia do trimestre (trimestral), Critério Pessoal: sujeito ativo será a União e o sujeito passivo a Pessoa Jurídica e Critério Quantitativo: a base de cálculo será o lucro real apurado e a alíquota será de 15%, com adicional de 10% sobre a parcela que ultrapassar a faixa de lucro definida pela legislação.

O primeiro dentre os critérios que lhe dão forma é o material. Composto por um verbo transitivo direto e um complemento. Seu propósito é descrever o *comportamento* que deve ser identificado pelo aplicador como suposto fático para

justificar a incidência do tributo. A expressão “comportamento” deve ser compreendida em sua acepção mais lata, como diz Paulo de Barros Carvalho:

Esse núcleo, ao qual nos referimos, será formado, invariavelmente, por um verbo, seguido de seu complemento. Daí porque aludirmos a comportamento humano, tomada a expressão na plenitude de sua força significativa, equivale a dizer, abrangendo não só as atividades refletidas (verbos que exprimem ação), como aquelas espontâneas (verbos de estado: ser, estar, permanecer, entre outros) (CARVALHO, 2013).

O critério temporal da regra-matriz de incidência do IRPJ se distingue do IRPF na medida em que comporta forma de apuração trimestral de acordo com a legislação aplicável ao imposto. Caso haja opção por parte da pessoa jurídica, existe a possibilidade de opção pela apuração anual em relação ao período considerado, para que se apure o fato de a pessoa jurídica ter auferido lucro ou não, neste caso remetemos à anualidade também prevista para o IRPF, quando será o último dia do ano-calendário em questão. Por outro lado, se o regime de apuração for o da modalidade de lucro real trimestral, a periodicidade será trimestral, e, portanto, o critério temporal terá sua anualidade alterada para o último dia de cada um dos quatro trimestres existentes no ano fiscal.

Todo fato, enquanto relato que é, realiza-se em um – e apenas um – instante. Quando este é apontado pela norma, ignora-se toda a duração socialmente registrável do acontecimento, importando apenas o momento selecionado pelo critério temporal, desprezando-se, para fins de incidência da norma, todos os demais, pretéritos ou futuros ao instante escolhido pela norma.

Isso porque existem expressões na literatura e na legislação que trazem inconsistências no momento da aplicação das normas jurídicas, como acontece com a ideia de “*fato gerador pendente*” (art. 105, CTN) ou “*fato gerador complexo*”. Tais noções foram duramente criticadas por Paulo de Barros Carvalho, nos seguintes termos:

Nos chamados fatos geradores complexivos, se pudermos destrinchá-los em seus componentes fáticos, haveremos de concluir que nenhum deles, isoladamente, tem a virtude jurídica de fazer nascer a relação obrigacional tributária; nem

metade de seus elementos; nem a maioria e, sequer, a totalidade menos um. O acontecimento só ganha proporção para gerar o efeito da prestação fiscal, mesmo que composto por mil outros fatores que se devam conjugar, no instante em que todos estiverem concretizados e relatados, na forma legalmente estipulada. Ora, isso acontece num determinado momento, num especial marco de tempo. Antes dele, nada de jurídico existe, em ordem ao nascimento da obrigação tributária. Só naquele átimo irromperá o vínculo jurídico que, pelo fenômeno da imputação normativa, o legislador associou ao acontecimento do suposto (CARVALHO, 2013).

A proposição destacada expõe atributo fundamental não apenas do critério temporal, mas de todos os critérios que compõem a regra-matriz de incidência tributária: apenas haverá a incidência quando o fato descrito na norma individual e concreta denote as propriedades estipuladas em todos os critérios da norma tributária.

O critério espacial é pautado no território nacional. No entanto, conforme demonstrado acima, a renda tributada pode ser auferida pelas pessoas jurídicas em qualquer lugar do mundo, o que vai ao encontro do princípio da universalidade da tributação, sem que com isso fique suprimido o princípio da territorialidade da tributação, conforme demonstrado.

O critério espacial é definido por Paulo de Barros Carvalho como o intervalo espacial no qual se verifica a ocorrência do comportamento referido no critério material da regra-matriz de incidência tributária. Acrescenta que, muitas vezes o conteúdo a ser atribuído a esta variável da fórmula não vem inspirado por enunciados explícitos, advindo da interpretação sistemática de muitos deles, e ainda identifica três graus de elaboração do critério espacial, classificando-os segundo sua relação de abrangência para com a vigência espacial:

- a) hipótese cujo critério espacial faz menção a determinado local para a ocorrência do fato típico;
- b) hipótese em que o critério espacial alude a áreas específicas, de tal sorte que o acontecimento apenas ocorrerá se dentro delas estiver geograficamente contido; hipótese de critério espacial bem genérico, onde todo e qualquer fato, que suceda sob o manto da vigência territorial da lei instituidora, estará apto a desencadear seus efeitos peculiares (CARVALHO, 2013).

O caput do artigo 25 da Lei nº 9.249 de 26 de dezembro de 1995, representa o pensamento da tributação em bases mundiais, abaixo reproduzimo-lo para que não restem dúvidas acerca do pensamento do legislador ordinário pátrio acerca da necessidade em se tributar esse tipo de renda:

Art. 25. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano (BRASIL,1995).

Os critérios pessoais e quantitativos permitem ao intérprete discernir no texto normativo os elementos constitutivos da obrigação tributária: os sujeitos ativo e passivo (critério pessoal), bem como a quantificação do tributo devido (critério quantitativo).

Por sujeito ativo, se compreende o titular do direito subjetivo de exigir a quantia. Conquanto muitas vezes a definição desse sujeito coincida com a titularidade da competência para instituir a norma de incidência, essa identidade é contingente e não necessária. Existem diversos casos de tributos instituídos pelo exercício da competência de um sujeito, mas cobrados por outras pessoas, como no fenômeno da parafiscalidade e em outras hipóteses que a Constituição ou a lei entregam aos Estados e Municípios a capacidade tributária ativa de tributos instituídos por leis federais.

O sujeito passivo deve ser identificado a partir dos enunciados que atribuam a uma pessoa o dever de adimplir com a obrigação tributária em função de ter praticado o fato descrito no antecedente normativo, isto é, determina o contribuinte. No desenho imposto pela Constituição aos tributos no ordenamento jurídico brasileiro, pode-se dizer que o critério quantitativo desempenha um importante papel na composição da norma de incidência tributária. No estabelecimento da base de cálculo e da alíquota, muitos primados se combinam para condicionar o exercício da competência legislativa, sendo possível perceber a influência de três deles com maior intensidade: capacidade contributiva, vedação ao confisco e tipologia tributária.

3.2 LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO DO IRPJ

No IRPJ, por haver três métodos de apuração da base de cálculo, é possível que sejam definidas três apurações. Para as Pessoas Jurídicas que apuram a base de cálculo real do imposto, ter-se-á a seguinte RMIT: na hipótese ou antecedente normativo: Critério Material: auferir lucro real; Critério Espacial: dentro do território nacional; Critério Temporal: no último dia do ano (anual) ou no último dia do trimestre (trimestral); no consequente normativo, Critério Pessoal: sujeito ativo será a União e o sujeito passivo a Pessoa Jurídica; e Critério Quantitativo: a base de cálculo será o lucro real apurado e a alíquota será de 15%, com adicional de 10% sobre a parcela que ultrapassar a faixa de lucro definida pela legislação

Com relação às Pessoas Jurídicas que apuram a base de cálculo presumida do imposto, ter-se-á a seguinte RMIT: na hipótese ou antecedente normativo: Critério Material: auferir lucro presumido; Critério Espacial: dentro do território nacional; Critério Temporal: no último dia de cada um dos trimestres; no consequente normativo: Critério Pessoal: sujeito ativo será a União e o sujeito passivo a pessoa jurídica optante; e Critério Quantitativo: a base de cálculo será o lucro presumido apurado e a alíquota será de 15%, com adicional de 10% sobre a parcela que ultrapassar a faixa de lucro definida pela legislação.

