

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

FACULDADE DE DIREITO

JONAS JAKUTIS FILHO

IMPOSTO DE RENDA, LUCRO REAL, LUCRO
PRESUMIDO, LUCRO ARBITRADO E SIMPLES

SÃO PAULO

2009

JONAS JAKUTIS FILHO

IMPOSTO DE RENDA, LUCRO REAL, LUCRO
PRESUMIDO, LUCRO ARBITRADO E SIMPLES

Monografia apresentada aos professores RODRIGO DALLA PRIA e FERNANDO GOMES FAVACHO da Coordenadoria Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão – COGEAE - para obtenção do título de especialista em Direito Tributário pela Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

SÃO PAULO
2009

Jakutis Filho, Jonas.

POSTO DE RENDA, LUCRO REAL, LUCRO PRESUMIDO, LUCRO ARBITRADO E SIMPLES.
— São Paulo: [s.n.], 2009. 38 p.

Monografia – Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – Curso de Especialização em Direito Tributário.

FOLHA DE APROVAÇÃO

JONAS JAKUTIS FILHO

IMPOSTO DE RENDA, LUCRO REAL, LUCRO PRESUMIDO, LUCRO ARBITRADO
E SIMPLES

Data de Aprovação:

BANCA EXAMINADORA

RODRIGO DALLA PRIA

FERNANDO GOMES FAVACHO

RESUMO

Neste trabalho, como forma de introdução, procurou-se demonstrar o conceito de renda, bem como a questão da disponibilidade da renda, o momento de sua existência para fins de incidência. Na questão da apuração do “quantum debeatur” demonstramos as formas de apuração existentes para as pessoas jurídicas, de acordo com a legislação de regência, lucro real, presumido, arbitrado e simples, procurando mostrar quais as bases de cálculo, alíquotas, adicional, período de apuração e obrigatoriedade, ou opção de adesão a um dos regimes. No regime do lucro real, demonstrou-se o ajuste necessário a ser feito no lucro líquido para apurar-se o lucro real tributável, informando a necessidade de tal apuração, ser efetuada em livro próprio denominado de LALUR. Ainda no lucro real, foi colocado que a apuração do valor do imposto a pagar deve obedecer o período trimestral, entretanto, tal apuração pode se dar pelo regime de estimativa, pagamento do imposto mensalmente, com o encontro de contas ao final do exercício, com a apresentação do balanço anual. No lucro presumido, foi demonstrada qual a base de cálculo e as diversas alíquotas, de acordo com a atividade da empresa e o adicional. No lucro presumido, foi posta a questão do reconhecimento das receitas, regimes de caixa e de competência, bem como a possibilidade de mudar de regime do lucro presumido para o lucro real. Foi colocada também a questão da obrigatoriedade da contabilidade e a possibilidade de tão somente escriturar o Livro Caixa. No lucro presumido foi abordada a sua obrigatoriedade, quando faltar elementos suficientes para apuração do lucro pelo regime do lucro real, informando que o lucro arbitrado é utilizado pelo Fisco. Foi posicionado ainda que o lucro arbitrado deve ser utilizado após esgotados todos os meios de fiscalização existentes. Para apuração de sua base de cálculo, deve-se levar em conta a receita bruta conhecida e a receita bruta não conhecida. No Simples, foram colocadas, de forma resumida, algumas questões de como se apura o lucro tributável das microempresas e empresas de pequeno porte, alíquotas aplicáveis, regimes de competência e suas obrigações acessórias. Na questão da distribuição dos lucros apurados nos diversos regimes, foi posta a isenção existente, inclusive pela abrangência das pessoas jurídicas domiciliadas no País ou no exterior.

Palavras-chave: Direito Tributário, Imposto de Renda, Apuração do Lucro.

ABSTRACT

In this work, like the form of introduction, the concept of income tried to demonstrate, as well as the question of the availability of the income, the moment of his existence for aims of incidence. In the question of the counting of the “ quantum debeatur ” we demonstrate the existent forms of counting for the legal entities, in accordance with the legislation of regency, real, vain profit, arbitrated and single, when to show which the bases of calculation, brackets, additionally, period of counting and obligatoriness, or option of adhesion to one of the regimes. In the regime of the real profit, the necessary agreement was demonstrated being done in the net profit in order that the real taxable profit to be perfected, informing the necessity of such a counting, being effectuated in own so-called book of LALUR. In the real profit, such a counting was still put that the counting of the value of the tax to pay must obey the quarterly period, meantime, it can be familiar for the regime of estimate, payment of the tax monthly, with the meeting of counts to the end of the exercise, with the presentation of the annual swinging. In the vain profit, the base of calculation was demonstrated which and several brackets, in accordance with the activity of the enterprise and the additional thing. In the vain profit, there was put the question of the recognition of the receipts, regimes of box and of competence, as well as the possibility to change of regime of the profit presumed for the real profit. There was put also the question of the obligatoriness of the accountancy and the possibility to only write the cash book up. In the vain profit his obligatoriness was boarded, when it is lacking sufficient elements for counting of the profit for the regime of the real profit, informing that the arbitrated profit is used by the Internal Revenue Service. It was still positioned that the arbitrated profit must be used when all the existent ways of inspection were after exhausted. For counting of his base of calculation, it is necessary to take into account the brutish known income and the brutish income not known. In the Simple one, some questions were put, in the abridged form, of as one perfects the taxable profit of the small businesses and enterprises of small transport, applicable brackets, regimes of competence and his accessory obligations. In the question of the distribution of the profits when several regimes were perfected in, the existent exemption was put, inclusive for the range of the legal entities provided with a domicile in the Country or abroad.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	7
2 CONCEITO DE RENDA.....	9
2.1 Disponibilidade Da Renda	11
3 REGIMES PARA APURAÇÃO DO LUCRO TRIBUTÁVEL DAS PESSOAS JURÍDICAS	12
4 TRIBUTAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA PELO LUCRO REAL	13
4.1 Ajuste Do Lucro Líquido / Lalur.....	14
4.2 Período De Apuração E Alíquota.....	16
4.3 Balanço Anual E Estimativa.....	17
4.4 Obrigação De Tributar Pelo Lucro Real.....	18
5 TRIBUTAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA PELO LUCRO PRESUMIDO	19
5.1 Base de Cálculo	20
5.1.1 Regime de Reconhecimento de Receitas	21
5.2 Alíquota do Imposto de Renda e do Adicional.....	22
5.3 Contabilidade no Lucro Presumido.....	23
5.4 Mudança De Regime Tributário	23
6 TRIBUTAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA PELO LUCRO ARBITRADO	24
6.1 Base De Cálculo	27
6.1.1 Receita Bruta Conhecida.....	27
6.1.2 Receita Bruta Não Conhecida	28
6.2 Lucro Arbitrado pelo Fisco/Penalidade.....	29
7 SIMPLES NACIONAL.....	30
7.1 Pessoas Jurídicas Excluídas da Opção	31
7.2 Alíquotas Aplicáveis	32
7.3 Regime de Competência e Segregação das Receitas	33
7.4 Obrigações Acessórias	33
8 DISTRIBUIÇÃO DO LUCRO APURADO	34
9 CONCLUSÃO	35
10 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	36

1 INTRODUÇÃO

A competência para a instituição do Imposto de Renda é da União Federal, conforme preceitua o artigo 153, III, do Texto Constitucional: “Art. 153 – Compete a União instituir o imposto sobre: [...] III – renda e proventos de qualquer natureza”¹.

