

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC-SP

Hugo do Carmo Missé Vitalli

**Impactos do Registro da Despesa e Receita de IRPJ e CSLL, com Base no Lucro
Real, no Resultado do Período, no Setor de Serviços Médicos - Hospitalares,
Análises e Diagnósticos**

MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS, CONTROLADORIA E FINANÇAS

São Paulo
2022

Hugo do Carmo Missé Vitalli

Impactos do Registro da Despesa e Receita de IRPJ e CSLL, com Base no Lucro Real, no Resultado do Período, no Setor de Serviços Médicos - Hospitalares, Análises e Diagnósticos

MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS, CONTROLADORIA E FINANÇAS

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis, Controladoria e Finanças sob orientação do Prof. Dr. José Carlos Marion

São Paulo

2022

V837

Vitali, Hugo do Carmo Missé

Impactos do Registro da Despesa e Receita de IRPJ e CSLL, com Base no Lucro Real, no Resultado do Período, no Setor de Serviços Médicos – Hospitalares, Análises e Diagnósticos. – São Paulo: [s.n.], 2022.

87 p. ; 30 cm.

Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis, Controladoria e Finanças) -- Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, Programa de Estudos Pós-graduados em Ciências Contábeis, Controladoria e Finanças, 2022.

Orientador: Prof. Dr. José Carlos Marion.

1. Imposto de Renda. 2. Alíquota Efetiva. 3. Ajustes de Adição e Exclusão. 4. Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. 5. Lucros acumulados. I. Marion, José Carlos. II. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, Programa de Estudos Pós-graduados em Ciências Contábeis, Controladoria e Finanças. III. Título.

CDD 657

Hugo do Carmo Missé Vitalli

Impactos do Registro da Despesa e Receita de IRPJ e CSLL, com Base no Lucro Real, no Resultado do Período, no Setor de Serviços Médicos - Hospitalares, Análises e Diagnósticos

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis, Controladoria e Finanças sob orientação do Prof. Dr. José Carlos Marion

Banca Examinadora

Prof. Dr. José Carlos Marion
(PUC-SP)

Prof. Dr. Antonio Robles Junior
(PUC-SP)

Prof. Dr. Alexandre Evaristo Pinto
(FIPECAFI)

Dedico este trabalho ao Criador, que me concedeu tudo aquilo que foi necessário para a condução deste trabalho e aos Professores e seus ensinamentos os quais tive contato durante as aulas do Mestrado em Ciências Contábeis, Controladoria e Finanças na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC-SP

Vitali, Hugo do Carmo Missé. **Impactos do Registro da Despesa e Receita de IRPJ e CSLL, com Base no Lucro Real, no Resultado do Período, no Setor de Serviços Médicos - Hospitalares, Análises e Diagnósticos**. 87 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis, Controladoria e Finanças) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, PUC-SP, São Paulo, 2022.

RESUMO

As empresas que calculam o IRPJ e a CSLL com base no Lucro Real, precisam entender a importância de que tal método de cálculo demanda conhecimento específico, dada a complexidade envolvida e por conta das inúmeras legislações fiscais e contábeis aplicáveis ao tema. Há a necessidade de entender se as operações contábeis da empresa podem ou não afetar tal cálculo e, assim, julgar se seriam passíveis de ajustes ao lucro contábil para se chegar ao Lucro Real através das chamadas “adições, e exclusões e compensações fiscais”. As despesas e receitas de IRPJ e CSLL no resultado do período das pessoas jurídicas que optam pelo Lucro real podem influenciar positivamente ou negativamente o resultado contábil do período, e conseqüentemente podem também influenciar na composição do saldo da conta de Lucros ou Prejuízos acumulados. O trabalho se propõe a responder tal pergunta ao analisar os impactos do registro da despesa e receita de IRPJ e CSLL, com base no Lucro Real, no resultado do período, e conseqüente impacto na composição do saldo de Lucros/Prejuízos acumulados do patrimônio líquido das empresas objeto de análise. O Capítulo 1 traz uma breve passagem histórica, ao comentar a origem dos tributos, e elucida a conceituação de tributos no Brasil, na atualidade. O Capítulo 2 discorre sobre o imposto de renda da pessoa jurídica e a contribuição social sobre o lucro líquido e traz breves conceitos a respeito de: base de cálculo; período de apuração; alíquota do IRPJ e do adicional; e deduções do imposto sobre a renda mensal. O Capítulo 3, por sua vez, conceitua e traz informações a respeito dos métodos atualmente existentes para a apuração do IRPJ e CSLL, tais como as sistemáticas de Lucro Real; Lucro Presumido; e Lucro Arbitrado. Por fim, através das informações relativas ao IRPJ e CSLL das empresas objeto de análise, constatou-se que os ajustes de adições e exclusões ao resultado contábil, para se chegar ao Lucro Real, tiveram papel fundamental no valor de despesa/receita de IRPJ e CSLL no resultado contábil, e refletiram em diferentes cenários de composição da conta de Lucros ou prejuízos acumulados do Patrimônio Líquido no período findo em set/2021, conforme se pode verificar no Capítulo 4.

Palavras-chave: Imposto de Renda; Alíquota Efetiva; Ajustes de Adição e Exclusão; Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido; Lucros Acumulados.

Vitali, Hugo do Carmo Missé. **Impacts of IRPJ and CSLL Revenue and Expense Registration, based on Actual Profit, Result for the Period, in the Medical Services Sector - Hospital, Analysis and Diagnostics**. 87 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis, Controladoria e Finanças) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, PUC-SP, São Paulo, 2022

ABSTRACT

Companies that calculate IRPJ and CSLL based on Actual Profit need to understand the importance that such a calculation method requires specific knowledge, given the complexity involved and due to the numerous tax and accounting laws applicable to the subject. There is a need to understand whether or not the company's accounting operations can affect such calculation, and thus, judge whether they would be subject to adjustments to accounting income to arrive at Taxable Income through the so-called "additions, exclusions and tax offsets". Can IRPJ and CSLL expenses and income in the period result of legal entities that opt for Actual Income can positively or negatively influence the accounting result for the period, and consequently can also influence the composition of the balance of the Retained Earnings or Losses account? The work proposes to answer this question by analyzing the impacts of recording IRPJ and CSLL expenses and income, based on the Actual Profit, on the result for the period, and the consequent impact on the composition of the accumulated Profit/Loss balance of the shareholders' equity of companies under analysis. Chapter 1 brings a brief historical passage, commenting on the origin of taxes, and elucidates the concept of taxes in Brazil today. Chapter 2 discusses corporate income tax and social contribution on net income and brings brief concepts about: tax immunity; IRPJ exemption; calculation basis; calculation period; IRPJ and surcharge rate; and monthly income tax deductions. Chapter 3, in turn, conceptualizes and provides information about the currently existing methods for calculating the IRPJ and CSLL, such as the Real Income systems; Presumed profit; and Arbitrated Profit. Finally, through the information related to the IRPJ and CSLL of the companies object of analysis, it was found that the adjustments of additions and exclusions to the accounting result, to arrive at the Real Profit, had a fundamental role in the value of expense / income of IRPJ and CSLL in the accounting result, and reflected in different scenarios of composition of the retained earnings or losses account of Shareholders' Equity in the period ended in Sep/2021, as can be seen in Chapter 4.