No que se refere às Pessoas Jurídicas cuja base de cálculo do imposto é arbitrada, ter-se-á a seguinte RMIT: na hipótese ou antecedente normativo: Critério Material: auferir lucro arbitrado; Critério Espacial: dentro do território nacional; Critério Temporal: no último dia de cada um dos trimestres; no consequente normativo: Critério Pessoal: sujeito ativo será a União e o sujeito passivo a pessoa jurídica; e, Critério Quantitativo: a base de cálculo será o lucro arbitrado apurado e a alíquota será de 15%, com adicional de 10% sobre a parcela que ultrapassar a faixa de lucro definida pela legislação.

Percebe-se que a diferença básica entre as três regras-matrizes propostas centra-se no método de apuração da base de cálculo do tributo. Por mais que cada um dos métodos de apuração do lucro tenha suas disposições específicas previstas em Leis Ordinárias e outros dispositivos legais, os conceitos das três modalidades de apuração da base de cálculo do imposto sobre a renda são perfeitamente definíveis a partir do texto do CTN, art. 44.

Com efeito, “lucro real” necessariamente será o lucro efetivo da empresa, apurado contabilmente e coincidente com a variação patrimonial positiva, depois de efetuadas as devidas exclusões, adições e compensações. A regra geral de apuração da base de cálculo do IRPJ é o lucro real. De acordo com o que foi mencionado nas notas introdutórias, o conceito de “renda” para fins do IRPJ corresponde ao lucro das empresas. Nesse foco, entende-se o porquê de ser o lucro real a regra geral de apuração do imposto, pois essa sistemática é aquela que, de fato, define o efetivo lucro tributável da Pessoa Jurídica. Por ser essa a regra geral, todas as Pessoas Jurídicas, inicialmente, estão condicionadas à tributação com base no lucro real.

Em visão geral, o lucro real consiste na apuração contábil do lucro, a partir do qual serão feitos os ajustes e eventuais compensações permitidos pela legislação do IRPJ.

Desde o advento do Decreto-lei nº 1.598/77, por força do caput do seu art. 6º, lucro real é definido como sendo o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária. O art. 7º do citado diploma normativo estabelece que o lucro real deverá ser determinado com base na escrituração que o contribuinte deve manter, com observância das leis comerciais e fiscais. Portanto, em síntese, o lucro real tem como ponto de partida o lucro líquido que deve ser determinado com observância das leis comerciais (ANDRADE, 2018).

3.2.1 Modalidades de lucros

O lucro real, portanto, define-se pela apuração do efetivo lucro tributável da Pessoa Jurídica, cujo cálculo parte do lucro líquido apurado contabilmente e passa pelos ajustes, adições, exclusões e compensações determinadas pelas regras de natureza fiscal. Por outro lado, no lucro presumido e no lucro arbitrado, parte-se da receita (se conhecida) da Pessoa Jurídica e, por meio da aplicação de presunções legais, chega-se a uma base de cálculo “presumida”, que não configura o efetivo lucro real. É o que será demonstrado nos tópicos a seguir.

Diferentemente do lucro real, a sistemática de apuração pelo lucro presumido configura regra especial, voltada para determinadas Pessoas Jurídicas, mediante opção expressa. Se o Lucro Real é a regra geral, aplicável a toda e qualquer Pessoa

Jurídica, por decorrência lógica a opção pelo Lucro Presumido deve ser expressa, isso, obviamente, se o contribuinte fizer jus a tal faculdade.

Viu-se que a partir do próprio CTN já se pôde construir o significado de “lucro presumido”. O conceito de presunção, dentre suas facetas, tem o aspecto geral de configurar um fato dado como verdadeiro a partir da existência de outro fato, que outrora foi um evento.

Nesse ponto, uma questão é de extrema importância para o presente estudo: independentemente de a legislação ordinária prever uma série de implicações e detalhes a respeito das três modalidades de apuração do lucro, ela não poderá inovar ou desfigurar os conceitos estabelecidos na Lei Complementar (CTN). Com efeito, o art. 44 do CTN é taxativo: a base de cálculo do imposto de renda é o montante real, arbitrado ou presumido.

O lucro presumido como base de cálculo do imposto, nada mais é do que o lucro auferido pela aplicação do mencionado método: dada a existência do fato presuntivo ou indiciário (receita), assume-se a existência do fato presumido (lucro). Por outro lado, o “lucro presumido”, como método de apuração da base de cálculo, é o nome dado à sistemática de apuração facultada a determinados contribuintes consistente na apuração do lucro com base em presunção.

No lucro presumido, necessariamente dever-se-á adotar de uma presunção que fará com que a receita da pessoa jurídica seja equiparada a lucro. Na sistemática do Lucro Presumido em sentido estrito, prevista pela legislação ordinária de regência do instituto, adota-se a aplicação de um índice sobre a receita auferida pela entidade, cujo produto será presumidamente considerado seu lucro, para fins de tributação pelo imposto de renda.

Com relação às regras específicas, editadas por Lei Ordinária e que tratam do lucro presumido em sentido estrito, como método de apuração da base de cálculo do IRPJ, ensina Hiromi Higuchi:

O art. 13 da Lei nº 9.718, de 1998, na redação dada pelo art. 7º da Lei nº 12.814, de 2013, dispõe que a pessoa jurídica cuja receita bruta total no ano- calendário anterior tenha sido igual ou inferior a R\$ 78.000.000,00 ou a R\$ 6.500.000,00 multiplicado pelo número de meses de atividade do ano-

calendário anterior, quando inferior a doze meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido (HIGUCHI, 2010).

Pelos ensinamentos transcritos, percebe-se que a legislação ordinária que regula a matéria faz referência exatamente ao mesmo conceito base de cálculo presumida que previamente se pôde construir do dispositivo do art. 44 do CTN. É presumido o lucro por meio da aplicação de percentuais sobre a receita bruta auferida no trimestre, com acréscimo de outras verbas ao resultado. Presunção: há receita, logo, é de se haver lucro.

No presente estudo, não é cabível esgotar o tema da sistemática de apuração do IRPJ pelo Lucro Presumido em sentido estrito, pois, além de ser extensa, a legislação ordinária não é relevante para definir as formas possíveis de apuração da base de cálculo do imposto de renda.

Por fim, o lucro arbitrado, como o próprio nome nos indica, será fruto de arbitramento feito, obviamente, por autoridade competente. Seu método se aproxima do lucro presumido, uma vez que deverá partir de alguma base para que se presuma e arbitre o montante de lucro a ser tributado.

A terceira forma de apuração da base de cálculo do imposto de renda, o arbitramento, está relacionada à impossibilidade material de conhecimento da base de cálculo real ou presumida, de modo que a autoridade fiscal competente, pelo uso também de uma presunção, arbitrar de ofício a base de cálculo do tributo.

Percebe-se, pois, que o lucro arbitrado é a soma da presunção com a atividade oficial de arbitramento. Daí uma primeira e essencial conclusão: só há arbitramento se houver procedimento fiscal oficial. O arbitramento é ato administrativo, plenamente vinculado e cabível em situações excepcionais, geralmente quando impossibilitado o conhecimento das informações necessárias para apuração da base de cálculo real ou presumida.

O CTN, na seção que trata das modalidades do lançamento, determina:

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrar aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo

sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial (BRASIL,1996).

Como hipótese excepcional. É o que se depreende pelo artigo 44 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, regulamentado pelo art. 530 do RIR/99:

Art. 47. O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando:

I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real ou submetido ao regime de tributação de que trata o Decreto-Lei nº 2.397, de 1987, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;

II - a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraude ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:

a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou

b) determinar o lucro real.

III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o livro Caixa, na hipótese de que trata o art. 45, parágrafo único;

IV - o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido;

V - o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de cumprir o disposto no § 1º do art. 76 da Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958;

VII - o contribuinte não mantiver, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário.

VIII - o contribuinte não escriturar ou deixar de apresentar à autoridade tributária os livros ou registros auxiliares de que trata o § 2º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e § 2º do art. 8º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. (BRASIL, 1999).