O Código Tributário Nacional trata do Imposto Sobre a renda e proventos de Qualquer Natureza em seu artigo 43, incisos I e II, §§ 1° e 2°, que dispõem:

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

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

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

§ 1° - a incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção;

§ 2° - na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo.²

É de se notar, que esse imposto possui uma legislação extensa e complexa, regulada por lei, regulamento, portarias, instruções normativas, soluções de divergências, entre outros atos administrativos, como formas de procedimento para sua apuração.

¹ BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. **Diário Oficial da União**, Brasília, [s.d.]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm

² BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Diário Oficial da União**, Brasília, [s.d.]. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/codtributnaci/ctn.htm>

A respeito de sua complexidade, a posição de Hugo de Brito Machado é de que “O imposto sobre a renda é talvez o de legislação mais complexa de quantos integram o sistema tributário brasileiro. E, além de complexa, sua legislação é das mais dinâmicas.”³

Neste trabalho, procurar-se-á examinar alguns aspectos do Imposto de Renda para apuração do lucro tributável de pessoas jurídicas pelos regimes do lucro real, presumido, arbitrado e simples, analisando suas bases de cálculos, alíquotas, vedações e opções aos diversos regimes e outras circunstâncias de interesse de todas as demais.

³ MACHADO, Hugo de B. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 2009. 30ª Ed. p. 327

2 CONCEITO DE RENDA

A indagação que se coloca Inicialmente, uma vez que estamos tratando do Imposto de Renda, é saber e conhecer o conceito de renda, já que esta é objeto da tributação.

Constitucionalmente, renda pode ser considerada como acréscimo de patrimônio, que se dá em um determinado espaço de tempo. O conceito de renda não é definido na Constituição Federal explicitamente, mas a Carta Magna leva o intérprete a entender o sentido de renda colocado. A palavra renda encontra seu suporte legal no art. 153, III, da Constituição Federal, onde estão fixados os seus princípios, de generalidade, universalidade e progressividade⁴.

Por outro lado, o Código Tributário Nacional, com vistas a explicitar o preceito constitucional, estabeleceu que o fato gerador do Imposto de Renda é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda e proventos. Assim, o conceito jurídico de renda está posto no Código Tributário Nacional: Renda – é um acréscimo patrimonial.

O artigo 43 do Código Tributário Nacional definiu como fato gerador do Imposto de Renda o acréscimo patrimonial, denominando-o como renda e, quando decorrente do capital, do trabalho, ou da combinação de ambos, e como proventos de qualquer natureza, nos demais casos.

Nesta senda, o Supremo Tribunal Federal decidiu, por unanimidade, no Recurso Extraordinário nº 117.887-6/SP que a expressão “renda e proventos de qualquer natureza” significa sempre “acrécimo patrimonial”.

O Ministro Relator Carlos Velloso, ao relatar o referido Recurso Extraordinário, manifestou: “[...] não me parece possível a afirmativa no sentido de que possa existir renda ou provento sem que haja acréscimo patrimonial”⁵

⁴ BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil de 1998*. **Diário Oficial da União**, Brasília, [s.d.]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm. § 2º.

⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 117.887-6 / SP. Acórdão que, não obstante isso, não me parece possível a afirmativa no sentido de que possa existir renda ou provento sem que haja acréscimo patrimonial, acréscimo patrimonial que ocorre mediante o ingresso ou o

Portanto, o conceito de renda, envolve acréscimo patrimonial. Da mesma forma, o conceito de proventos também está relacionado com o acréscimo patrimonial.

Ao manifestar-se sobre o conceito de renda, Paulo de Barros Carvalho firmou posição no sentido da existência de três correntes doutrinárias predominantes: teoria da fonte, teoria legalista e teoria do acréscimo patrimonial, alegando, ao referir-se sobre o artigo 43 do Código Tributário Nacional, que:

Prevalece, no direito brasileiro, a terceira das teorias referidas, segundo a qual o que interessa é o aumento do patrimônio líquido, sendo considerado como lucro tributável exatamente o acréscimo líquido verificado no patrimônio da empresa, durante período determinado, independentemente da origem das diferentes parcelas. É o que se depreende do artigo 43 do Código Tributário Nacional.⁶

O eminente mestre fala em aumento do patrimônio líquido. E o que se deve entender por patrimônio líquido da pessoa jurídica? Patrimônio líquido nada mais é do que a composição contábil do capital, reservas e lucros. Assim, todas as vezes que houver um aumento no patrimônio líquido em um determinado período⁷ teremos renda que deverá ser objeto de tributação. Isso após inclusões, exclusões e compensações a serem feitas, pois o aumento patrimonial pela renda não é tributada, ela representa a renda líquida e não a renda tributável, que se dará, repita-se, com as inclusões, exclusões e compensações que se verificam em Livro próprio denominado LALUR, como mais adiante veremos.

O que se infere do exposto é que o conceito de renda válido para fins de incidência do imposto previsto no artigo 153, III, da Constituição Federal e no artigo 43, I, II, §§ 1º e 2º do Código Tributário Nacional esta delimitado pelo conceito de acréscimo patrimonial, devendo levar em consideração os princípios constitucionais da isonomia, da capacidade contributiva e do não confisco.

auferimento de algo, a título oneroso. Não me parece, pois, que poderia o legislador, anteriormente ao CTN, diante do que expressamente dispunha o art. 15, IV, da CF/46, estabelecer, como renda, uma ficção legal. Relator Ministro Carlos Velloso. Acórdão de 31/05/1977. **Revista do Tribunal de Justiça**, [s.d.t.], número 150.

⁶ CARVALHO, PAULO de BARROS. **Direito Tributário: Linguagem e Método**. São Paulo: Editora Noeses, 2008. 2ª Ed. p. 599.

⁷ Normalmente 1 (um) ano, exceto se o aumento do patrimônio líquido se der por aporte de capital pelos sócios.

2.1 Disponibilidade Da Renda

Diante do exposto, é preciso entender agora a questão da disponibilidade da renda.

O artigo 43 do Código Tributário Nacional, ao referir-se à aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica, quer dizer que a renda, ou os proventos, podem ser os que foram pagos ou simplesmente creditados. Assim, a disponibilidade econômica se dá quando do recebimento do valor que se acrescenta ao patrimônio do contribuinte, ao passo que a disponibilidade jurídica se dá quando do simples crédito do valor, que ainda não está em mãos do contribuinte.

A esse respeito, Paulo Ayres Barreto, comentando as expressões “disponibilidade jurídica” e “disponibilidade econômica”, firmou a seguinte posição:

Muito se tem debatido também sobre as expressões “disponibilidade jurídica” e “disponibilidade econômica”. Dar-se-á esta quando a renda auferida tiver sido efetivamente recebida pelo seu titular (*cash basis*). Haverá disponibilidade jurídica no exato instante em que a renda for auferida (produzida), independentemente de sua efetiva percepção em dinheiro (*accrual basis*).⁸

Conclui-se, assim, que renda é o acréscimo patrimonial, cuja disponibilidade pode ser econômica ou jurídica, na forma acima exposta.

⁸ BARRETO, Paulo Ayres. **Imposto Sobre a Renda e Preços de Transferência**. São Paulo: Editora Dialética, 2001. p.74,

3 REGIMES PARA APURAÇÃO DO LUCRO TRIBUTÁVEL DAS PESSOAS JURÍDICAS

Os regimes de tributação adotados pelas pessoas jurídicas, para apuração do lucro tributável são: lucro real, lucro presumido e lucro arbitrado, conforme dispõe o Código Tributário Nacional em seu artigo 44, existindo ainda um quarto regime de apuração do lucro tributável do Imposto de Renda e outros tributos, que é o do Simples Nacional.