Keywords: Corporate Income Tax; Effective Tax Rate; Add-backs and Exclusion Adjustments; Social Contribution on Net Profit; Retained Earnings.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

IRPJ:	Imposto de Renda da Pessoa Jurídica
CSLL:	Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido
B3:	B3 S.A. - Brasil, Bolsa, Balcão - Sociedade Anônima Aberta
CTB:	Carga Tributária Bruta
Lalur:	Livro de apuração do Lucro Real
PIB:	Produto Interno Bruto
IC:	Imposto de Consumo
IR:	Imposto de Renda
IVM:	Imposto sobre Vendas Mercantis
IVC:	Imposto sobre Vendas e Consignações
ICMS:	Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços
CTN:	Código Tributário Nacional
IPVA:	Imposto Sobre Propriedade de Veículos Automotores
ISS:	Imposto Sobre Serviços
CF:	Constituição Federal
PIS/PASEP:	Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público
IRPF:	Imposto de Renda da Pessoa Física
RIR:	Decreto n. 9.580, de 22 de novembro de 2018, que regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza
EIs:	Empresas Individuais
PAT:	Programa de Alimentação do Trabalhador
DREs:	Demonstrações de Resultado do Exercício
SPED:	Sistema Público de Escrituração Digital
ECD:	Escrituração Contábil Digital
ECF:	Escrituração Contábil Fiscal
DIPJ:	Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica
e-LACS:	Livro Eletrônico de Apuração da Contribuição Social
CVM:	Comissão de Valores Mobiliários
FND:	Fundo Nacional de Desenvolvimento
PND:	Plano Nacional de Desenvolvimento

IPI:	Imposto Sobre Produtos Industrializados
RFB:	Receita Federal do Brasil
PF:	Prejuízo fiscal
BNCSLL:	Base Negativa de CSLL
CPC:	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
IAS:	<i>International Accounting Standards</i>
JSCP:	Juros Sobre o Capital Próprio

LISTA DE TABELAS

Tabela 1:	Carga Tributária Bruta por esfera de governo – Brasil – Anual – 2019 e 2020.....	32
Tabela 2:	Exemplo de DRE.....	52
Tabela 3:	Exemplo de cálculo de Lucro Real.....	53
Tabela 4:	Exemplo de IRPJ e CSLL calculados.....	54
Tabela 5:	Exemplo registro de IRPJ e CSLL.....	56
Tabela 6:	Exemplo comparativo IRPJ/CSLL calculado vs. Pela alíquota nominal.....	57
Tabela 7:	Exemplo conciliação de IRPJ e CSLL (taxa efetiva).....	58
Tabela 8:	Registro IRPJ/CSLL – a Centro de Imagem Diagnóstico S.A. (consolidada).....	60
Tabela 9:	Comparativo IRPJ/CSLL calculado vs. pela alíquota nominal..	61
Tabela 10:	Conciliação de IRPJ e CSLL (taxa efetiva).....	61
Tabela 11:	Registro IRPJ/CSLL - Diagnósticos da América S.A. (Consolidada).....	62
Tabela 12:	Comparativo IRPJ/CSLL calculado vs. pela alíquota nominal	63
Tabela 13:	Conciliação de IRPJ e CSLL (taxa efetiva).....	64
Tabela 14:	Registro IRPJ/CSLL - Fleury S.A. (Consolidada).....	65
Tabela 15:	Comparativo IRPJ/CSLL calculado vs. pela alíquota nominal	66
Tabela 16:	Conciliação de IRPJ e CSLL (taxa efetiva).....	66
Tabela 17:	Registro IRPJ/CSLL - Hapvida Participações e Investimentos S.A. (Consolidada).....	67
Tabela 18:	Comparativo IRPJ/CSLL calculado vs. pela alíquota nominal..	68
Tabela 19:	Conciliação de IRPJ e CSLL (taxa efetiva).....	68
Tabela 20:	Registro IRPJ/CSLL - Notre Dame Intermédica Participações S.A. (Consolidada).....	70
Tabela 21:	Comparativo IRPJ/CSLL calculado vs. pela alíquota nominal	70
Tabela 22:	Conciliação de IRPJ e CSLL (taxa efetiva).....	71
Tabela 23:	Resultado IRPJ/CSLL e alíquota efetiva por grupo econômico.	72
Tabela 24:	Diferença alíquota nominal do IRPJ/CSLL vs. alíquota efetiva.	73
Tabela 25:	Impacto de IRPJ/CSLL sobre os ajustes de adições/exclusões.	74
Tabela 26:	Efeito de IRPJ/CSLL na composição do saldo de Lucros/Prejuízos acumulados.....	75

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	12
CAPÍTULO 1 - REFERENCIAL TEÓRICO	16
1.1. A Origem dos Tributos – Breve Passagem Histórica	16
1.2. Conceituação de Tributos no Brasil – na Atualidade	25
1.2.1. Os Impostos	27
1.2.2. As Taxas	28
1.2.3. As Contribuições de Melhoria	29
1.2.4. Os Empréstimos Compulsórios	30
1.2.5. As Contribuições Sociais (Especiais)	30
CAPÍTULO 2 - IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO	33
2.1 Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza	33
2.2 Imposto de renda da pessoa jurídica (“IRPJ”)	34
2.2.1 Base de cálculo	35
2.2.2 Período de apuração.....	35
2.2.3 Alíquota do imposto sobre a renda e do adicional	36
2.2.4 Deduções do imposto sobre a renda mensal	36
2.3 Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (“CSLL”)	37
CAPÍTULO 3 - MÉTODOS PARA O CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL	39
3.1 Lucro Real.....	39
3.1.1 Pessoas jurídicas obrigadas à apuração do lucro real	40
3.1.2 Escrituração da Pessoa Jurídica	41
3.1.3 Livros comerciais	42
3.1.4 Livros fiscais	42
3.1.5 Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR	42
3.2 Lucro Presumido	43
3.3 Lucro Arbitrado	44
3.4 Ajustes ao Lucro/ Prejuízo contábil (aquele antes da provisão para o IRPJ e CSLL) do período para o devido cálculo do IRPJ e CSLL no Lucro Real.....	45