Evidencia-se que a excepcionalidade é característica ao arbitramento da base de cálculo do imposto de renda prevista pela Lei Ordinária. Dessa forma, não pode ser característica qualitativa do regime capaz de diferenciá-lo dos demais. Isto é: o que diferencia o lucro arbitrado do lucro presumido é tão somente o caráter de oficialidade intrínseco ao arbitramento, porquanto sua excepcionalidade não está prevista na regra-raiz do sistema, positivada por Lei Complementar.

Portanto, pela análise isolada do CTN em conjunto com a Constituição, é possível depreender a existência de três formas de apuração da base de cálculo do IRPJ. É, também, possível que se tenha uma noção básica daquilo a que cada uma corresponde.

Como visto, o art. 44 do CTN determina que o Imposto sobre a Renda incida sobre o montante real, presumido ou arbitrado de renda ou dos proventos de qualquer natureza. À luz do citado artigo 44, no caso do IRPJ, a legislação define três métodos de apuração da base de cálculo: Lucro Real, Lucro Presumido e Lucro Arbitrado, cada um com suas particularidades. Daí a necessidade de serem configuradas três regras-matrizes distintas, porquanto o critério material de cada uma das modalidades é dotado de particularidades que os definem como modalidades autônomas de incidência do IRPJ.

As obrigações principais surgem em decorrência do fato gerador e têm por objeto o pagamento do tributo, como é o caso de Impostos, Contribuições e Taxas. Já as obrigações acessórias representam um dever administrativo com a finalidade de controlar o cumprimento da obrigação tributária de exigência do tributo, oferecendo ao fisco dados para a comprovação do pagamento da obrigação principal.

As obrigações acessórias são instrumentos auxiliares necessários para a apuração, fiscalização e arrecadação de tributos e correspondem aos deveres administrativos. Portanto, o contribuinte pode estar dispensado de uma obrigação principal, mas não da acessória, tendo em conta que as obrigações principais e acessórias são independentes e autônomas entre si.

4 FORMAS DE APURAÇÃO DO LUCRO NAS EMPRESAS LTDA

As pessoas jurídicas que não possuem impedimentos legais para qualquer dos regimes tributários, logo no início de cada ano-calendário, têm a importante missão de escolher por qual regime irão tributar no exercício. A opção pelo regime de tributação correto é indispensável para a boa saúde de uma organização, tendo como alternativas: o Lucro Real, o Lucro Presumido, o Simples Nacional e o Lucro Arbitrado (OLIVEIRA, 2013).

4.1 SIMPLES NACIONAL

O Simples Nacional consiste em regime facultativo de tributação, dentro do qual uma série de tributos, sejam eles de competência da União, dos estados ou dos municípios, devidos pela microempresa (ME) ou empresa de pequeno porte (EPP) serão recolhidos de forma unificada, diferenciada e favorecida.

Muito embora haja uma série de argumentos e uma gama de juristas que defendem o Simples como um benefício fiscal, uma análise apurada dos conceitos e regras envolvidas nos remete a uma inevitável conclusão: o Simples Nacional não é um benefício fiscal.

Pela análise da regra-raiz do sistema, prevista no art. 1º, e seguintes, da LC 123/2006 e também pelo próprio conceito já explicitado, o Simples Nacional é método unificado e diferenciado de apuração de tributos, dentro do qual estão até mesmo determinações a respeito das obrigações acessórias. O Simples, portanto, não se confunde com isenções ou benefícios fiscais. É, deveras, uma técnica arrecadatária unificada e favorecida às empresas de porte econômico reduzido.

Como visto, dentro da sistemática unificada do Simples estão agrupadas várias espécies tributárias de competência das três esferas de poder. É o que determina o art. 13 da LC 123/06:

Art. 13. O Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições:

- I - Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ;
- II - Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo;
- III - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL;
- IV - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo;
- V - Contribuição para o PIS/Pasep, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo;
- VI - Contribuição Patronal Previdenciária - CPP para a Seguridade Social, a cargo da pessoa jurídica, de que trata o art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, exceto no caso da microempresa e da empresa de pequeno porte que se dedique às atividades de prestação de serviços referidas no § 5º-C do art. 18 desta Lei Complementar;
- VII - Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS;
- VIII - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS (BRASIL, 2006).

Percebe-se que o IRPJ está no rol dos tributos integrantes da sistemática unificada do Simples. Ademais, pela leitura do *caput* do dispositivo transcrito, verifica-se que apenas o recolhimento é unificado, de modo que os tributos contidos no sistema do Simples preservam sua existência autônoma.

Há quem afirme que o conjunto formado pelos tributos inseridos no Simples constitui tributo autônomo, com regra matriz de incidência própria, porquanto desfiguradas as materialidades de incidência dos tributos contidos em sua sistemática. Entretanto, ainda que se possa levantar esse tipo de alegação em relação a tributos como o IPI e o ICMS, o que se admite apenas para encaminhar o argumento, no caso do IRPJ, a adoção de presunção baseada na percepção de receita como materialidade de incidência é plenamente admitida.

Portanto, o IRPJ, mesmo inserido dentro da sistemática do Simples, não tem sua natureza jurídica tributária afetada, de modo que continuará sendo espécie autônoma de tributo de competência da União e incidente sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

Dentro da sistemática do Simples Nacional, a materialidade de incidência do IRPJ está vinculada à percepção de receita. Dessa forma, em análise inicial, é possível que se questione a hipótese de incidência do IRPJ. Afinal, é possível que o IRPJ incida sobre a receita? A resposta imediata, obviamente, é negativa.

Ora, se o IRPJ não pode incidir sobre a receita, na sistemática do Simples ele deixará de ser IRPJ? Essa resposta também é negativa, pois, como afirmado anteriormente, o recolhimento unificado e favorecido do Simples Nacional não tem o condão de destituir os tributos lá inseridos.

Dessa forma, se o IRPJ não pode incidir sobre a receita, tampouco a legislação do Simples tem competência para criar nova espécie tributária, é necessária uma solução para a questão da regra matriz de incidência do IRPJ inserido na sistemática do Simples.

Em análise mais cautelosa, verifica-se que o IRPJ tem sim previsão legal de incidência sobre a receita. Como visto anteriormente, tanto para o lucro arbitrado (se conhecida a receita) como para o presumido, determina-se que o imposto incida sobre uma parcela da receita.

4.2 LUCRO PRESUMIDO

Diferentemente do lucro real, a sistemática de apuração pelo lucro presumido configura regra especial, voltada para determinadas Pessoas Jurídicas, mediante opção expressa. Se o Lucro Real é a regra geral, aplicável a toda e qualquer Pessoa Jurídica, por decorrência lógica a opção pelo Lucro Presumido deve ser expressa, isso, obviamente, se o contribuinte fizer jus a tal faculdade. Viu-se que a partir do próprio CTN já se pôde construir o significado de “lucro presumido”. O conceito de presunção, dentre suas facetas, tem o aspecto geral de configurar um fato dado como verdadeiro a partir da existência de outro fato, que outrora foi um evento.

Nesse ponto, uma questão é de extrema importância para o presente estudo: independentemente de a legislação ordinária prever uma série de implicações e detalhes a respeito das três modalidades de apuração do lucro, ela não poderá inovar ou desfigurar os conceitos estabelecidos na Lei Complementar (CTN). Com efeito, o art. 44 do CTN é taxativo: a base de cálculo do imposto de renda é o

montante real, arbitrado ou presumido.

Ainda no mesmo ponto, importante a lição de Edmar Oliveira Andrade Filho no seguinte sentido:

(...) a expressão *lucro presumido* é ambígua, isto é, designa mais de uma coisa. Ela serve para fazer referência a um regime de tributação ao qual algumas pessoas podem aderir como sujeitos passivos do Imposto de Renda e serve também para designar a base de cálculo do Imposto de Renda devido pelas pessoas que vierem a aderir a essa sistemática de tributação (ANDRADE, 2018).

Da análise do trecho transcrito, evidencia-se que “lucro presumido” se refere ora à base de cálculo do IRPJ, ora à sistemática presuntiva de apuração da base de cálculo. O “lucro presumido”, como base de cálculo do imposto, nada mais é do que o lucro auferido pela aplicação do mencionado método: dada a existência do fato presuntivo ou indiciário (receita), assume-se a existência do fato presumido (lucro). Por outro lado, o “lucro presumido”, como método de apuração da base de cálculo, é o nome dado à sistemática de apuração facultada a determinados contribuintes consistente na apuração do lucro com base em presunção.