Os regimes de apuração do lucro tributável podem se dar por opção do contribuinte pessoa jurídica, ou podem ser obrigatórios por força da lei.

Faremos uma análise individualizada dos regimes de tributação, pelo lucro real, presumido, arbitrado e simples nacional, da pessoa jurídica.

4 TRIBUTAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA PELO LUCRO REAL

Uma das modalidades de apuração do acréscimo patrimonial das pessoas jurídicas. Conforme artigo 44 do Código Tributário Nacional, trata-se da apuração do chamado lucro real, pela qual, por força de contabilidade organizada, são efetuados lançamentos de entradas e saídas de mercadorias e excluídas as despesas e custos, levando-se em consideração os estoques iniciais e finais. Assim, apura-se o lucro líquido da pessoa jurídica, o qual sofrerá adições, exclusões e compensações previstas na legislação de regência, o que permitirá que seja encontrada a verdadeira base de cálculo para apuração do valor devido do Imposto de Renda.

A base de cálculo é o que quantifica a dimensão da hipótese de incidência. É o acréscimo patrimonial, no presente caso, que caracteriza a renda, cuja disponibilidade, econômica ou jurídica, quando adquirida, constitui o fato gerador do Imposto de Renda.

O lucro real é forma de apuração que mais se aproxima da realidade, como o próprio nome indica, ou seja, é a forma de apurar o verdadeiro lucro a partir da escrita contábil das pessoas jurídicas

Assim, a definição de lucro real é o lucro líquido do período, apurado na escrituração contábil, e que é ajustado pelas adições, exclusões e compensações informadas pela legislação do Imposto de Renda através do Decreto n° 1598, de 1977, artigo 6°, no qual está disposto que “O lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.”⁹

⁹ BRASIL. Decreto-Lei n° 1.598, de 26 de Dezembro de 1977. **Diário Oficial da União**, Brasília, [s.d.]. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/Decreto-Lei/Del1598.htm>. Art. 6°.

4.1 Ajuste Do Lucro Líquido / Lalur

Como visto, a apuração da base de cálculo do Imposto de Renda pelo lucro real depende dos ajustes que devem se feitos no lucro líquido apurado contabilmente em um determinado período.

Os ajustes se verificam quando determinadas despesas não são dedutíveis para fins do Imposto de Renda, outras vezes determinadas receitas são contabilizadas, mas não são tributadas, devendo ser excluídas da base de cálculo.

Fortunato Bassani Campos manifesta-se a respeito dos ajustes do lucro líquido da seguinte forma:

O lucro real (base de cálculo do imposto sobre a renda) não se identifica com o lucro comercial ou contábil (lucro líquido). Isto porque determinados valores, embora sejam contabilizados como reduções patrimoniais e afetem o resultado comercial, não são consideradas despesas para fins da legislação do imposto de renda, ou porque não atendam às condições necessárias para a dedução (despesas não necessárias ou liberalidades da empresa), ou porque haja limites legais para a quantificação do gasto (royalties e assistência técnica, doações a entidades de utilidade pública ou para fins culturais etc.), ou porque haja necessidade de satisfazer requisitos específicos não cumpridos pelo contribuinte (prejuízos por desfalque, se não apresentada queixa perante a autoridade policial; pagamentos de royalties ou assistência técnica por fornecimento de tecnologia, se não registrado o contrato junto ao INPI; preços de transferência, se os preços praticados entre partes relacionadas não corresponderem ao preço determinado em transações normais de mercado ou aos parâmetros fixados na lei etc.; de outra parte, determinados valores constituem receitas e aumentam o lucro contábil, mas não são tributáveis e por isso excluídos da base de cálculo do tributo, ou porque já foram tributados em etapa anterior (lucros e dividendos recebidos de outras empresas) ou por razões de política fiscal (incentivos fiscais); por fim, em alguns casos, a lei fiscal concede incentivos permitindo a dedução em dobro ou qualificada de determinados gastos, dedução não registrada na contabilidade, mas considerada para fins de apuração do lucro tributável (depreciação acelerada, incentivos a gastos para promoção com cultura, incentivos com base em lucro da exploração etc.).¹⁰

Assim, o ajuste do lucro líquido do período de apuração e a demonstração da apuração do lucro real devem ser transcritos em livro fiscal próprio a ser escriturado

¹⁰ CAMPOS, Fortunato Bassani. **Curso de Direito Tributário**. In: Imposto de Renda da Pessoa Jurídica. Coordenado por Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Editora Saraiva, 2000. 7ª Ed. p. 292.

pelos contribuintes do Imposto de Renda, denominado Livro de Apuração do Lucro Real, o LALUR.

Portanto, a base de cálculo do Imposto de Renda apurado pelo Lucro real é transcrita no LALUR, livro fiscal exigido pela legislação do Imposto de Renda, instituído pelo artigo 8º do Decreto-Lei nº 1598/77:

Art. 8º - O contribuinte deverá escriturar, além dos demais registros requeridos pelas leis comerciais e pela legislação tributária, os seguintes livros:

- a) Serão lançados os ajustes do lucro líquido do exercício, de que tratam os §§ 2º e 3º do art. 6º;
- b) Será transcrita a demonstração do lucro real;
- c) Serão mantidos os registros de controle de prejuízos a compensar em exercícios subseqüentes (art. 64), depreciação acelerada, de exaustão mineral com base na receita bruta, de exclusão por investimento das pessoas jurídicas que explorem atividades agrícolas ou pastoris e de outros valores que devam influenciar a determinação do lucro real de exercício futuro e não constam de escrituração comercial.¹¹

O LALUR¹², como se infere pelo dispositivo acima, é dividido em duas partes, a saber:

- a. parte A: é destinada aos lançamentos de ajustes do lucro líquido do período de apuração e à transcrição da demonstração do lucro real. Nessa parte é que apuramos a base de cálculo do imposto;
- b. parte B: serão mantidos os registros de controle de prejuízos fiscais a compensar em períodos subseqüentes, o controle de depreciação acelerada incentivada, de exaustão mineral com base na receita bruta, valores relativos ao lucro inflacionário apurado até 31/12/95 e diferido etc.

Assim, podemos dizer que serão adicionadas ao lucro líquido, além do indicado por Fortunato Bassani Campos na citação acima, as seguintes parcelas:

- a. CSLL;
- b. Resultado negativo da equivalência patrimonial;
- c. Provisões, exceto férias e 13º Salários e seus encargos sociais;

¹¹ BRASIL. Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de Dezembro de 1977. **Diário Oficial da União**, Brasília, [s.d.]. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/Decreto-Lei/Del1598.htm>.

¹² RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Instrução Normativa SRF nº 28 de 13/06/1978. Aprova modelo e estabelece normas de escrituração do livro de apuração do lucro real (LALUR). **Diário Oficial da União, Brasília**, [s.d.]. Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br/indexsearch.php?PID=5279>.

- d. Multas por infrações fiscais;
- e. Tributos e Contribuições com exigibilidade suspensa;
- f. Remuneração indireta;
- g. Alimentação de sócios, acionistas e administradores;
- h. Brindes; etc.

E serão excluídos do lucro líquido apurado:

- a. Resultado positivo da equivalência patrimonial;
- b. Lucros e dividendos, decorrentes de investimento avaliado pelo custo de aquisição;
- c. Compensação de prejuízos fiscais de períodos de apuração anteriores, respeitados os limites de 30% do lucro ajustado.

Dessa forma, pelo LALUR, apurar-se-á a base de cálculo para definir o valor devido do Imposto de Renda.

4.2 Período De Apuração E Alíquota

As pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real poderão determinar o lucro com base em balanço anual levantado em 31 de dezembro, ou mediante balancetes trimestrais encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, na forma da Lei n° 9430/96¹³.