3.4.1	Adições (ajustes) ao resultado contábil do período (artigo 260 do Decreto n. 9.580/18)	46
3.4.2	Exclusões e Compensações (ajustes) ao resultado contábil do período (artigo 261 do Decreto n. 9.580/18)	47
3.4.3	Classificação dos ajustes em “permanentes” e “temporários”	50
3.5	Exemplo de Lucro Real e Cálculo do IRPJ e CSLL	52
3.5.1	Despesas de IRPJ e CSLL correntes	54
3.5.2	Registro contábil dos valores de IRPJ e CSLL diferidos calculados sobre as diferenças temporárias.....	55
3.5.3	Cálculo e Conciliação da Alíquota Efetiva (<i>Effective Tax Rate</i> - ETR) do IRPJ e CSLL.....	57

CAPÍTULO 4 - IMPACTOS DO REGISTRO DA DESPESA E RECEITA DE IRPJ E CSLL, COM BASE NO LUCRO REAL, NO RESULTADO DO PERÍODO, E CONSEQUENTE IMPACTO NA COMPOSIÇÃO DO SALDO DE LUCROS/PREJUÍZOS ACUMULADOS DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO DAS EMPRESAS ANALISADAS

4.1	Empresa/ Grupo econômico: Centro de Imagem Diagnósticos S.A.....	60
4.2	Empresa/ Grupo econômico: Diagnósticos da América S.A.	62
4.3	Empresa/ Grupo econômico: Fleury S.A.	65
4.4	Empresa/ Grupo econômico: Hapvida Participações e Investimentos S.A.	67
4.5	Empresa/ Grupo econômico: Notre Dame Intermédica Participações S.A.	69
4.6	Sintetização das análises	72

CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES

REFERÊNCIAS

ANEXOS.....

Anexo I	– Contexto Operacional das empresas objeto de análise.....	83
Anexo II	– Tipos de ajustes de adições e exclusões, com base no entendimento da RFB, constante dentro da ECF, o qual deve ser preenchido pelas pessoas jurídicas optantes pelo Lucro Real.....	87

INTRODUÇÃO

Motivo e Justificativa

As empresas que calculam o IRPJ e a CSLL com base na sistemática do Lucro Real, seja por opção própria ou por estarem obrigadas à sua adoção, precisam entender a importância de que tal método de cálculo demanda um conhecimento muito específico no que tange ao cálculo propriamente dito, dada a complexidade envolvida e por conta das inúmeras legislações fiscais e contábeis aplicáveis ao tema.

O Lucro Real vai muito além de simplesmente aplicar as alíquotas nominais dos tributos, que é atualmente de 34% (IRPJ e CSLL combinados), sobre o resultado contábil do período.

Há a necessidade, por parte dos profissionais que são responsáveis pela elaboração do cálculo do IRPJ e CSLL, de entender se as operações contábeis da empresa podem ou não afetar tal cálculo e, assim, julgar se seriam passíveis de ajustes ao lucro contábil para se chegar ao Lucro Real através das chamadas “adições, e exclusões e compensações fiscais”, sejam elas de forma permanente ou temporária.

Tendo em vista o comentado acima, indaga-se: as despesas e receitas de IRPJ e CSLL no resultado do período das pessoas jurídicas, que optam pela sistemática do Lucro Real, podem influenciar positivamente ou negativamente o resultado contábil do período e, conseqüentemente, podem também influenciar na composição do saldo da conta de Lucros ou Prejuízos acumulados?

Para responder a essa pergunta, o presente trabalho se propôs a analisar os impactos do registro da despesa e receita de IRPJ e CSLL, com base no Lucro Real, no resultado do período, e conseqüente impacto na composição do saldo de Lucros/ Prejuízos acumulados do Patrimônio Líquido das empresas objeto de análise.

Empresas Analisadas – Amostra

As empresas escolhidas foram aquelas que atuam no setor econômico da Saúde, no segmento de “Serviços Médicos - Hospitalares, Análises e Diagnósticos”, e que possuem suas ações negociadas em bolsa de valores, mais especificamente na “B3”.

De acordo com informações prestadas no website, a B3:

É uma das principais empresas de infraestrutura de mercado financeiro no mundo, com atuação em ambiente de bolsa e de balcão. Sociedade de capital aberto – cujas ações (B3SA3) são negociadas no Novo Mercado –, a Companhia integra os índices Ibovespa, IBrX-50, IBrX e Itag, entre outros. Reúne ainda tradição de inovação em produtos e tecnologia e é uma das maiores em valor de mercado, com posição global de destaque no setor de bolsas¹.

Abaixo, é listado o nome das empresas objeto de análise:

- i. Centro de Imagem Diagnósticos S.A.
- ii. Diagnósticos da América S.A.
- iii. Fleury S.A.
- iv. Hapvida Participações e Investimentos S.A.
- v. Notre Dame Intermédica Participações S.A.²

O período escolhido para análise foi o ano-calendário 2021, na data base acumulada em setembro de 2021, pelo fato de ser o mais atual disponível nas Notas explicativas referentes às informações contábeis intermediárias.

Metodologia

Este trabalho se caracteriza pelo tipo exploratório e descritivo, assim como prescreve Köche (1999) e Cervo e Bervian (2002). Exploratório porque se aprofundou na

¹ Disponível em: https://www.b3.com.br/pt_br/b3/institucional/quem-somos/. Acesso em: 16 jan. 2022, às 9:31h.

² Informações sobre o contexto operacional das empresas, listadas acima, podem ser vistas no ANEXO I (“Contexto Operacional das empresas objeto de análise”).

análise do impacto dos ajustes de adições, de exclusões e de compensações efetuadas pelas empresas objeto de análise, nas apurações do Lucro Real, e descritiva, pois se baseou em evidências sobre o impacto das despesas e receitas de IRPJ e CSLL, tanto no resultado do período acumulado, em setembro de 2021, como seu impacto na composição do saldo de Lucros ou Prejuízos acumulados das empresas objeto de análise, haja vista informações prestadas em Notas explicativas às informações contábeis intermediárias.

Apresentação do Trabalho

O Capítulo 1 traz uma breve passagem histórica, ao comentar a origem dos tributos, e elucida a conceituação de tributos no Brasil, na atualidade, ao trazer à luz o que são os Impostos, as Taxas, as Contribuições de Melhoria, os Empréstimos Compulsórios, e as Contribuições Sociais (Especiais). Adicionalmente, traz uma tabela pela qual se pode verificar o quanto a carga tributária bruta (“CTB”) do governo geral (governo central, estados e municípios) representou do PIB nos anos de 2019 e 2020.

O Capítulo 2 discorre sobre o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e a Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido, e traz breves conceitos a respeito de: base de cálculo; período de apuração; alíquota do IRPJ e do adicional; e deduções do imposto sobre a renda mensal.