No lucro presumido, necessariamente dever-se-á adotar de uma presunção que fará com que a receita da pessoa jurídica seja equiparada a lucro. Na sistemática do Lucro Presumido em sentido estrito, prevista pela legislação ordinária de regência do instituto, adota-se a aplicação de um índice sobre a receita auferida pela entidade, cujo produto será presumidamente considerado seu lucro, para fins de tributação pelo imposto de renda.

Com relação às regras específicas, editadas por Lei Ordinária e que tratam do lucro presumido em sentido estrito, como método de apuração da base de cálculo do IRPJ, ensina Hiromi Higuchi:

O art. 13 da Lei nº 9.718, de 1998, na redação dada pelo art. 7º da Lei nº 12.814, de 2013, dispõe que a pessoa jurídica cuja receita bruta total no ano- calendário anterior tenha sido igual ou inferior a R\$ 78.000.000,00 ou a R\$ 6.500.000,00 multiplicado pelo número de meses de atividade do ano- calendário anterior, quando inferior a doze meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido (HIGUCHI, 2010).

A respeito da base de cálculo, continua o citado mestre:

A base de cálculo do imposto de renda das empresas tributadas pelo lucro presumido, em cada trimestre, será determinada mediante aplicação de percentuais fixados no art. 15 da Lei nº 9.249/95, de acordo com a atividade da pessoa jurídica, sobre a receita bruta auferida no trimestre, sendo o resultado acrescido de outras receitas, rendimentos e ganhos de capital na forma do art. 25 da Lei nº 9.430/96 (HIGUCHI, 2010).

Pelos ensinamentos transcritos, percebe-se que a legislação ordinária que regula a matéria faz referência exatamente ao mesmo conceito base de cálculo presumida que previamente se pôde construir do dispositivo do art. 44 do CTN. É presumido o lucro por meio da aplicação de percentuais sobre a receita bruta auferida no trimestre, com acréscimo de outras verbas ao resultado. Presunção: há receita, logo, é de se haver lucro.

No presente estudo, não é cabível esgotar o tema da sistemática de apuração do IRPJ pelo Lucro Presumido em sentido estrito, pois, além de ser extensa, a legislação ordinária não é relevante para definir as formas possíveis de apuração da base de cálculo do imposto de renda.

4.3 LUCRO REAL

O lucro real é o lucro líquido do período apurado ajustado pelas adições, exclusões ou compensações. Para Sabbag (2005), lucro real é o resultado da diferença entre receita bruta deduzidas das despesas operacionais, conforme os critérios contábeis e fiscais, ordenando que os documentos que comprovem tais entradas e saídas, sejam arquivados.

Para Machado (2007), o lucro real é a forma mais completa de apurar o Imposto de Renda Pessoa Jurídica, quer seja obrigada ou por opção. Para que se obtenha o lucro líquido é obrigatório que as empresas se mantenham, através da escrituração contábil, todos os fatos decorrentes do período. Para que tais regras sejam feitas existe o Regulamento do Imposto de Renda que serve como manual para os contadores, e que tenham como escudo, o conhecimento desta legislação.

Existem duas formas de apurar o Imposto de Renda Pessoa Jurídica, pelo Lucro Real. De forma trimestral ou anual. O momento da opção será através do

primeiro pagamento, mediante o Documento De Arrecadação Receita Federal (DARF). Será manifestado, no documento, o código que comprovará sua escolha. Por isso, é importante que se faça um planejamento tributário antes, pois após a opção fica irreversível a mudança da forma de apuração, ficando a empresa obrigada a recolher o imposto pela tributação escolhida durante todo ano em curso.

Com efeito, “lucro real” necessariamente será o lucro efetivo da empresa, apurado contabilmente e coincidente com a variação patrimonial positiva, depois de efetuadas as devidas exclusões, adições e compensações.

A regra geral de apuração da base de cálculo do IRPJ é o lucro real. De acordo com o que foi mencionado nas notas introdutórias, o conceito de “renda” para fins do IRPJ corresponde ao lucro das empresas. Nesse foco, entende-se o porquê de ser o lucro real a regra geral de apuração do imposto, pois essa sistemática é aquela que, de fato, define o efetivo lucro tributável da Pessoa Jurídica.

Por ser essa a regra geral, todas as Pessoas Jurídicas, inicialmente, estão condicionadas à tributação com base no lucro real.

Em visão geral, o lucro real consiste na apuração contábil do lucro, a partir do qual serão feitos os ajustes e eventuais compensações permitidos pela legislação do IRPJ. Nesse ponto, mostram-se oportunos os ensinamentos de ANDRADE (2018):

Desde o advento do Decreto-lei nº 1.598/77, por força do caput do seu art. 6º, lucro real é definido como sendo o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária. O art. 7º do citado diploma normativo estabelece que o lucro real deverá ser determinado com base na escrituração que o contribuinte deve manter, com observância das leis comerciais e fiscais. Portanto, em síntese, o lucro real tem como ponto de partida o lucro líquido que deve ser determinado com observância das leis comerciais (ANDRADE, 2018).

O lucro real, portanto, define-se pela apuração do efetivo lucro tributável da Pessoa Jurídica, cujo cálculo parte do lucro líquido apurado contabilmente e passa pelos ajustes, adições, exclusões e compensações determinadas pelas regras de natureza fiscal.

Por outro lado, no lucro presumido e no lucro arbitrado, parte-se da receita (se conhecida) da Pessoa Jurídica e, por meio da aplicação de presunções legais, chega-se a uma base de cálculo “presumida”, que não configura o efetivo lucro real. No Lucro

Real Anual, existem duas maneiras de apurar o Imposto de Renda Pessoa Jurídica, seja pela Receita Mensal (Estimativa) ou por levantamento de balanço ou balancetes de redução ou suspensão. A primeira opção “estima”, ou seja, busca um cálculo aproximado de quanto poderia ser o lucro, este cálculo rege a mesma tributação do lucro presumido, (Lei no 9.249, de 1995, art. 3^a) exceto os incentivos fiscais, pois na estimativa mensal é autorizada a deduzir. A segunda opção, o contribuinte pode reduzir ou suspender o imposto devido, através levantamento da Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) mensal e acumulado de janeiro a dezembro.

4.4 LUCRO ARBITRADO

O lucro arbitrado, como o próprio nome nos indica, será fruto de arbitramento feito, obviamente, por autoridade competente. Seu método se aproxima do lucro presumido, uma vez que deverá partir de alguma base para que se presuma e arbitre o montante de lucro a ser tributado.

A terceira forma de apuração da base de cálculo do imposto de renda, o arbitramento, está relacionada à impossibilidade material de conhecimento da base de cálculo real ou presumida, de modo que a autoridade fiscal competente, pelo uso também de uma presunção, arbitrará de ofício a base de cálculo do tributo.

Percebe-se, pois, que o lucro arbitrado é a soma da presunção com a atividade oficial de arbitramento. Daí uma primeira e essencial conclusão: só há arbitramento se houver procedimento fiscal oficial. O arbitramento é ato administrativo, plenamente vinculado e cabível em situações excepcionais, geralmente quando impossibilitado o conhecimento das informações necessárias para apuração da base de cálculo real ou presumida.

O CTN, na seção que trata das modalidades do lançamento, determina:

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial (BRASIL, 1996).

Evidencia-se que a excepcionalidade é característica ao arbitramento da base de cálculo do imposto de renda prevista pela Lei Ordinária. Dessa forma, não pode ser característica qualitativa do regime capaz de diferenciá-lo dos demais. Isto é: o que diferencia o lucro arbitrado do lucro presumido é tão somente o caráter de oficialidade intrínseco ao arbitramento, porquanto sua excepcionalidade não está prevista na regra-raiz do sistema, positivada por Lei Complementar.

Portanto, pela análise isolada do CTN em conjunto com a Constituição, é possível depreender a existência de três formas de apuração da base de cálculo do IRPJ. É, também, possível que se tenha uma noção básica daquilo a que cada uma corresponde.