Esclareça-se, de outra parte, que na apuração do lucro trimestral do lucro real, a escrituração do Livro de Inventário é obrigatória ao final de cada trimestre, dado que esse lucro é definitivo, como ocorre no balanço de 31 de dezembro para o lucro real anual.

¹³ BRASIL. Lei n° 9.430, de 27 de Dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, [s.n.t.]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9430.htm. Art. 1º.

A alíquota a ser aplicada, incidente sobre o lucro real, é de 15%, mais o adicional de 10%, aplicado sobre o lucro excedente mensal de R\$ 20.000,00, trimestral de R\$ 60.000,00 ou anual de R\$ 240.000,00.

4.3 Balanço Anual E Estimativa

De acordo com o artigo 2º da Lei nº 9430/96¹⁴, a pessoa jurídica que apura o Imposto de Renda sob o regime do lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada.

A pessoa jurídica que optar pelo pagamento estimado deverá, no final do exercício, levantar o balanço geral apurando o lucro real devido, o qual, em confronto com os valores pagos, irá determinar se há diferenças a recolher ou a serem compensadas / restituídas, quando pagas a maior.

A estimativa é calculada sobre a receita bruta auferida no mês, sem o IPI, o qual não compõe a receita bruta, e acrescida de ganhos de capital, demais receitas e resultados positivos. Por exemplo, empresa com atividade comercial aplica sobre a receita do mês o percentual de 8%, com o que se apura o acréscimo patrimonial estimado. Ao valor encontrado, aplica-se a alíquota do Imposto de Renda de 15%, mais o adicional de 10%, no caso da parcela do lucro estimado ultrapassar a R\$ 20.000,00, obtendo-se o *quantum debeatur*.

No pagamento por estimativa, o contribuinte poderá suspender ou reduzir o pagamento do Imposto de Renda devido em cada mês, mas precisará demonstrar, por meio de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

¹⁴ BRASIL. Lei nº 9.430, de 27 de Dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, [s.n.t.]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9430.htm.

4.4 Obrigação De Tributar Pelo Lucro Real

Apesar do contribuinte poder optar pelo regime tributário que melhor lhe convém, existem situações em que o mesmo está obrigado a efetuar a tributação pelo lucro real, conforme dispõe o artigo 14 da lei n° 9718/98:

Art. 14 – Estão obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas:

I – cuja receita, no ano calendário anterior, seja superior ao limite de R\$ 48.000.000,00, ou proporcional ao número de meses do período, quanto inferior a 12 meses;

II – cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e cambio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguro privado e de capitalização e entidades de previdência privada aberta;

III – que tiverem lucros rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior;

IV – que autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto;

V – que no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, na forma do art. 2° da Lei n° 9430/96;

VI – que explorem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo de prestação de serviços (factoring).¹⁵

Portanto, as pessoas jurídicas que não se enquadrarem nos incisos do art. 14 aqui mencionados poderão optar pelo lucro presumido.

Como opção de planejamento tributário, as pessoas jurídicas deverão estudar o melhor regime de tributação a utilizar, como forma de economia fiscal.

¹⁵ BRASIL. Lei n° 9.718 de 27 de Novembro de 1998. Altera a Legislação Tributária Federal. **Diário Oficial da União**, [s.n.t.]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9718.htm.

5 TRIBUTAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA PELO LUCRO PRESUMIDO

O Código Tributário Nacional permite que a base de cálculo do Imposto Sobre a Renda seja representada pelo valor presumido do acréscimo patrimonial. A presunção parte de fatos conhecidos, para conhecer-se uma realidade não conhecida, mas com forte probabilidade de ser verdadeira.

Os valores apurados com base no lucro presumido, não podem distorcer totalmente aqueles que seriam apurados no lucro real. Segundo Aurélio Pitanga Seixas Filho, “Esses valores estimados ou presumidos não são (ou não podem ser) fixados arbitrariamente pela autoridade fiscal que, na sua elaboração deve levar em consideração os fatos indicativos mais próximos possíveis da realidade”¹⁶.

O lucro presumido é uma forma simplificada de apuração da base de cálculo do Imposto de Renda, restrita aos contribuintes que não estão obrigados ao regime de apuração com base no lucro real, colocados no artigo 14 da Lei nº 9718/98¹⁷.

A pessoa jurídica não está obrigada a apurar o Imposto de Renda a pagar pelo lucro presumido, podendo optar pelo lucro real. Trata-se de opção, que é exercida com o pagamento da primeira parcela, correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário, portanto podemos entender a data da opção como sendo o último dia útil de abril.

A lei colocou o momento da opção pelo lucro presumido no ato do pagamento da primeira ou única quota do Imposto de Renda, de sorte que, a data do pagamento de outro tributo (IPI, PIS, COFINS, CSLL) não é a data da opção.

Feita a opção pela tributação com base no lucro presumido, esta é definitiva para todo o ano calendário, portanto irretratável.

¹⁶ SEIXAS Filho, Aurélio Pitanga. Faculdade na Determinação de Tributos: Lançamento e Liquidação. In: Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas. Coordenado por Ives Gandra da Silva Martins. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, Editora RT, 1996, nº 17. p.93.

¹⁷ BRASIL. Lei nº 9.718 de 27 de Novembro de 1998. Altera a Legislação Tributária Federal. **Diário Oficial da União**, [s.n.t.]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9718.htm.

5.1 Base de Cálculo

O mecanismo de apuração por lucro presumido leva em consideração a aplicação de percentuais estipulados pela lei sobre a receita bruta.

Levando em consideração a atividade da pessoa jurídica, a base de cálculo do Imposto de Renda das pessoas jurídicas que são tributadas pelo lucro presumido trimestralmente em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro, será informada pela aplicação de percentuais sobre a receita bruta auferida no trimestre, que estão fixados no artigo 15 da Lei n° 9249/95¹⁸:

- I - 1,6% na revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;
- II - 8% na venda de mercadorias e produtos;
- III - 8% na prestação de serviços de transporte de cargas;
- IV - 8% na prestação de serviços hospitalares;
- V - 8% na venda de imóveis das empresas com esse objeto social;
- VI - 8% nas indústrias gráficas;
- VII - 8% na construção civil por empreitada com emprego de materiais;
- VIII - 16% na prestação de serviços de transportes, exceto de cargas;
- IX - 16% na prestação de serviços em geral pelas pessoas jurídicas com receita bruta anual de até R\$ 120.000,00, exceto de serviços hospitalares, transportes e profissões regulamentadas;
- X - 32% na prestação de demais serviços não incluídos nos incisos anteriores.

No caso de atividades diversificadas, será aplicado o percentual correspondente a cada atividade sobre as respectivas receitas brutas.

O resultado apurado será acrescido de outras receitas, rendimentos e ganhos de capital do acordo com o artigo 25 da Lei n° 9430/96¹⁹, que dispõe:

Art. 25 – O lucro presumido será o montante determinado pela soma das seguintes parcelas:

I – o valor resultante da aplicação dos percentuais de que trata o artigo 15 da lei n° 9249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita

¹⁸ BRASIL. Lei n° 9.249, de 26 de Dezembro de 1995. **Diário Oficial da União**, [s.n.t.]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9249.htm.

¹⁹ BRASIL. Lei n° 9.430, de 27 de Dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, [s.n.t.]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9430.htm.

bruta definida pelo art. 31 da Lei n° 8981, de 20 de janeiro de 1995, auferida no período de apuração de que trata o art. 1° desta lei;

II – os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo inciso anterior e demais valores determinados nesta lei, auferidos naquele mesmo período.²⁰

Dessa forma, a base de cálculo será apurada pela aplicação de percentuais sobre a receita bruta, não se devendo considerar, como muitos, que os percentuais devem ser aplicados simplesmente ao faturamento.