O Capítulo 3, por sua vez, conceitua e traz informações a respeito dos métodos atualmente existentes para a apuração do IRPJ e CSLL, tais como as sistemáticas de Lucro Real; Lucro Presumido; e Lucro Arbitrado, passando pelas Pessoas Jurídicas que são obrigadas a adotar o Lucro Real, questões sobre a escrituração, os livros comerciais e fiscais mandatórios, assim como o Livro de apuração do Lucro Real (“Lalur”).

Ademais, tal capítulo traz importantes conceitos com relação aos ajustes ao lucro/prejuízo contábil (aquele antes da provisão para o IRPJ e CSLL) do período para o devido cálculo do IRPJ e CSLL no Lucro Real, elucidando os ajustes de Adições, e Exclusões e Compensações ao resultado contábil do período.

Ainda, este capítulo traz conceitos sobre a classificação destes “ajustes” como “permanentes” e “temporários” com um exemplo de Lucro Real e cálculo do IRPJ e

CSLL, assim como discorre sobre as despesas correntes de IRPJ e CSLL e o registro contábil dos valores de IRPJ e CSLL diferidos calculados sobre as “diferenças temporárias”. Por fim, traz elementos de verificação do cálculo e conciliação da alíquota efetiva de tais tributos com base no mencionado exemplo.

O Capítulo 4 é o cerne deste trabalho, posto que traz as análises e tabulações do impacto das despesas e receitas de IRPJ e CSLL no resultado do período, no ano-calendário 2021, de empresas as quais foram objeto de análise, que calcularam tais tributos pela sistemática do Lucro Real, bem como o conseqüente impacto na composição do saldo de Lucros/ Prejuízos acumulados do Patrimônio Líquido.

Por último, há as conclusões e recomendações com relação a uma amplitude de análises, uma vez que este trabalho não teve o objetivo de exaurir as análises com relação aos impactos supramencionados.

CAPÍTULO 1 - REFERENCIAL TEÓRICO

1.1. A Origem dos Tributos – Breve Passagem Histórica

Os tributos surgiram em decorrência de circunstâncias sociais, econômicas e de políticas experimentadas pela humanidade no decorrer do tempo. As linhas históricas dos sistemas de tributação revelam inúmeras correntes de pensamentos e que por consequência influenciaram, e ainda influenciam, o ordenamento da tributação em determinadas jurisdições.

Segundo Zilveti (2017, p. 34), o “Sistema tributário de qualquer nação não é apenas produto das circunstâncias atuais ou pretéritas. Ele pode ser um dos maiores determinantes da estrutura social e econômica de um país”.

De acordo com Zilveti (2017, p. 61), algumas pesquisas históricas apontam traços de tributação na Mesopotâmia, onde o tributo era entendido como preço da liberdade, todavia, quando, como e onde a humanidade se viu obrigada a contribuir com tributos para a sociedade é uma questão difícil de responder, ainda mais por conta da falta de registros da implementação da cobrança de tributos na antiguidade.

Schoueri (2019, p. 51) relata que, historicamente, pode-se falar que houve a existência de tributos desde tempos imemoriais, sendo que “as mais primitivas formas de organização social já relatavam alguma espécie de cobrança para os gastos coletivos, como os dízimos (cobrados no século XIII a.C.)”.

Zilveti (2017, p. 61), fazendo referência a Pausch e Pausch (2000, p. 12), nos traz que há uma especulação de que houvera uma obrigação tributária determinada entre os anos 4000 e 7000 a.C., no entanto, encontrou-se registros em pesquisas arqueológicas que remetem aos anos 3000 e 4000 a.C., presentes nos limites dos templos e palácios dos sumérios na Mesopotâmia (atualmente, sul do Iraque).

As escrituras revelam um sistema chamado “regra de ouro”, pela qual aquele que pretendesse obter serviços de alguém deveria contribuir para tal.

Os sumérios desenvolveram conceitos relativos à arrecadação de tributos durante os anos 2000 e 3000 a.C. Os tributos eram pagos aos templos e também se observou a cobrança de tributos por ocasião das guerras, uma vez que achados arqueológicos na beira do Rio Tigre apontam para uma tributação sobre os vencidos de guerra.

Segundo Schoueri (2019, p. 51), o vencedor da guerra adquiria poder de vida e morte sobre o vencido, assim o vencedor se “apossava” de suas terras e riquezas. “O vencedor, não se podendo possuir materialmente dos bens, consentia abandonar seu uso ao vencido, o qual, por ter salvado a vida ou para obter o uso das terras que não mais eram suas, obriga-se a suportar uma prestação periódica recorrente em favor do vencedor”, o que caracterizou assim uma espécie de cobrança de tributo.

Zilveti (2017, p. 62), aludindo a Pausch e Pausch (2000, p. 22-29), elucida que, no antigo Egito, apareceu a figura do pagante do tributo, o qual cumpria tal obrigação tributária com o próprio corpo. Ademais, na Pérsia e no Egito antigo, a tributação se desenvolveu como preço pela liberdade.

Zilveti (2017, p. 62), referindo-se a Ardant (1971, p. 30), considera que “no Golfo Pérsico e no Nilo estariam, afinal, os primeiros registros da história da tributação, embora numa forma bastante rudimentar, que não permite denominar Sistema Tributário”.

Zilveti (2017, p. 62), citando Troncozo y Troncozo (1983, p. 271), reporta a cobrança e implementação, em 3300 a.C., de tributação sobre o trânsito de mercadorias pelo Rio Nilo. O montante arrecadado com tal tributação era destinado aos faraós.

Zilveti (2017, p. 64), mencionando Wagner (1973, p. 17), nota que na Grécia antiga houvera a tributação indireta sobre o consumo na forma de impostos aduaneiros e sobre as vendas de mercadorias. Houve também a implementação dos tributos pessoais, especialmente os capitários, os quais se pode definir como aqueles incidentes sobre grandes fortunas. Ainda, “em tempos de guerra se estabeleciam tributos mais pesados sobre o patrimônio dos cidadãos e dos estrangeiros”.

Já Schoueri (2019, p. 55) assevera que, na Grécia, os tributos diretos eram cobrados sobre os não livres e dos estrangeiros, sob a forma de um imposto de capitação (tributo de proteção), mas jamais dos cidadãos livres.

Na Roma imperial, um “*tributum in capita*” recaía sobre os pobres e os ricos, até a época de Túlio. Entre idas e vindas dessa forma de tributação, ou seja, fora dada uma certa isenção aos ricos, foi reintroduzido por Tarquínio e depois abolido por Valério Publicola, acredita-se que essa forma de tributação refletia a relação entre tiranos e o povo (ZILVETI, 2017, p. 70).

Schoueri (2019, p. 53) reporta que, em Roma, o tributo alcançava apenas os indivíduos que “não eram considerados cidadãos”, no entanto, houve a tentativa de implantação de impostos ordinários sobre cidadãos romanos.