Como visto, o art. 44 do CTN determina que o Imposto sobre a Renda incida sobre o montante real, presumido ou arbitrado de renda ou dos proventos de qualquer natureza.

À luz do citado artigo 44, no caso do IRPJ, a legislação define três métodos de apuração da base de cálculo: Lucro Real, Lucro Presumido e Lucro Arbitrado, cada um com suas particularidades. Daí a necessidade de serem configuradas três regras-matrizes distintas, porquanto o critério material de cada uma das modalidades é dotado de particularidades que os definem como modalidades autônomas de incidência do IRPJ.

O citado artigo determina que o IRPJ incida sobre o montante de lucro real, presumido ou arbitrado sem, porém, definir as especificidades de cada uma dessas modalidades.

5. TAX PLANNING E A ANÁLISE DOS PRÓS E CONTRAS DA APURAÇÃO DO LUCRO REAL ANUAL OU TRIMESTRAL NAS EMPRESAS LTDA

Em visão geral, o lucro real consiste na apuração contábil do lucro, a partir do qual serão feitos os ajustes e eventuais compensações permitidos pela legislação do IRPJ, o Regulamento do Imposto de Renda:

Art. 247. Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto (BRASIL, 1999).

O lucro real, portanto, define-se pela apuração do efetivo lucro tributável da Pessoa Jurídica, cujo cálculo parte do lucro líquido apurado contabilmente e passa pelos ajustes, adições, exclusões e compensações determinadas pelas regras de natureza fiscal.

5.1 PESSOAS JURÍDICAS OBRIGADAS AO LUCRO REAL

Toda pessoa jurídica que auferir receita bruta acima de R\$ 48.000,00, anual, as empresas com atividades financeiras, empresas que tiveram rendimentos oriundos do exterior, as que usufruem de incentivos fiscais, que efetuem o pagamento do imposto pelo regime de estimativa mensal, empresas que explorem atividades do agronegócio estão obrigadas à apuração pelo lucro real.

Que tenham receita total, no ano calendário anterior, superior a R\$ 48.000,00, ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 meses; que tenham atividades de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de créditos, financiamento e investimentos, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio distribuidora de títulos, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de créditos, empresas de seguro privado e de capitalização e entidades de previdência privada.

As que tiveram lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundo no exterior; que autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais, relativos à isenção ou redução do imposto; que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, na forma do RIR/1999, art. 222, que exerçam atividade de *factoring*, que e explorem as atividades de securitização de créditos imobiliários, financeiros e do agronegócio (BRASIL, 1998).

A apuração pelo lucro real se dá após a constituição da empresa, ou seja, no início das atividades até o último dia do encerramento do trimestre. A pessoa jurídica que sujeita a apuração pelo lucro real poderá optar pela antecipação do pagamento, através da base de cálculo por estimativa em cada mês com encerramento anual em 31 de dezembro, (RODRIGUES et al., 2010).

5.2 ADIÇÕES E EXCLUSÕES DO LUCRO LÍQUIDO

Conforme a legislação quando se chegar ao lucro líquido este deverá ajustar-se às adições, exclusões ou compensações. “Art. 6º - Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária” (Lei 1.598 de 1977, art.6º, Casa Civil).bras

Os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real; b) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, devam ser computados na determinação do lucro real. (Art. 6º. § 2º. Lei 1.598/77, Casa Civil).

Tomando como referência a legislação citada anteriormente, o art. 6ª prevê que sejam adicionados, ao lucro líquido, recebimentos de lucros ainda não tributados no aumento de capital; pagamento a sociedade quando for controlada; despesas com alimentação com sócios, despesas com contribuições para Entidades de Previdência Privada e Fundo de Aposentadoria (FAPI); doações; brindes; depreciação de bem que já tenha atingido 100% do seu custo total.

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido “Os valores da contribuição social a que se refere este artigo, registrados como custo ou despesa, deverão ser adicionados ao lucro líquido do respectivo período de apuração para efeito de determinação do lucro real e de sua própria base de cálculo”, (Art. 1º da lei 9.316/1996).

Conforme a (Lei 1.598/77 art. 6ª. § 3ª Casa Civil), poderão ser excluídos do lucro líquido do exercício:

Os valores cuja dedução seja autorizada pela legislação tributária e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do exercício, os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam computados no lucro real, os prejuízos de exercícios anteriores, observado o disposto no artigo 64 (BRASIL,1977).

Disposto no art. 6ª deve ser excluído do lucro líquido; rendimentos ou ganhos de capital de imóveis desapropriados; lucros e dividendos de participações societárias

não sujeitas à avaliação pelo método de equivalência; encargos financeiros; variações cambiais; juros; créditos de impostos como ICMS E ISS; custos e despesas com capacitação de funcionário de programa de computador.

As empresas dos setores de Tecnologia da Informação (TI) e de Tecnologia da Informação e da Comunicação (TIC) poderão excluir do lucro líquido os custos e despesas com capacitação de pessoal que atua no desenvolvimento de programas de computador (software), para efeito de apuração do lucro real, sem prejuízo da dedução normal. (art. 1º. IN nº. 986/2009).

5.3 DEDUÇÕES DO IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA

Para pessoas jurídicas que apuram o Imposto de Renda Pessoa Jurídica pelo Lucro Real, poderão fazer deduções com incentivos fiscais com seus respectivos limites, conforme o Regulamento do Imposto de Renda Art. 229/99.

Tabela 1 - Situação Hipotética como efeito de exemplificação / Incentivos Fiscais

Incentivos Fiscais	Limites
Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT)	Até 4% do imposto
Doações e patrocínios para projetos culturais	Até 4% do imposto
Valores aplicados a Certificados de Investimentos Culturais	Até 3% do imposto
Doações aos Fundos dos direitos da criança e do adolescente	Até 1% do imposto
Doações ao Projeto Desportivo e Para desportivos aprovado pelo Ministério do Esporte	Até 1% do imposto
Programa Empresa Cidadã	(Lei 11.770/2008)

Fonte: Rodrigues (2010).

Segundo Rodrigues (2010), depois do Lucro Líquido ser ajustado pelas adições e exclusões previstas pela legislação, o Imposto de Renda Pessoa Jurídica poderá ser reduzido pelas compensações de prejuízos fiscais limite de 30% (trinta por cento) do lucro apurado.

Segundo a Lei nº 9065/1995 para fins de determinação do lucro real, o lucro líquido, depois de ajustado pelas adições e exclusões previstas ou autorizadas pela

legislação do imposto de renda, poderá ser reduzido pela compensação de prejuízos fiscais em até, no máximo, trinta por cento.

§ 1º Os prejuízos fiscais são compensáveis na forma deste artigo, independentemente do prazo previsto na legislação vigente à época de sua apuração. § 2º Os prejuízos apurados anteriormente a 31 de dezembro de 1994, somente poderão ser compensados se, naquela data, fossem ainda passíveis de compensação, na forma da legislação então aplicável. § 3º O disposto neste artigo aplica-se, também, às pessoas jurídicas submetidas à apuração mensal do imposto com base no lucro real, a que se refere o § 6º do art. 37 da Lei nº 8.981, de 1995. § 4º O limite de redução de que trata este artigo não se aplica aos prejuízos fiscais decorrentes da exploração de atividades rurais, bem como aos apurados pelas empresas industriais titulares de Programas Especiais de Exportação aprovados até 3 de junho de 1993, pela Comissão para Concessão de Benefícios Fiscais a Programas Especiais de Exportação - BEFLEX, nos termos do art. 95 da Lei nº 8.981 com a redação dada pela Lei nº 9.065, ambas de 1995, (Art. 35, IN SRF n. 11, de 1996) (BRASIL, 1995).

Conforme a Instrução Normativa de 1996, da Receita Federal do Brasil, o Imposto de Renda, poderá ser compensado, também, pelas pessoas jurídicas que optarem pela apuração anual, com estimativa mensal. As empresas com atividades rurais e indústrias de exportação não se aplicam o limite de 30% de redução do imposto.