Fábio Junqueira de Carvalho e Maria Inês Murgel tratam do que se deve entender por receita bruta:

Receita bruta de vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia. Na receita não se incluem as vendas canceladas, os descontos concedidos incondicionalmente e os impostos incidentes não cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante e do qual o vendedor dos bens ou prestador de serviços seja mero depositário sobre as vendas.²¹

5.1.1 Regime de Reconhecimento de Receitas

Como se sabe, existem dois regimes para tributação do tributo: regime de competência e regime de caixa. De forma simples, podemos dizer que no regime de caixa a tributação se dá somente quando do seu efetivo recebimento, ao passo que no regime de competência a mesma se dá com o simples registro da operação ainda que não haja recebimento de qualquer valor.

A Instrução Normativa n° 104/98, que permite a adoção do regime de caixa, dispõe em seu artigo 1°:

²⁰ BRASIL. Lei n° 9.430, de 27 de Dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, [s.n.t.]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9430.htm.

²¹ CARVALHO, Fábio Junqueira de; MURGEL, Maria Inês. **IRPJ: Teoria e Prática**. [S.I.]: [s.n.], 2000. 2ª Ed.

Art. 1º - A pessoa jurídica, optante pelo regime de tributação com base no lucro presumido, que adotar o critério do reconhecimento de suas receitas de venda de bens ou direitos ou de prestação de serviços com pagamento a prazo ou em parcelas na medida do recebimento e mantiver a escrituração do Livro Caixa, deverá: [...]:²²

Essa Instrução Normativa permite a adoção do critério de reconhecer as receitas das vendas de bens e serviços ou da prestação de serviços, com pagamento a prazo ou em parcelas, na medida dos recebimentos, isto é, no regime de caixa. Isso é possível para as pessoas jurídicas optantes pela tributação com base no lucro presumido. Assim, a empresa jurídica, ao vender mercadorias para recebimento, por exemplo, em dez parcelas mensais, determinará a base de cálculo para pagamento do Imposto de Renda, só com a receita efetivamente recebida no trimestre.

É importante ressaltar que a legislação do Imposto de Renda adota o regime de competência para tributação dos resultados das empresas, de sorte que, se não tiver disposição expressa em sentido contrário, as receitas, os rendimentos e os ganhos deverão ser reconhecidos pelo regime de competência.

5.2 Alíquota do Imposto de Renda e do Adicional

A alíquota do Imposto de Renda a ser aplicado sobre a base de cálculo apurada será sempre de 15%, quer no lucro real, presumido ou arbitrado, mais o adicional de 10% aplicado sobre o lucro excedente trimestral de R\$ 60.000,00.

²² RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Instrução Normativa SRF nº 104 de 24/08/1998. Estabelece normas para apuração do Lucro =resumido com base no regime de caixa. Alterada pela IN SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002. **Diário Oficial da União**, Brasília, 26/08/1998.

5.3 Contabilidade no Lucro Presumido

A pessoa jurídica que optar pela tributação com base no lucro presumido não está obrigada a manter escrituração contábil. Entretanto, fica condicionada à escrituração do Livro Caixa, no qual sejam lançados os recebimentos e pagamentos ocorridos em cada mês.

Embora esteja dispensada da escrituração contábil, deve manter a escrituração do Livro Caixa, com toda movimentação financeira, inclusive bancária, devendo ainda escriturar o Livro Registro de Inventário de seus estoques, ao término do ano-calendário.

5.4 Mudança De Regime Tributário

Como visto, a pessoa jurídica que optar pelo lucro presumido, não pode mudar para o regime do lucro real, pois a opção é irretratável no curso do exercício.

Entretanto, no exercício seguinte, a pessoa jurídica que estava no lucro presumido, pode passar ao regime do lucro real.

Ocorrendo a mudança de regime tributário, de lucro presumido para lucro real, a pessoa jurídica que não manteve escrituração contábil normal fica obrigada a realizar um levantamento patrimonial, no dia 1º de janeiro seguinte ao do último período em que foi tributado com base no lucro presumido. A finalidade disso é constituir o balanço de abertura para dar início à escrituração contábil, necessária para o regime do lucro real. Tal levantamento patrimonial deverá conter todos os bens do ativo, o patrimônio líquido e todas as obrigações do passivo.

No ativo, deverão ser informados: a existência do dinheiro em caixa e nos bancos, o estoque de mercadorias e produtos, as duplicatas a receber, os bens do ativo permanente e intangíveis e outros. No passivo serão arroladas todas as obrigações e o patrimônio líquido.

A constituição de balanço de abertura é condição necessária para que o contribuinte possa mudar de regime do lucro presumido para o lucro real.

6 TRIBUTAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA PELO LUCRO ARBITRADO

A apuração do lucro tributável do Imposto de Renda pelo lucro arbitrado tem previsão, assim como o lucro real e lucro presumido, no artigo 44 do Código Tributário Nacional²³.

Ocorre o lucro arbitrado, como base de cálculo do Imposto de Renda, nos casos em que o sujeito passivo não possui elementos e informações necessários à determinação do lucro real, podendo ocorrer sua apuração através da fiscalização ou por iniciativa da pessoa jurídica.

Inicialmente, a tributação com base no lucro arbitrado somente era admitida em caso de lançamento de ofício, de sorte que, o arbitramento do lucro era de competência exclusiva do ente tributante. Entretanto, na ocorrência de caso fortuito ou de força maior devidamente comprovado, como definido na lei civil, a pessoa jurídica agora poderá calcular o Imposto de Renda com base no lucro arbitrado.

O artigo 47 da lei n° 8981/95 enumera as hipóteses em que o lucro da pessoa jurídica será arbitrado:

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 n° 2397, 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;

²³ BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Diário Oficial da União**, Brasília, [s.d.] Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/codtributnaci/ctn.htm>.

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, § 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 3470, de 28 de novembro de 1958;

VI – (revogado pela lei nº 9718, de 27/11/1998)

VII – o contribuinte não mantiver, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, livro Razão ou Fichas utilizadas para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário;

§ 1º - Quando conhecida a receita bruta, o contribuinte poderá efetuar o pagamento do imposto de renda correspondente com base nas regras previstas nesta Seção;

§ 2º - Na hipótese do § anterior:

a) a apuração do imposto de renda com base no lucro arbitrado abrangerá todo o ano-calendário, assegurada a tributação com base no lucro relativa aos meses não submetidos ao arbitramento, se a pessoa jurídica dispuser de escrituração exigida pela legislação comercial e fiscal que demonstre o lucro real dos períodos não abrangidos por aquela modalidade de tributação, observado o disposto no § 5º do art. 37;

b) o imposto apurado com base no lucro real, na forma da alínea anterior, terá por vencimento o último dia útil do mês subsequente ao de encerramento do referido período.²⁴

É oportuno salientar que o arbitramento dos lucros é medida extrema que só deve ser utilizada por ausência absoluta de se apurar o imposto pelo lucro real. Ao comentar a questão do arbitramento, Paulo Ayres Barreto afirmou:

A renda só poderá ser arbitrada se impossível for a aferição de seu montante legal... De outra parte, a ocorrência de erros, faltas, omissões por parte do contribuinte não autoriza, “ipso facto”, o arbitramento. Este só cabe diante da impossibilidade de se recompor a base de cálculo do imposto.²⁵

²⁴ **Erro! Fonte de referência não encontrada.**

²⁵ BARRETO, Paulo Ayres. **Curso de Especialização em Direito Tributário**. São Paulo: Editora Forense, [s.d.].