Zilveti (2017, p. 70), fazendo referência a Vigoritta e Mergogliano, diz que esses autores “consideram que, nesse período, em Roma, a receita fiscal era provavelmente formada, prioritariamente, por tributos colhidos do contribuinte para custear as guerras e dos inimigos derrotados nas mesmas guerras. Alguma receita, porém, viria das contribuições pessoais”.

Zilveti (2017, p. 71), referindo-se a Wagner (1973, p. 22), revela que os Romanos constituíram o mais antigo ordenamento tributário para as necessidades ordinárias de receita. Além do imposto de consumo provincial, as taxas de alfândega eram a principal fonte de receita da época, assim pode-se notar um embrionário tributo sobre a circulação de mercadorias. O imposto sobre o consumo era fonte importante de receita em Roma, perdendo apenas para o imposto sobre grandes fortunas.

No império Romano, houve a cobrança de um imposto de 4% sobre o comércio de escravos. No período Agostiniano, vigorou um imposto sobre o consumo com alíquota de 1%, o qual fora reduzido posteriormente à 0,5%. Ambos os impostos traduzem uma evolução da circulação de bens e da economia do período imperial.

A Inglaterra, sob o domínio romano, sofreu uma tributação típica das províncias romanas. Tendo em vista a escassez do dinheiro naquela época, muitos tributos eram

cobrados sobre uma parcela da produção. Outro tributo cobrado na época era denominado *scriptura*, o qual incidia sobre o uso das pastagens. (ZILVETI, 2017, p. 74).

A tributação no Século XI, com a Europa em formação, em torno do ano 1000, a Europa ocidental teve uma importante expansão demográfica. Na França, o rei Luís VII estabeleceu a instituição feudal para auxiliar aqueles que migravam da Terra Santa, período no qual nascera o “imposto real”.

Zilveti (2017, p. 100), fazendo referência a Neurrisse (1996, p. 19), traz que na França, as cidades estabeleceram e regularam seus próprios tributos. A Igreja, no início, concordou em contribuir para a nação, o que mudaria mais adiante. O rei Luís VII teve o poder de instituir tributos por todo o território, assim, como soberano, fazia da arrecadação um negócio particular, ou seja, não havia qualquer compromisso estrutural com despesas de custeio de serviços ou utilização de bens para o contribuinte.

Nessa época, as “contribuições”, “oferendas”, e “presentes” passaram a ser tributos, todavia essa evolução foi levada a efeito com nomenclatura um pouco confusa, por vezes, mas na essência, resultou em “arrecadação de tributos”.

Zilveti (2017, p. 103), mencionando Neurrisse (1996, p. 20), assegura que, nessa época, o arbítrio predominava em relação à norma escrita. As prestações *in natura* dominaram a forma de tributação na França por um longo período. As comunas tiveram outras formas de receitas advindas da implementação de tributos sobre o direito de ingresso, de passagem, de acesso à justiça comunal, e outras.

Segundo Zilveti (2017, p. 103), “a concepção de imposto como retribuição foi desenvolvida na França bem mais tarde”. “Segundo essa teoria retributiva, o Estado assumiu funções privadas e, assim, cobrou seu preço para remunerar tais serviços prestados ao contribuinte”.

Na Inglaterra feudal, Willian, o Conquistador, instituiu um imposto chamado *geld*, o qual incidia sobre a terra, os bens móveis e as rendas geradas pelas terras. Houve também a implementação do imposto patrimonial denominado *carucage*, introduzido pelo rei Ricardo em 1194, com base no tamanho da propriedade (ZILVETI, 2017, p. 104).

Zilveti (2017, p. 105), fazendo referência a Dowell (1965, p. 60), traz que “o conceito de soberania relacionada à tributação começava a se desenhar nesse período. A soberania rendia ao monarca o produto da arrecadação sobre o produto da terra, a terra em si e até mesmo dos possuidores da terra, de modo capitário e por eventos da vida social, como o casamento”.

Na Inglaterra, o sistema feudal fora implantado, após a dominação normanda, e assim, além das receitas tributárias incidentes e causais da relação feudal de propriedade, eram arrecadadas também receitas extras chamadas de *auxilium*, as quais advinham do fato de quando o rei tornava seu filho mais velho um cavaleiro; quando a filha mais velha se casava; e quando capturado, para pagar o resgate.

Nóbrega (2014, p. 17), mais precisamente com relação ao Imposto de Renda, diz que, no século XV, em Florença, houve os primeiros movimentos para uma tributação sobre a renda, uma vez que a riqueza não mais advinha só da terra, mas também do comércio e da indústria, assim “foi criado o tributo conhecido como catasto, que transferiu a tributação direta da propriedade para a renda”.

Segundo Nóbrega (2014, p. 17):

No século XV, na Inglaterra, houve algumas tentativas infrutíferas de instituir um imposto sobre a renda. Alguns pesquisadores chegam a considerar que em 1404 foi criada uma tributação sobre a renda. No entanto, os documentos que tratavam da cobrança foram incinerados, pouco se sabe sobre o tributo e não há registros e provas confiáveis sobre a sistematização do imposto.

Por fim, anteriormente a 1084, outras tantas formas de tributos eram implementadas na Inglaterra, haja vista seu pleno desenvolvimento. O ano de 1083 seria marcado pelo ataque do rei da Dinamarca, sendo que esse último ordenou uma pesada e imediata arrecadação de tributos sobre a Inglaterra.

Ao longo da evolução dos continentes, países e suas economias e sistemas de direito jurídico e tributário, outros tipos de tributos foram implementados e melhorados até que se criasse o que chamamos atualmente de sistema tributário, os quais são de suma importância para que uma sociedade se desenvolva como um todo.

Adiante, veremos uma breve passagem histórica de suma importância, a qual nos traz informações importantes sobre os tributos no Brasil.

Segundo Correa (1994, p. 249), no decorrer da história da tributação no Brasil, inexistiu discrepância marcante sobre a evolução sobre a incidência de tributos e suas formas, sendo que são referidas pelas doutrinas cinco etapas que correspondem à: “tributação sobre o indivíduo (capitação); sobre o patrimônio; sobre a despesa individual; sobre o produto do capital; e sobre o rendimento”.

A Constituição de 1891, a qual formalizou a ruptura com o período Imperial e passaria a inaugurar o regime republicano, deu uma nova moldura para o sistema tributário brasileiro, todavia, conforme Oliveira (2020, p. 23 e 24), “não houve ali, grandes preocupações com o efeito dos tributos sobre o contribuinte ou a economia, nem com a exploração de novas bases de tributação”.