Existem duas formas de apurar o Imposto de Renda Pessoa Jurídica, trimestral ou anual. O momento da opção será através do primeiro pagamento, mediante o DARF (Documento de Arrecadação da Receita Federal). Será manifestado, no documento, o código que comprovará sua escolha. Por isso, é importante que se faça um planejamento tributário antes, pois após a opção fica irretratável a mudança da forma de apuração, ficando a empresa obrigada a recolher o imposto pela tributação escolhida durante todo ano em curso. Lembrando que a mesma opção feita, para apurar o Imposto de Renda, é a mesma para apurar a Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (ZANLUCA, 2010).

Tabela 2 - Códigos da Receita Federal para Apuração IRPJ

Lucro Real Trimestral	IRPJ
PJ. Obrigadas ao Lucro Real	0220
PJ. Não Obrigadas ao Lucro Real	3373
Lucro Real Anual	IRPJ
PJ. Obrigadas ao Lucro Real	2362
PJ. Não Obrigadas ao Lucro Real	5993

Fonte: Receita Federal do Brasil (2011).

5.4 LUCROS REAL TRIMESTRAL

A apuração trimestral se dá através do levantamento do balanço ou balancetes de cada trimestre, ajustada pelas adições, exclusões e compensações de acordo com a legislação (Lei 1.598/77 Art. 06ª § 2ª e 3ª), encerrado nos dias 31 de Março, 30 de Junho, 30 de Setembro e 31 de Dezembro.

Conforme prevê a legislação de tributação anual, na apuração trimestral não pode haver antecipações mensais durante o curso do ano-calendário, mas o Imposto de Renda poderá ser reduzido através das deduções de incentivos fiscais conforme o Regulamento do Imposto de Renda Art. 229/2018. Se houver a extinção ou liquidação da empresa, a base de cálculo para apuração deve ser feita na data do evento.

De acordo com as estatísticas, a apuração trimestral não é vantajosa para a empresa devido ao fato da compensação de prejuízos fiscais ficarem limitada a 30% do lucro do exercício após as adições e exclusões do Lucro Real. Assim, se a empresa teve prejuízo em trimestres anteriores, deve compensar seu lucro em apenas 30%. Para fins de determinação do lucro real, o lucro líquido, depois de ajustado pelas adições e exclusões previstas ou autorizadas pela legislação do Imposto de Renda, poderá ser reduzido pela compensação de prejuízos fiscais em até, no máximo, trinta por cento.

A única vantagem que a apuração trimestral proporciona é se a empresa apurar lucro durante todo o ano calendário, em todos os trimestres. Assim, pode pagar o imposto em três quotas iguais sendo cada uma acima de R\$ 1.000,00, acrescidas de juros a partir do segundo mês do pagamento pela taxa Selic e devem ser pagas até o último dia útil do mês seguinte ao encerramento do trimestre.

O imposto de renda devido, apurado na forma do art. 1º, será pago em quota única, até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração. § 3º As quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, 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 um por cento no mês do pagamento. (Art. 5º. Lei 9.430/96).

5.5 LUCRO REAL ANUAL

Toda pessoa jurídica que apurar o Imposto de Renda Pessoa Jurídica trimestralmente, seja por obrigação ou por opção podem optar pela apuração anual. A apuração pelo lucro real anual pode ser auferida com base na receita mensal ou com base nos levantamentos de balanços/Balancetes de Redução ou Suspensão, ficando definitivamente obrigada a apuração anual apenas no final do exercício, em 31 de dezembro, podendo fazer antecipações mensais do imposto devido no mês, através de base de cálculo estimada.

No regime de estimativa, os prejuízos apurados são automaticamente compensados pelos lucros seguintes do mesmo ano, sem qualquer limitação, apenas nos balancetes de suspensão ou redução ou no balanço anual. Dessa forma a empresa precisa analisar o que melhor se encaixa, como vamos ver no decorrer da pesquisa.

Apuração anual é compreendida pela antecipação do tributo mensal, ou seja, com base na receita bruta será aplicada a alíquota sobre a atividade correspondente, achando a base de cálculo estimada ou o lucro estimado, aplicando a alíquota de 15% sobre o lucro desejado mais o adicional de 10% do lucro quando ultrapassar R\$ 20.000.00 mensal.

Segundo Rodrigues (2010) podemos analisar qual tipo de venda de produto para caracterizar cada alíquota:

Da venda de produtos de fabricação própria; 4da venda de mercadoria adquirida para revenda; da atividade Rural; de serviços hospitalares; de transporte de cargas; das atividades de

loteamento de terrenos, incorporação imobiliária e venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda; de outras atividades não caracterizadas como prestação de serviços, inclusive de construção por empreitada quando houver emprego de materiais em qualquer atividade (RODRIGUES et al., 2010).

Dessa forma a receita bruta procede do produto de venda de mercadorias e serviços, pode ser caracterizada pela venda de imóveis, lotes, e de empreitadas na construção civil e cada atividade tem sua própria alíquota.

Tabela 3 - Ramos de Atividades e Alíquota aplicável ao Lucro Mensal (Estimativa)

Ramos De Atividades	Alíquota Aplicável a Receita Bruta
Combustível	1,6%
Venda de Mercadoria e Prestação de Serviço (hospitalares), Atividade Rural, Indústria, Imobiliárias, Construção Civil, Transporte de Carga,	8%
Outras Prestações de Serviços (Factoring, Hotelaria, Consórcios e outros).	32%
Serviços de Transporte (exceto de carga), Instituições Financeiras e Prestação de Serviço com receita bruta anual até R\$ 120.000,00.	16%

Fonte: Rodrigues et al. (2010).

Devem ser integrados, à base de cálculo do Imposto de Renda mensal, os ganhos de capital e outras receitas tais como: rendimento de aplicação financeira ou em coligadas e controladas, locação de imóveis se não for objeto de atividade da empresa, juros da Selic, ganhos na bolsa de valores e descontos obtidos. Podem ser excluídos, da receita bruta, as vendas canceladas ou devolvidas, descontos concedidos, IPI sobre as vendas, ICMS devido pelo contribuinte. A estimativa mensal está ligada à mesma legislação do lucro presumido conforme a lei 9.718 de 27 de novembro de 1988, art. 13.

A empresa que optar por apurar, anualmente, o Imposto de Renda, poderá suspender ou reduzir o pagamento do tributo, desde que faça o levantamento de balanços ou balancetes de verificação acumulados, a partir do mês de janeiro até o mês correspondente. A opção pela tributação do lucro acumulado tem os mesmos

direitos e deveres do Lucro Real trimestrais tais como adições, exclusões do lucro líquido (Lei 1.59/77 Art. 06ª § 2ª e 3ª, *vide* subtópico 4.2) e deduções de incentivos fiscais conforme o Regulamento do Imposto de Renda Art. 229/99. (ZANLUCA, 2010).

De acordo com a Lei 8981/1995 no seu artigo 35:

Art.35. A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso. § 1º Os balanços ou balancetes de que trata este artigo: a) deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no livro Diário; b) somente produzirão efeitos para determinação da parcela do Imposto de Renda e da contribuição social sobre o lucro devido no decorrer do ano-calendário. Estão dispensadas do pagamento de que tratam os arts. 28 e 29 as pessoas jurídicas que, através de balanço ou balancetes mensais, demonstrem a existência de prejuízos fiscais apurados a partir do mês de janeiro do ano-calendário.

A redução do Imposto de Renda ocorre quando, em um determinado mês, a empresa demonstre, através do balanço, a diferença entre o imposto devido e o imposto pago até o mês em curso. A redução ocorre quando a empresa, em um determinado mês, demonstra que o valor apurado do imposto menos o valor já pago durante o período acumulado é inferior ao cálculo pela estimativa como base na receita.

A suspensão corresponde quando o resultado acumulado de Janeiro até o mês em curso seja prejuízo fiscal, pois não haverá imposto a pagar, ou quando o resultado acumulado seja superior ao valor do imposto apurado. No Lucro Real anual não existe limite de compensação de prejuízos fiscais, pois os resultados mensais são compensados automaticamente, ficando obrigada a apuração anual no dia 31 de Dezembro, a suspensão do recolhimento do imposto ocorre quando a empresa demonstra através de balancete que em um determinado mês, o resultado acumulado de janeiro até esse mês, resultou em prejuízo fiscal, inexistindo o imposto a pagar.