Na verdade, não é o que se dá, pois o fisco aplica com muita freqüência o arbitramento do lucro sem uma justificativa plausível, o que leva os Tribunais Administrativos a anular autos lavrados com fundamento no arbitramento.

Nesse sentido, está a decisão prolatada Primeira. Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, no Acórdão 101-94227²⁶ e da mesma forma decidiu a Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, Acórdão n° 103-20211/2000²⁷.

Assim, antes de aplicar o arbitramento, o fisco deve esgotar todos os meios possíveis de fiscalização existentes para apurar o lucro tributável da pessoa jurídica e não aplicar de imediato a tributação pela forma do arbitramento, como tem acontecido com simples irregularidade formal sanável.

Hiromi Higuchi traz em sua obra a decisão proferida pelo 1° Conselho de Contribuintes, Acórdão n° 101-78.882/89, no qual ficou ínsita a seguinte posição:

[...] que a ausência de registro das inclusões e exclusões no livro LALUR, quando elas tenham sido postas em relevo na declaração de rendimentos, é irregularidade formal sanável que, por isso mesmo, torna insuficiente para justificar o arbitramento dos lucros.²⁸

²⁶ MINISTÉRIO DA FAZENDA. Acórdão 101-94227, de 11/06/2003, da **Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes**. Por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário, para cancelar as exigências relativas ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. IRPJ. LANÇAMENTO. ARBITRAMENTO DE LUCRO. DESCLASSIFICAÇÃO DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. O arbitramento de lucro mediante desclassificação da escrita contábil é uma medida extrema a ser adotada na impossibilidade de apuração da base de cálculo do imposto. Quando as receitas omitidas podem ser identificadas e quantificadas não servem como fundamento para o arbitramento de lucro. Relator Kazuki Shiobara. [s.n.t.].

²⁷ MINISTÉRIO DA FAZENDA. Acórdão 103-20211, de 28/01/2000, da **Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes**. Por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso "ex officio". Arbitramento - Descabimento - Açodamento Da Utilização Do Mecanismo Excepcional De Apuração De Crédito Tributário - Descabe a adoção da figura do arbitramento quando a fiscalização não esgota todos os meios a seu dispor para sustentar pleito de recusa à apresentação de livros e documentação fiscal. Relator Victor Luís de Salles Freire. [s.n.t.].

²⁸ HIGUCHI, Hiromi. **Imposto de Renda das Empresas: Interpretação e Prática**. São Paulo: IR Publicações Ltda., 2009. p. 105

6.1 Base De Cálculo

A base de cálculo do Imposto de Renda é apurada trimestralmente, sendo o imposto devido em cada período mediante aplicação da alíquota de 15% sobre a base de cálculo, sem prejuízo da incidência do adicional.

Para apuração do lucro tributável pelo regime do lucro arbitrado, a base de cálculo leva em consideração a aplicação de um percentual fixado pela legislação do Imposto de Renda sobre a receita bruta, quando esta é conhecida. Entretanto, não conhecida a receita bruta, aplica-se o percentual sobre outras bases.

6.1.1 Receita Bruta Conhecida

O percentual fixado sobre a receita bruta conhecida para as diversas atividades são os mesmos aplicados para o lucro presumido previsto no artigo 15 da Lei nº 9249/95, acrescido do percentual de 20%, conforme preceitua o artigo 16 da referida lei:

Art. 16 – O lucro arbitrado das pessoas jurídicas será determinado mediante aplicação, sobre a receita bruta, quando conhecida, dos percentuais fixados no artigo 15, acrescido de vinte por cento.

§ único – No caso das instituições a que se refere o inciso III do art. 36 da Lei nº 8981, de 20 de janeiro de 1995, o percentual para determinação do lucro arbitrado será de quarenta e cinco por cento.²⁹

No arbitramento de lucro das pessoas jurídicas com atividade comercial ou industrial, por exemplo, será aplicado o percentual de 9,6% sobre a receita bruta, que corresponde a 8% mais 20% de 8%, conforme dispõe o artigo 16. Se for uma sociedade civil de profissão regulamentada, o percentual aplicável sobre a receita bruta será de 38,4%, que é o resultado de 32% mais 20% de 32%, e assim por diante para outras atividades.

²⁹ BRASIL. Lei nº 9.249, de DE 26 de Dezembro de 1995. **Diário Oficial da União**, [s.n.t.]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9249.htm.

Assim como no lucro presumido, serão adotados os percentuais específicos para cada uma das atividades econômicas, cujas receitas deverão ser apuradas separadamente, quando se tratar de pessoa jurídica com atividades diversificadas.

6.1.2 Receita Bruta Não Conhecida

Temos oito bases que podem ser a base de cálculo do lucro real do último exercício em que a empresa possuía a escrituração normal, soma dos ativos, patrimônio líquido, compras de mercadorias, folha de pagamento, valor de aluguel, etc.

O artigo 51 da Lei n° 8981/95 informa que o lucro arbitrado das pessoas jurídicas, quando não conhecida a receita bruta, será determinado através de procedimento de ofício, mediante a utilização de uma das bases de cálculo enumeradas no referido artigo:

Art. 51 – O lucro arbitrado das pessoas jurídicas, quando não conhecida a receita bruta, será determinado através de procedimento de ofício, mediante a utilização de uma das seguintes alternativas de cálculo:

I – 1,5% (um inteiro e cinco décimos) do lucro real referente ao último período em que pessoa jurídica manteve escrituração de acordo com as leis comerciais e fiscais, atualizado monetariamente;

II – 0,04% (quatro centésimos) da soma dos valores do ativo circulante, realizável a longo prazo e permanente, existentes no último balanço patrimonial conhecido, atualizado monetariamente;

III – 0,07% (sete centésimos) do valor do capital, inclusive a sua correção monetária contabilizada como reserva de capital, constante do último balanço patrimonial conhecido ou registrado nos atos de constituição ou alteração da sociedade, atualizado monetariamente;

IV – 0,05% (cinco centésimos) do valor do patrimônio líquido constante do último balanço patrimonial conhecido, atualizado monetariamente;

V – 0,4% (quatro décimos) do valor das compras de mercadorias efetuadas no mês;

VI – 04% (quatro décimos) da soma, em cada mês, dos valores da folha de pagamento dos empregados e das compras de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem;

VII – 0,8% (oito décimos) da soma dos valores devidos no mês a empregados;

VIII – 0,9% (nove décimos) do valor mensal do aluguel devido.

6.2 Lucro Arbitrado pelo Fisco/Penalidade

O arbitramento do lucro não exclui a aplicação das penalidades, de sorte que se deve admitir que a apuração do lucro pelo regime do arbitramento não constitui penalidade, trata-se de uma forma de tributação.

Assim sendo, se a iniciativa do arbitramento for do fisco, será aplicada sobre o Imposto de Renda devido à multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) ou 150% (cento e cinquenta por cento) prevista no artigo 44 da Lei nº 9430/96³⁰.

³⁰ BRASIL. Lei nº 9.430, de 27 de Dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, [s.n.t.]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9430.htm.

7 SIMPLES NACIONAL

Aqui serão demonstrados, de forma bastante resumida, alguns aspectos da tributação do Imposto de Renda das microempresas e empresas de pequeno porte, pois se trata de assunto extenso que mereceria, por si só, um trabalho próprio.

A Lei Complementar n° 123/2006³¹ instituiu o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, que passou a ser conhecido como SIMPLES NACIONAL, tendo sua vigência a partir de 01/07/2007, quando se deu a revogação da Lei n° 9317/1996, que havia instituído o SIMPLES FEDERAL.