Apesar de alguns avanços, no Brasil, nas últimas décadas do século XIX, tais como o avanço da produção cafeeira, o fim da escravatura, a entrada de imigrantes, a ampliação do trabalho assalariado e o progressivo aumento nos fluxos comerciais e financeiros da economia internacional, é sábio dizer que tais transformações se encontravam em estágio embrionário. De fato, o Brasil, naquela época, tinha uma economia essencialmente agroexportadora, sendo assim, não havia espaço para ampliar demasiadamente o sistema tributário, deixar de cobrar determinados tributos e mudar os fatos geradores de arrecadação (OLIVEIRA, 2020, p. 24).

Assim sendo, fala-se que a tal nova estrutura de tributos, trazida pela Constituição de 1891, se assemelha muito à estrutura tributária desenvolvida em períodos anteriores.

Oliveira (2020, p. 25), fazendo referência a Varsano (1996, p. 2), elucida que:

A República Brasileira herdou do Império boa parte da estrutura tributária que esteve em vigor até a década de 30. Sendo a economia eminentemente agrícola e extremamente aberta, a principal fonte de receitas públicas durante o Império era o comércio exterior, particularmente o imposto de importação, que em alguns exercícios, chegou a corresponder a cerca de 2/3 da receita pública.

Conforme traz Correa (1994, p. 254), nos primórdios da República, no campo do sistema tributário não ocorrera mudanças substanciais, vigendo, como por exemplo, impostos sobre vencimentos e sobre indústrias e profissões. “O esquema de legislar sobre matéria de imposição de impostos e taxas continuou a ser o de aglomerar no orçamento os assuntos tributários”.

Ao comparar a nova estrutura tributária trazida pela Constituição de 1891 com àquela que vigorava no último ano do império, se percebe um certo enxugamento, uma vez que dela foram excluídos impostos de armazenagem, de faróis, de docas e de transportes, os incidentes sobre os subsídios e vencimentos recebidos dos cofres públicos, e também sobre os dividendos distribuídos pelas Sociedades Anônimas.

Houve também a eliminação de impostos provinciais, como os dízimos de gêneros alimentícios, subsídio literário, taxa de viação em estradas provinciais, e outros.

No entanto, foram preservados tributos os quais foram criados durante o período colonial, tais como: taxa de selo ou de indústrias e Profissões; e impostos sobre o patrimônio e a transmissão de propriedade. Ainda, foram preservados impostos de importação e exportação, os quais eram cobrados pelos Estados (OLIVEIRA, 2020, p. 26).

É importante destacar que, nessa época, renunciou-se à cobrança de alguns tributos, os quais já vinham sendo cobrados há algum tempo (esses tributos seriam instituídos novamente frente ao avanço do processo de industrialização), tais como:

O imposto sobre o consumo, anteriormente cobrado sob a forma dos dízimos sobre as mercadorias em geral (pescado; gado; embarcações, azeite, tabaco etc.) e posteriormente, já com essa denominação, sobre mercadoria específica (sal, fumo, rapé); e o imposto de renda, cobrado na forma de impostos sobre alguns rendimentos, como os de novos e velhos direitos e posteriormente como Subsídios e Vencimentos. (OLIVEIRA, 2020, p. 26-27).

Os impostos cobrados de forma desmedida e muitas vezes irracionalmente na época da Colônia e do Império, assim como uma corrente liberal que aparecera ao redor do mundo, que restringia, de uma certa forma, a atuação do Estado com relação ao

montante de recursos que este poderia extrair do setor privado (sob o argumento de provocar prejuízos ao sistema produtivo), influenciaram os constituintes na elaboração dessa nova estrutura tributária que adveio pela Constituição de 1891. (OLIVEIRA, 2020, p. 27).

Até 1930, ano que, na prática, acabou a Constituição de 1891, o Brasil ainda tinha sua economia pautada na agro exportação, e passou por uma oscilação de ciclos econômicos: os decorrentes das periódicas flutuações da oferta e dos preços de café, e os que tinham origem na economia internacional e afetavam a demanda dos países centrais, o que resultou numa menor arrecadação tributária, pelo fato de menores níveis de produção, exportação e renda (OLIVEIRA, 2020, p. 29 *apud* FRITSCH, 1997, p. 94).

Após uma década de estagnação, logo em seguida ao início do regime republicano, o Brasil registrou taxas de crescimento do PIB superiores a 5% em apenas treze dos anos do período entre 1901 e 1930.

No ciclo que perdurou até 1913, a Primeira Guerra Mundial (1914-1918), paralisou os mercados dos países centrais e a economia internacional. As políticas restritivas, somadas à grande crise mundial de 1929/1930, encarregaram-se de enfraquecer e abortar a recuperação econômica iniciada em 1919, e que havia avançado pela primeira metade da década de 1920 (OLIVEIRA, 2020, p. 30).

Oliveira (2020, p. 30), fazendo referência a Goldsmith (1986), sintetiza que:

Não surpreende, assim, que as contas do governo federal tenham se mostrado permanentemente deficitárias, à exceção de alguns poucos anos até 1907, e sua dívida tenha crescido consideravelmente, mesmo com a separação entre Igreja e o Estado estabelecida na Constituição, o que, tudo indica, deveria contribuir para a redução dos gastos públicos.

Diante de todo esse cenário, ainda mais com os impostos sobre o comércio exterior prejudicados, o governo iniciou a exploração da instituição de impostos internos com o objetivo de aumentar suas receitas, ainda que tais mudanças introduzidas no sistema não tenham encontrado terreno fértil para produzir resultados que permitissem o equacionamento dos desequilíbrios de suas contas (OLIVEIRA, 2020, p. 31).

Ainda no ano de 1891, o governo instituiu o imposto de consumo (“IC”) para os artigos de fumo, imposto o qual teve sua incidência abrangida para embarcar novos produtos, tais como: bebidas (1895); fósforo (1897); vinhos estrangeiros (1904); café torrado (1906); louças e vidros (1914); e pilhas elétricas (1918). Na década de 1930, o IC alcançou toda a gama de produtos daquela época. (OLIVEIRA, 2020, p. 31-32 *apud* AMED, 2000).

Em 1922, o Imposto de Renda (“IR”), que havia sido descartado nos trabalhos de elaboração da nova Constituição, seria, finalmente, criado pela Lei n. 4.625. Cobrado desde 1843 sobre os vencimentos recebidos dos cofres públicos, o IR tivera sua incidência estendida em 1867 para alcançar os dividendos distribuídos pelas Sociedades Anônimas.

Aliás, conforme discorre Nóbrega (2014, p. 39), em 1867, é que houve a primeira sinalização de um real e definitivo imposto sobre a renda, quando o Visconde de Jequitinhonha expôs e defendeu sua implementação, sem, no entanto, lograr êxito.