De acordo com Zanluca (2010), os balancetes usados para suspender ou reduzir o imposto de renda deverá ser copiado no Livro Diário e no Livro de Apuração do Lucro Real conforme a Instrução Normativa de 2017 arts. 12 e 13.

Art. 12, § 5º O balanço ou balancete, para efeito de determinação do resultado do período em curso, será: a)

levantado com observância das disposições contidas nas leis comerciais e fiscais; b) transcrito no livro Diário até a data fixada para pagamento do imposto do respectivo mês. (art. 12 da IN SRF Nº. 093 março de 2017).

Art. 13. A demonstração do lucro real relativa ao período abrangido pelos balanços ou balancetes a que se referem os arts. 10 a 12 deverá ser transcrita no Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR, observando-se o seguinte: I - a cada balanço ou balancete levantado para fins de suspensão ou redução do imposto de renda, o contribuinte deverá determinar um novo lucro real para o período em curso, desconsiderando aqueles apurados em meses anteriores do mesmo ano-calendário; II - as adições, exclusões e compensações, computadas na apuração do lucro real, correspondentes aos balanços ou balancetes, deverão constar, discriminadamente, na Parte A do LALUR, para fins de elaboração da demonstração do lucro real do período em curso, não cabendo nenhum registro na Parte B do referido Livro (BRASIL 2017).

Por determinação da Instrução Normativa, o livro diário deverá ser regularizado até a data do pagamento do imposto, e deve ser relacionado no livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) na parte (A), as adições, exclusões e compensações do período em curso. Para Zanluca (2010), o critério usado para o cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica deverá ser o mesmo para o cálculo da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido. Por isso é necessário um planejamento tributário para que sejam analisadas todas as possibilidades de tributação.

Se a empresa possui sazonalidade, pode acontecer de não ser vantajoso optar pelo Lucro Real Trimestral, admitindo uma hipótese de uma Empresa apresentar nos meses de janeiro a novembro, prejuízo igual de R\$ 100.000,00 em cada mês, porém no mês de Dezembro a empresa faturar acima da média e obter um Lucro de R\$ 1.000.000,00. Nesta Hipótese sendo Lucro Real Anual, a empresa não pagaria IRPJ e CSLL, porém optando pelo Lucro Real Trimestral, a empresa apuraria um Lucro Real de R\$ 800.000,00, podendo compensar dessa base apenas 30% do prejuízo dos trimestres anteriores.

Um fator relevante, e nem sempre avaliado é se a empresa possui uma boa estrutura administrativa que permite uma contabilidade tempestiva, pois na hipótese de não possuir, e optar pelo Lucro Real Anual, pode ser desvantajoso, tendo em vista a exigência de recolhimentos mensais, algumas empresas nessa situação, optam por

recolher com base nas estimativas mensais por não possuir balancetes mensais atualizados, o que acaba gerando crédito de pagamento a mais.

Tem muitas empresas que possuem lucro, porém não possuem liquidez, esse é um fator que deve ser avaliado, na opção do regime entre, anual ou trimestral, uma empresa que em alguns meses do ano possui dificuldades no caixa, optar pelo lucro real anual, significa todo mês ter um compromisso com um desembolso significativo que em caso de não pagamento possui encargos financeiros alto, pondo em risco ainda a obtenção de certidões. No Lucro Real Trimestral, o desembolso será apenas em quatro meses do ano, sendo assim a empresa possuindo maiores condições de se programar e organizar financeiramente.

Uma situação que pode ser vantajosa para empresas obrigadas ao lucro real, e com margem de lucro alta, é optar por pagamentos de estimativas mensais durante todo o ano calendário, e no mês de dezembro apurar o Lucro Real. Realizar esse procedimento representa um ganho de liquidez significativo ao longo de todo o ano, a empresa para realizar esse procedimento deve optar pelo lucro real anual, tendo em vista que no lucro real trimestral não pode recolher por estimativa.

Uma empresa que sofre retenções na fonte em todas as suas operações, seja em vendas á órgão público (o mesmo efetua retenções com alíquotas superiores) ou aplicações financeiras possui risco de apresentar saldo negativo, isto é, pagar indiretamente um tributo a maior, sem possuir condições de evitar.

Nessa situação um fato a se observar é que no Lucro Real Trimestral, o saldo negativo pode ser compensado com qualquer outro tributo federal no trimestre subsequente, em caso de saldo negativo apurado no 1º, 2º e 3º trimestre do ano, porém se for apurado no 4º trimestre, somente poderá ser compensado ou restituído após transmissão da ECF no ano seguinte conforme menciona a Instrução Normativa 1.765 de 2017. A empresa optante pelo Lucro Real Anual, o saldo negativo só poderá ser compensado ou restituído no ano subsequente após a transmissão da ECF.

Um fator relevante, que também necessita ser exposto é o fato da empresa optante pelo Lucro Real Trimestral possuir a base de calculo limite de R\$ 60.000,00, e Lucro Real anual o limite de 240.000,00 ao ano. A empresa pode apresentar o mesmo lucro no ano, porém optando pelo regime trimestral apurar imposto de renda

maior, isto é, admitindo a hipótese de apurar um lucro de R\$ 40.000,00 no 1º e 2º trimestre, e no 3º e 4º apurar lucro de R\$ 80.000,00.

Nesta hipótese a empresa optante pelo Lucro Real Trimestral iria pagar o IR do 3º e 4º trimestre com adicional de 10%, sendo optante pelo Lucro Real anual, não iria pagar adicional no período.

5.6 POSICIONAMENTO CRÍTICO

No Lucro Real Anual, existem duas maneiras de apurar o Imposto de Renda Pessoa Jurídica, seja pela Receita Mensal (Estimativa) ou por levantamento de balanço ou balancetes de redução ou suspensão. A primeira opção “estima”, ou seja, busca um cálculo aproximado de quanto poderia ser o lucro, este cálculo rege a mesma tributação do lucro presumido, (Lei no 9.249, de 1995, art. 3ª) exceto os incentivos fiscais, pois na estimativa mensal é autorizada a deduzir. A segunda opção, o contribuinte pode reduzir ou suspender o imposto devido, através levantamento da Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) mensal e acumulado de Janeiro a Dezembro.

No Trimestral, pode-se verificar que o lucro desta empresa pode ser variável, por isso o valor do Imposto de Renda Pessoa Jurídica a pagar, varia de acordo com as receitas e despesas trimestrais, pois quanto maior as despesas, menor o IRPJ a recolher.

Conforme Zanluca (2010), o Lucro Real trimestral é desvantajoso para o contribuinte, pois há restrição de compensação de prejuízos fiscais apurados nos trimestres anteriores. No caso dessa empresa do Ramo Comercial, não havia saldos anteriores de prejuízos fiscais acima, apurando prejuízo fiscal somente no 1ª trimestre de 2010, podendo ser compensado apenas R\$528.625,25 por isso teve um valor exorbitante no imposto devido. Outra desvantagem é que o limite de dedução do adicional é de R\$ 60.000,00 no trimestre, caso olhássemos pelo valor devido durante todo ano-calendário de 2010 seria de R\$ 786.082,10 podendo ser dividido em três quotas iguais no trimestre, acrescidas de juros.

No Anual, pode ser observado uma que receita variável, com isso o valor do Imposto de Renda Pessoa Jurídica varia de mês em mês, com valores favoráveis à

empresa que possui uma mutação no fluxo de caixa, ou seja, quando não tem disponibilidade de caixa.

Conforme Silva (2005), a vantagem pela apuração anual é que as empresas só pagam àquilo que realmente deve, e em outras apurações, a apuração (estimativa) é mais vantajosa para a empresa, pois em vez de pagar trimestralmente o valor pagará menos com antecipações mensais, respeitando o limite de caixa da empresa. Outra Vantagem importante é que pode ser deduzido do adicional de 10% o valor de R\$ 240.000,00, anual e os prejuízos fiscais são compensados integralmente durante todo o ano em curso.