Para participar do regime do SIMPLES NACIONAL, as microempresas e empresas de pequeno porte devem fazer sua opção, além de atender a determinados pressupostos impostos pela legislação, porquanto existem vedações à opção em determinados casos. Cumpre esclarecer, por oportuno, que a microempresa ou empresa de pequeno porte não estão obrigadas a oferecer a sua tributação por esse regime, podendo fazê-lo, quer pelo lucro real, quer pelo lucro presumido.

A tributação do SIMPLES NACIONAL apresenta forma *sui generis* de tributação do Imposto de Renda e de outros tributos, pois a tributação é baseada sobre a receita bruta da microempresa e empresa de pequeno porte. Essa é a sua base de cálculo, sobre a qual recai alíquota única que abrange diversos tributos, não só da esfera federal, como estadual e municipal. É o que explica Hugo de Brito Machado:

Trata-se do Sistema Integrado de pagamento de Impostos e Contribuições, conhecido pela sigla do SIMPLES, no qual a empresa faz o pagamento unificado de diversos tributos, aplicando sobre sua

³¹ BRASIL. Lei Complementar 123, de 14 de Dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis n°s 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT, aprovada pelo Decreto-Lei n° 5.452, de 1° de maio de 1943, da Lei n° 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar n° 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis n°s 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. Alterada pela Lei Complementar n° 127, de 14 de agosto de 2007. Alterada pela Lei Complementar n° 128, de 19 de dezembro de 2008. Republicação em atendimento ao disposto no art. 6° da Lei Complementar n° 128, de 19 de dezembro de 2008. **Diário Oficial da União**, Brasília, 15/12/2006. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/LeisComplementares/2006/leicp123.htm>

receita bruta uma alíquota única, que é determinada segundo as peculiaridades da empresa inscrita nesse sistema.³²

A pessoa jurídica optante pelo SIMPLES NACIONAL terá que recolher mensalmente em documento único de arrecadação, os seguintes impostos e contribuições:

- a. IRPJ;
- b. IPI;
- c. CSLL;
- d. COFINS;
- e. PIS/PASEP;
- f. INSS patronal (tem exceção em alguns tipos de serviços);
- g. ICMS (tem exceção);
- h. ISSQN (tem exceção).

7.1 Pessoas Jurídicas Excluídas da Opção

A legislação do SIMPLES NACIONAL em seus artigos 3º e 17 da Lei Complementar nº 123³³, vedam a opção ao SIMPLES NACIONAL em diversas hipóteses. A lei escreve nada mais nada menos do que 26 itens de vedações, como, por exemplo:

- a. microempresa quando a receita bruta no ano-calendário anterior for superior a R\$ 240.000,00;

³² MACHADO, Hugo de B. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 2009. 30ª Ed. p. 322

³³ BRASIL. Lei Complementar 123, de 14 de Dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis nºs 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, da Lei nº 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis nºs 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. Alterada pela Lei Complementar nº 127, de 14 de agosto de 2007. Alterada pela Lei Complementar nº 128, de 19 de dezembro de 2008. Republicação em atendimento ao disposto no art. 6º da Lei Complementar nº 128, de 19 de dezembro de 2008. **Diário Oficial da União**, Brasília, 15/12/2006. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/LeisComplementares/2006/leicp123.htm>

- b. empresa de pequeno porte, quando a receita bruta do ano-calendário anterior for superior a R\$ 2.400.000,00; de cujo capital participe outra pessoa jurídica;
- c. tenha sócio domiciliado no exterior;
- d. exerça atividade de instituição financeira ou equiparada ou *factoring*;
- e. constituída sob a forma de sociedade por ações;
- f. possua débito com o INSS ou com as Fazendas Públicas Federal, Estadual ou Municipal, cuja exigibilidade não esteja suspensa;
- g. cujo titular ou sócio participe com mais de 10% do capital de outra empresa não inscrita no Simples nacional, desde que a receita bruta global não ultrapasse R\$ 2.400.000,00 no ano-calendário.

7.2 Alíquotas Aplicáveis

A alíquota aplicável pelo SIMPLES NACIONAL será determinada de acordo com a atividade da pessoa jurídica, e de acordo com o seu faturamento. Para tanto, a lei fornece uma série de anexos, nos quais estão colocadas as diversas atividades e os diversos faturamentos.

O valor devido mensalmente pela microempresa e empresa de pequeno porte optante pelo SIMPLES NACIONAL será determinado mediante aplicação das alíquotas dispostas nas tabelas dos Anexos I a V da Resolução CGSN nº 51³⁴, sobre a receita bruta acumulada nos 12 últimos meses anteriores ao do período de apuração,

³⁴ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Resolução CGSN nº 51, de 22 de dezembro de 2008. Dispõe sobre o cálculo e o recolhimento dos impostos e contribuições devidos pelas microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições (Simples Nacional), e dá outras providências. Alterada pela Resolução CGSN nº 54, de 29 de janeiro de 2009. Alterada pela Resolução CGSN nº 56, de 23 de março de 2009. Alterada pela Resolução CGSN nº 60, de 22 de junho de 2009. Alterada pela Resolução CGSN nº 61, de 13 de julho de 2009. Alterada pela Resolução CGSN nº 62, de 20 de julho de 2009. Alterada pela Resolução CGSN nº 63, de 20 de julho de 2009. **Diário Oficial da União**, Brasília, 23/12/2008. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/Resolucao/2008/CGSN/Resol51.htm>.

7.3 Regime de Competência e Segregação das Receitas

O § 3º do artigo 18 da Lei Complementar nº 123/2006³⁵ permite calcular os tributos sobre a receita recebida no mês, sendo esta uma opção irrevogável para todo o ano-calendário.

A segregação das receitas será efetuada de acordo com as atividades: comércio, indústria ou prestação de serviços.

7.4 Obrigações Acessórias

As microempresas e as empresas de pequeno porte optantes pelo SIMPLES NACIONAL não estão obrigadas a escrituração contábil. Entretanto, deverão manter o Livro Caixa devidamente escriturado com toda sua movimentação financeira e bancária.

Também deverão manter o Livro de Inventário, no qual constem registrados os estoques existentes no término de cada ano-calendário, quando contribuintes do ICMS, bem como outros livros exigidos pela legislação estadual e municipal. Deverão proceder ainda à entrega de Declaração Simplificada de informações fiscais à Secretaria da Receita Federal.

Estas são as colocações resumidas que se faz a respeito do Imposto de Renda relacionado com as microempresas e empresas de pequeno porte.

³⁵ BRASIL. Lei Complementar 123, de 14 de Dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis nºs 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, da Lei nº 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis nºs 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. Alterada pela Lei Complementar nº 127, de 14 de agosto de 2007. Alterada pela Lei Complementar nº 128, de 19 de dezembro de 2008. Republicação em atendimento ao disposto no art. 6º da Lei Complementar nº 128, de 19 de dezembro de 2008. **Diário Oficial da União**, Brasília, 15/12/2006. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/LeisComplementares/2006/leicp123.htm>

8 DISTRIBUIÇÃO DO LUCRO APURADO

A distribuição de lucros apurados a partir de 1º de janeiro de 1996, tanto pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, ou presumido, ou arbitrado, e mesmo do Simples Nacional, não está sujeita ao Imposto de Renda na Fonte ou na declaração de rendimentos do beneficiário, conforme artigo 10 da lei nº 9249/95:

Artigo 10 – Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto sobre a renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo de imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica domiciliado no País ou no exterior.³⁶

É bastante ampla a isenção, pois abrange as pessoas jurídicas, domiciliadas no País ou no exterior. Assim, tal isenção é de grande relevância econômica, na medida em que funciona como atrativo para receber investimentos estrangeiros.