Segundo Correa (1994, p. 259), o Imposto de Renda, criado em 1922, teve sua arrecadação efetivada em 1924, através do Decreto 16.581/1924, o qual nunca foi posto em “efetiva execução”. Somente em 1925, com base na Lei 4.984, é que o imposto de renda foi modelado. Ademais, o imposto de renda foi regulamentado, nessa época, pelo Decreto 17.390/1926, no Governo de Arthur Bernardes, regulamento o qual deve ser considerado como o primeiro do Brasil.

Segundo Nóbrega (2014, p. 39), “O próprio Presidente da República, Arthur Bernardes, afirmava em maio de 1925 que as leis de 1922 e 1923 do imposto de renda precisavam ser modificadas, para tornar a tributação mais geral e mais justa”.

Oliveira (2020, p. 32) relata que um estudo da Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda de 1966 aponta que, em 1917, já era possível detectar a cobrança do IR sobre as hipotecas; em 1920, sobre o Lucro Líquido das atividades fabris; em 1921, sobre o lucro do comércio; e em 1922, sobre o lucro líquido das profissões liberais. Sua cobrança fora estendida para os rendimentos de todas as pessoas físicas e jurídicas do Brasil.

No ano de 1922, fora criado o Imposto sobre Vendas Mercantis (“IVM”), o qual pode ser considerado como um precursor do Imposto sobre Vendas e Consignações (“IVC”), de 1934, e do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (“ICMS”), sendo este último aquele que conhecemos nos dias de hoje.

Oliveira (2020, p. 36) reflete que:

Tanto as periódicas crises da economia brasileira, provocadas principalmente pelo estrangulamento externo, quanto a predominância do setor externo como líder do crescimento no meio de um “pacto oligárquico”, o que restringia as atividades dos Estados às políticas de seu interesse, ajudam a entender esse comportamento da carga tributária, bem como a composição de seus tributos.

A crise econômica e mundial (*crash* da Bolsa de Nova York em 1929) afetou diretamente o Brasil com a queda dos preços e das exportações de café, e enfraqueceu o pacto político que se formara na Primeira República, abrindo assim caminho para importantes transformações nos campos político, institucional e econômico.

A “Revolução de 30”, no Brasil, garantiu a chegada do novo governo Getúlio Vargas ao poder, o que inaugurou um período de novas articulações e de um novo papel para o Estado. Nesse novo governo, a crise econômica continuou a avançar, acentuando o desequilíbrio externo da economia brasileira, todavia, surgiram condições para o aceleração do processo de industrialização. Tudo isso, é notório, refletiu na estrutura tributária, a qual foi se modificando ao longo do tempo, até os moldes de hoje em dia.

A seguir, vê-se e discorre-se sobre a qualificação do que são tributos no Brasil, na atualidade.

1.2. Conceituação de Tributos no Brasil – na Atualidade

De acordo com o artigo 3º da Lei n. 5.172 de 25 de outubro de 1966, a qual regula, com fundamento na Emenda Constitucional n. 18, de 1º de dezembro de 1965, o sistema tributário nacional e estabelece, com fundamento no artigo 5º, inciso XV, alínea b, da Constituição Federal as normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, mais comumente conhecida como 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”.

Por uma primeira leitura do conceito de tributo, trazido pelo CTN, observa-se que poderá haver um difícil entendimento, pois tal conceituação não é de domínio do público em geral, uma vez que há palavras e expressões que de fato precisam ser clarificadas para que haja uma interpretação compreensível.

A expressão “prestação pecuniária compulsória em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir” significa que é um pagamento obrigatório em dinheiro ou em algum bem que possa se transformar em dinheiro (ZANATTA; MARONI, 2006, p. 3).

Segundo Schoueri (2019, p. 351), o tributo não é pago por um ato de vontade própria, mas sim em decorrência de uma determinação legal, uma vez que, se o “imposto fosse voluntário, então ele mudaria de nome: de “imposto” para “voluntário””.

O dizer “*que não constitua sanção de ato ilícito*”, quer traduzir o fato de que o tributo não advirá de um pagamento em decorrência de pena (multa) ou recompensa diante de um ato ilícito, que é uma conduta reprovável daquele que, por negligência, imprudência ou imperícia, viola direito e causa dano a outrem (MORAES, 2006, p. 16).

Outro importante trecho que nos cabe melhor traduzir é o relativo a: “cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”, que significa dizer que é uma cobrança prevista em Lei e cobrada sobre alguma coisa que se possa avaliar (ZANATTA e MARONI, 2006, p. 3).

A administração deve apenas seguir o que o legislador determinou, sendo que esse último não pode abrir espaço para a administração exercer qualquer juízo de conveniência e oportunidade da atividade de cobrança (SCHOUERI, 2019, p. 374).

Por fim, Crepaldi e Crepaldi (2019, p. 7) definem que:

Tributo é a receita derivada, compulsoriamente lançada e arrecadada pelo Estado, na forma da lei, em moeda corrente ou em valor que por ela se possa exprimir, sem contraprestação diretamente equivalente, cujo montante é aplicado na execução das finalidades que lhe são próprias. Caracteriza-se pela compulsoriedade, pelo pagamento em dinheiro ou valor equivalente, pelo seu caráter não punitivo, pela previsão legal e pela sua cobrança vinculada, sem margem de discricionariedade.

Amaro (2014, p. 92), traz a seguinte definição: “tributo é a prestação pecuniária não sancionatória de ato ilícito, instituída em lei e devida ao Estado ou a entidades não estatais de fins de interesse público”.

Por fim, Baleeiro e Derzi (2018, p. 30) externalizam que:

Segundo o art. 3.º do CTN, tributo é toda obrigação jurídica que nascer de pressuposto lícito (tornando-se inconfundível com as sanções em geral, inclusive indenizações por ato ilícito), independentemente do consentimento do obrigado (é obrigação compulsória ex lege). Deve ser necessariamente instituído em lei.

Após uma melhor definição do que é Tributo, veremos, a seguir, quais são os tipos de tributos existentes no Brasil, que conforme o CTN, em seu artigo 5º, dispõe que tributos são: impostos, taxas e contribuições de melhoria. Todavia, tendo em vista uma descrição mais ampla, Padoveze *et al.* (2017, p. 24) trazem que “tributo é um gênero e as suas classes são: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições sociais, de intervenção do domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas”.

1.2.1. Os Impostos

Conforme o artigo 16º do CTN, “Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.”

Sousa (2018, p. 10) faz uma breve caracterização a respeito dos Impostos: “não requer contraprestação do estado em benefício do contribuinte. Para que o contribuinte, ou sujeito passivo, seja obrigado a pagar impostos, basta que incorra em determinada

situação previamente determinada em lei. Tal situação é denominada fato gerador do imposto.”

Segundo Schoueri (2019, p. 478), há uma justificativa/ causa para a cobrança de impostos, ou seja, a necessidade financeira do Estado, cuja responsabilidade não pode ser imputada a um contribuinte (nem mesmo a um grupo), e sim a toda a coletividade que é “chamada” a contribuir para as despesas gerais do Estado.