Cada empreendimento tem a oportunidade de optar por um tipo de regime tributário específico e correspondente para as suas necessidades. Assim, a declaração desses impostos deve ser realizada conforme a determinação do contribuinte.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Dessa forma, de acordo com o apresentado podemos relatar que o Imposto de Renda Pessoa Jurídica, além de função fiscal, exerce uma função extrafiscal, pois sua arrecadação é de extrema importância para Governo Federal, promovendo uma grande distribuição de renda no país através dos programas de incentivos fiscais.

Para a apuração do Imposto a CTN, define que a base de cálculo é o montante real, arbitrado e presumido da renda dos contribuintes; a alíquota para se chegar ao imposto devido é de 15% (quinze por cento), com o adicional de 10% quando o lucro ultrapassar a R\$ 20.000,00, mensal. Todas as Pessoas Jurídicas e empresas individuais são obrigadas a pagar IRPJ exceto as entidades imunes. O Lucro Real é uma das formas de tributação deste imposto podendo ser apurado trimestralmente ou anualmente com antecipações mensais através da “estimativa mensal”. No Lucro Real, a legislação rege que antes de chegar ao imposto devido o lucro líquido deve ser ajustado às adições, exclusões ou compensações fiscais.

Após realização dessa pesquisa foi possível comprovar que o lucro real é a forma mais completa de apurar o Imposto de Renda. Está tributação expande uma carga tributária bastante onerosa nas empresas, e sem um planejamento adequado o imposto a recolher reflete aos contribuintes que não tem ideia das várias formas de tributação. Por isso, por meio deste estudo, foi possível comprovar que as empresas que possuidoras de receitas mensais variáveis e que não são obrigadas à apuração pelo Lucro Real, podem levar vantagens na tributação pelo lucro real anual. Mesmo que seja mais complexa, é a forma lícita de evitar a evasão fiscal.

O Lucro Real Anual é o regime em que o contribuinte realiza a apuração do IRPJ e CSLL anualmente, porém deve realizar antecipações mensais dos tributos mencionados. Nessa opção o contribuinte pode pagar através de “estimativas mensais”, isto é, aplicar percentuais de presunção conforme artigo 591 e 592 do decreto lei 9.580 de 2018, sendo assim dispensada a realização do balancete mensal para o cálculo, porém caso seja vantajoso tributariamente pagar com base no resultado, o contribuinte pode levantar o balancete de suspensão e redução.

No Lucro Real Trimestral, o contribuinte deve calcular o IRPJ e CSLL trimestralmente, nesta situação o contribuinte efetua apenas quatro recolhimentos ao longo do ano, se apresentar resultado positivo, diferentemente do Lucro Real Anual,

nesse regime o contribuinte não precisa realizar antecipações mensais, porém não tem a opção de recolher com base em estimativas.

Conclui-se que o lucro real tanto trimestral quanto anual tem suas vantagens e desvantagens, tanto para o Contador quanto para o Contribuinte. No lucro real trimestral temos como vantagem o fluxo de caixa, tendo em vista que o recolhimento do IRPJ é realizado trimestralmente e como desvantagem, caso a empresa tenha prejuízo no trimestre, só poderá compensar até 30% do lucro do trimestre seguinte. Já o lucro real anual temos desvantagens como: a contabilidade deverá ser fechada todo final de mês e o imposto deve ser pago todo mês seguinte ao fechamento da contabilidade. Mas, em compensação, existem algumas vantagens que podem levar o contribuinte a pagar somente o que deve tais como; a compensação de prejuízos é ilimitada, a redução do adicional é de R\$ 240.000,00, anual, a empresa poderá reduzir ou suspender o imposto, se for comprovado através de balancetes que o valor pago é igual ou superior ao apurado, a contabilidade fica em dia, pois deverá ser fechada mensalmente. Proporciona a facilidade, se a empresa precisar de um financiamento, empréstimos bancários, os balanços e demonstrações contábeis estarão à disposição. O ideal é o contribuinte conhecer bem a empresa para analisar as particularidades e materialidade de cada fato aqui apresentado.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 13. Ed. São Paulo: Saraiva, 2007. P. 43

ANDRADE, Edmar Oliveira. **Imposto de Renda das Empresas** 13ed. Sao Paulo, Atlas, 2018.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária** 5.Ed São Paulo, 1993. p196

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11.Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. P. 27

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7.Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997. P. 83

BRASIL. **Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988. DOU 05.10.1988** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: 8 de novembro de 2020.

BRASIL. **Decreto-Lei N° 1.589 (1997)** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1598.htm> Acesso em 8 de novembro de 2020.

BRASIL, **Decreto-Lei N° 9580 (2018)** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2018/Decreto/D9580.htm> Acesso em 30 de Novembro 2020.

BRASIL, **INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB N° 1700, 2017 (2017)** Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=81268#1706802>> Acesso em 23 de novembro de 2020.

BRASIL.**Lei 5172/1966 (1966)** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm.> Acesso em 15 de Novembro de 2020.

BRASIL, **Lei nº. 9.718/98 (1998)** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9718compilada.htm> Acesso em: 10 de novembro de 2020.

BRASIL, **Lei nº 9065/95 (1995)** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9065.htm#:~:text=L9065&text=LEI%20N%C2%BA%209.065%2C%20DE%2020%20DE%20JUNHO%20DE%201995.&text=D%C3%A1%20nova%20reda%C3%A7%C3%A3o%20a%20dispositivos,federal%2C%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%AAs> Acesso 15 de novembro de 2020.

BRITO MACHADO, Hugo. **Curso de Direito Tributário**. 29ª Ed. Malheiros, 2006. P. 178.

BRITTO, Lucas Galvão de. **Notas sobre a regra-matriz de incidência tributária**. **Revista de Direito Tributário**. nº 115. São Paulo: Malheiros, 2011

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 19.Ed. São Paulo: Malheiros, 2005, 1999. P. 467-475

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 27ª Ed. rev., ampliada e atualizada, São Paulo: Malheiros Editores, 2011. P. 533.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário Linguagem e Método**. 5ª ed. São Paulo: Noeses, 2013. p.611-614.

CASSONE, Vittorio. **Direito tributário**. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2006. P.189; 576.

GIL, Antônio Carlos .**Como elaborar projetos de pesquisa**. 4ªEd. 2008. P.41.

HIGUCHI, Hiromi. **Imposto de Renda das Empresas - Interpretação e prática**. 35ª Ed. São Paulo, 2010. P. 25.

MACHADO, Hugo de Brito. **Código Tributário Nacional: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às Leis Complementares 87/1996 e 116/2003**. 6 Ed. São Paulo: Atlas, 2017 P.32

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 10 Ed. São Paulo: Malheiros, 2007. P. 56-65

OLIVEIRA, Gustavo Pedro de. **Contabilidade Tributaria**. 4 Ed , São Paulo: Saraiva, 2013.

RODRIGUES, Aldenir Ortiz et al. **Manual do imposto de renda e contribuição social sobre lucro líquido**. 4ed. São Paulo: IOB, 2010. P. 32-198.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Elementos do direito tributário**. 8Ed. São Paulo: Premier Máxima, 2005. P.43-57.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009. P.123-154.

SCHÜLER, Harry Conrado. **Sonegação tributária no Brasil**. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, a. 28, n. 112, 1991. P. 333-346.

SILVA, Antônio César Valério da. **Contabilidade avançada**. 2Ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005. P. 86-95.

SOUSA, Rubens Gomes de. **A evolução do conceito de rendimento tributável.** **Revista de Direito Público.** 14 Ed. São Paulo. P. 340.

Vetarishi, André Luiz. **Competência Tributária do ISS: Lei versus Jurisprudência.** Disponível em:
<<http://artigoscheckpoint.thomsonreuters.com.br/a/2tm3/competencia-tributaria-do-iss-lei-versus-jurisprudencia-andre-luiz-vetarischi-elaborado-em-122003>> Acesso em 20 set 2020.

ZANLUCA, Julio César. **Manual do imposto de renda pessoa jurídica: lucro real.** 2010. P 45-52.