³⁶ BRASIL. Lei nº 9.249, de DE 26 de Dezembro de 1995. **Diário Oficial da União**, [s.n.t.]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9249.htm.

9 CONCLUSÃO

Neste trabalho procuramos demonstrar os regimes previstos para a tributação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica.

Inicialmente, foi feita uma abordagem do conceito de renda e a sua disponibilidade econômica e jurídica.

Em seguida, demonstramos os diversos regimes de tributação do Imposto de Renda: lucro real, presumido, arbitrado e simples nacional.

No lucro real foram demonstrados: a base de cálculo, período de apuração, alíquota, possibilidade de apuração do lucro tributável pelo balanço anual e estimativa, e as empresas que estão sujeitas obrigatoriamente ao lucro real.

No lucro presumido, da mesma forma, sua base de cálculo, a opção do regime, o momento para opção, sua trimestralidade, alíquota e adicional, regime de reconhecimento das receitas (regime de caixa e competência), contabilidade no lucro presumido e mudança do regime tributário.

No lucro arbitrado, demonstramos os motivos de se tributar pelo lucro arbitrado, a utilização do lucro arbitrado como medida extrema, quando não houver meios de fiscalização outros para apurar o lucro, demonstrou-se existir para tributação a receita bruta conhecida e não conhecida,

No Simples Nacional, foram colocados, de forma resumida, alguns aspectos relacionados com o Imposto de Renda.

Ao final, foi posta a questão da distribuição dos lucros nos diversos regimes de tributação, onde restou demonstrada a isenção da tributação na distribuição dos lucros apurados aos sócios a partir de 1996.

10 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BARRETO, Paulo Ayres. **Imposto Sobre a Renda e Preços de Transferência**. São Paulo: Editora Dialética, 2001.

BARRETO, Paulo Ayres. **Curso de Especialização em Direito Tributário**. São Paulo: Editora Forense, [s.d.].

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil de 1998*. **Diário Oficial da União**, Brasília, [s.d.]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm

BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Diário Oficial da União**, Brasília, [s.d.]. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/codtributnaci/ctn.htm>

BRASIL. Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de Dezembro de 1977. **Diário Oficial da União**, Brasília, [s.d.]. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/Decreto-Lei/Del1598.htm>.

BRASIL. Lei Complementar 123, de 14 de Dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis nºs 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, da Lei nº 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis nºs 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. Alterada pela Lei Complementar nº 127, de 14 de agosto de 2007. Alterada pela Lei Complementar nº 128, de 19 de dezembro de 2008. Republicação em atendimento ao disposto no art. 6º da Lei Complementar nº 128, de 19 de dezembro de 2008. **Diário Oficial da União**, Brasília, 15/12/2006. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/LeisComplementares/2006/leicp123.htm>

BRASIL. Lei nº 9.249, de DE 26 de Dezembro de 1995. **Diário Oficial da União**, [s.n.t.]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9249.htm.

BRASIL. Lei nº 9.430, de 27 de Dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, [s.n.t.]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9430.htm.

BRASIL. Lei nº 9.718 de 27 de Novembro de 1998. Altera a Legislação Tributária Federal. **Diário Oficial da União**, [s.n.t.]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9718.htm.

BRASIL. Lei nº 9.868, de 10 de novembro de 1999. Dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal. **Diário Oficial da União**, [s.n.t.]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9868.htm

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 117.887-6 / SP. Acórdão que, não obstante isso, não me parece possível a afirmativa no sentido de que possa existir renda ou provento sem que haja acréscimo patrimonial, acréscimo patrimonial que ocorre mediante o ingresso ou o auferimento de algo, a título oneroso. Não me parece, pois, que poderia o legislador, anteriormente ao CTN, diante do que expressamente dispunha o art. 15, IV, da CF/46, estabelecer, como renda, uma ficção legal. Relator Ministro Carlos Velloso. Acórdão de 31/05/1977. **Revista do Tribunal de Justiça**, [s.d.t.], número 150.

CAMPOS, Fortunato Bassani. **Curso de Direito Tributário**. In: Imposto de Renda da Pessoa Jurídica. Coordenado por Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Editora Saraiva, 2000. 7ª Ed.

CARVALHO, PAULO de BARROS. **Direito Tributário: Linguagem e Método**. São Paulo: Editora Noeses, 2008. 2ª Ed.

CARVALHO, Fábio Junqueira de; MURGEL, Maria Inês. **IRPJ: Teoria e Prática**. [S.l.]: [s.n.], 2000. 2ª Ed.

HIGUCHI, Hiromi. **Imposto de Renda das Empresas: Interpretação e Prática**. São Paulo: IR Publicações Ltda., 2009.

MACHADO, Hugo de B. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 2009. 30ª Ed.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. Acórdão 101-94227, de 11/06/2003, da **Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes**. Por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário, para cancelar as exigências relativas ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. IRPJ. LANÇAMENTO. ARBITRAMENTO DE LUCRO. DESCLASSIFICAÇÃO DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. O arbitramento de lucro mediante desclassificação da escrita contábil é uma medida extrema a ser adotada na impossibilidade de apuração da base de cálculo do imposto. Quando as receitas omitidas podem ser identificadas e quantificadas não servem como fundamento para o arbitramento de lucro. Relator Kazuki Shiobara. [s.n.t.].

MINISTÉRIO DA FAZENDA. Acórdão 103-20211, de 28/01/2000, da **Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes**. Por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso "ex officio". Arbitramento - Descabimento - Açodamento Da Utilização Do Mecanismo Excepcional De Apuração De Crédito Tributário - Descabe a adoção da figura do arbitramento quando a fiscalização não esgota todos os meios a seu dispor para sustentar pleito de recusa à apresentação de livros e documentação fiscal. Relator Victor Luís de Salles Freire. [s.n.t.].

NADER, Paulo. **Filosofia do Direito**. [S.l.]: Editora Forense, 2003.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Instrução Normativa SRF nº 28 de 13/06/1978. Aprova modelo e estabelece normas de escrituração do livro de apuração do lucro real (LALUR). **Diário Oficial da União**, Brasília, [s.d.]. Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br/indexsearch.php?PID=5279>.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Instrução Normativa SRF nº 104 de 24/08/1998. Estabelece normas para apuração do Lucro =resumido com base no regime de caixa. Alterada pela IN SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002. **Diário Oficial da União**, Brasília, 26/08/1998.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Resolução CGSN nº 51, de 22 de dezembro de 2008. Dispõe sobre o cálculo e o recolhimento dos impostos e contribuições devidos pelas microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições (Simples Nacional), e dá outras providências. Alterada pela Resolução CGSN nº 54, de 29 de janeiro de 2009. Alterada pela Resolução CGSN nº 56, de 23 de março de 2009. Alterada pela Resolução CGSN nº 60, de 22 de junho de 2009. Alterada pela Resolução CGSN nº 61, de 13 de julho de 2009. Alterada pela Resolução CGSN nº 62, de 20 de julho de 2009. Alterada pela Resolução CGSN nº 63, de 20 de julho de 2009. **Diário Oficial da União**, Brasília, 23/12/2008. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/Resolucao/2008/CGSN/Resol51.htm>.

SEIXAS Filho, Aurélio Pitanga. Faculdade na Determinação de Tributos: Lançamento e Liquidação. In: Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas. Coordenado por Ives Gandra da Silva Martins. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, Editora RT, 1996, nº 17.