Ainda, Amaro (2014, p. 101) diz que “o fato gerador do imposto é uma situação (por exemplo, aquisição de renda, prestação de serviços etc.) que não supõe nem se conecta com nenhuma atividade do Estado especificamente dirigida ao contribuinte”.

Como exemplo de Imposto, podemos citar o Imposto Sobre Propriedade de Veículos Automotores (“IPVA”), o qual é cobrado da pessoa física ou jurídica proprietária de veículos automotores, com base em legislação específica de cada Estado Brasileiro, haja vista tratar-se de um imposto Estadual.

Em outro exemplo, podemos citar o Imposto Sobre Serviços (“ISS”), o qual deve ser pago pelas pessoas jurídicas em decorrência da prestação de serviços, de acordo com o estabelecido na Lei Complementar n. 116 de 2003, a qual dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal.

1.2.2. As Taxas

O CTN, em seu artigo n. 77, traz que:

As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

Uma melhor definição de Taxas se faz necessário, assim Sousa (2018, p. 10) conceitua da seguinte forma:

Vinculam-se à utilização de determinado serviço público disponibilizado pelo estado para o contribuinte. Tais serviços devem ser específicos e divisíveis. A utilização não precisa ser efetiva, pois o potencial uso pelo contribuinte é bastante para obrigá-lo ao pagamento da taxa. As taxas podem se referir ao exercício de poder de polícia pelo ente estatal, tal como o fornecimento de alvarás de construção ou de funcionamento ou a outro tipo de serviço, como iluminação pública ou coleta de lixo.

Um ponto de destaque com relação às Taxas, é que a base de cálculo ou seu fato gerador para a cobrança não pode ser idêntica àquelas relativas aos Impostos.

Para Amaro (2014, p. 103), as taxas “são tributos cujo fato gerador é configurado por uma atuação estatal específica, referível ao contribuinte, que pode consistir: a) no exercício regular do poder de polícia; ou b) na prestação ao contribuinte, ou colocação à disposição deste, de serviço público específico e divisível”.

1.2.3. As Contribuições de Melhoria

O CTN também traz o conceito de Contribuição de Melhoria em seu artigo n. 81:

A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

Amaro (2014, p. 135) traz que a exemplo das taxas, esse tributo “conecta-se com determinada atuação estatal, qual seja, a realização de uma obra pública de que decorra, para os proprietários de imóveis adjacentes, uma valorização ou melhoria de suas propriedades”.

Nota-se que a contribuição de melhoria é bastante específica, pois vinculam-se a benefícios recebidos pelo contribuinte como decorrência de obras públicas (SOUSA, 2018, p. 10).

1.2.4. Os Empréstimos Compulsórios

Sousa (2018, p. 10) elucida de forma bastante didática o que são os empréstimos compulsórios:

São empréstimos que a União pode instituir, sob as determinações do art. 148 da CF/1988 e do art. 15 do CTN, para forçar a iniciativa privada a lhe fornecer recursos: i) para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; e/ou ii) no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, b, da CF/1988. O parágrafo único do art. 148 da CF/1988 determina que a aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição. Por sua vez, o parágrafo único do art. 15 do CTN estabelece que a lei fixará obrigatoriamente o prazo do empréstimo e as condições de seu resgate, observando, no que for aplicável, o disposto no próprio CTN.

Assim, empréstimo compulsório nada mais é do que “empréstimo” que deve ser feito obrigatoriamente pelos contribuintes eleitos pela norma impositiva (CASSONE, 2018, p. 66).

Notoriamente, o empréstimo compulsório é raro, e conforme informação prestada no website da Câmara dos Deputados³, uma das últimas tentativas de implementação ocorrera no ano de 1990, com o objetivo de garantir a liquidez da economia, medida a qual bloqueou montantes financeiros de contas poupança da população Brasileira, fato que ficou conhecido como “confisco”.

1.2.5. As Contribuições Sociais (Especiais)

De acordo com o artigo n. 149, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (“CF”), “compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas”.

³ Disponível em: <https://www.camara.leg.br/noticias/542395-projeto-revoga-emprestimo-compulsorio-para-enxugar-liquidez-da-economia/>. Acesso em: 05 fev. 2022, as 15:03h.),

As Contribuições Sociais têm um papel arrecadatório para o financiamento específico de determinadas áreas as quais o Governo Federal precisa atuar.

Godoi (2007, p. 2 e 3) elucida que as “contribuições sociais e nas cidades o legislador necessariamente determina a vinculação de sua arrecadação a uma específica finalidade (financiamento da seguridade social, financiamento do ensino fundamental público, financiamento de certas e determinadas modalidades de intervenção no domínio econômico)”.

Como exemplo, podemos citar a contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (“PIS/PASEP”), a qual deve ser apurada/ calculada mensalmente pelas pessoas jurídicas de direito privado, inclusive as empresas públicas e as sociedades de economia mista e suas subsidiárias, com base no faturamento do mês (receita), e também pelas pessoas jurídicas de direito público interno, com base no valor mensal das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas, de acordo com o artigo 2º da Lei n. 9.715, de 25 de Novembro de 1998⁴.

Em síntese, “as contribuições sociais são impostos cuja destinação (servir de instrumento da atuação da União na área social) justifica serem cobrados de toda a sociedade” (SCHOUERI, 2019, p. 526).

Vimos que há diferentes classes de Tributos, cada uma com suas particularidades, especificações, e definições, sendo que dentro das 5 (cinco) classes, as mais comuns são a de Impostos, Taxas, e Contribuições Sociais.

Já as espécies correlatas à Contribuições de Melhoria e Empréstimo Compulsório, não são tão comuns pelo fato de serem passíveis de aplicação somente em casos muito específicos.

⁴ Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19715.htm. Acesso em: 06 fev. 2022, as 12:05h.

Em que pese este trabalho não ter o objetivo de adentrar sobre estudos detalhados a respeito dos tributos em geral no Brasil, tais como regime de incidência; base de cálculo; fato gerador; quantidade de tributos; suas legalidades; legislações etc., é importante trazermos à luz algumas informações com relação a carga tributária vs. o Produto Interno Bruto (“PIB”).

Conforme Boletim 2020, denominado “Estimativa da Carga Tributária Bruta do Governo Geral”, preparado pela Secretaria do Tesouro Nacional⁵, a carga tributária bruta (“CTB”) do governo geral (governo central, estados e municípios) foi de 31,64% do PIB (relativo ao ano-calendário de 2020) e que representa uma redução de 0,87 pontos percentuais do PIB em relação a 2019. Tal percentual é bastante expressivo e coloca o Brasil no rol dos países com elevada carga tributária.

Apenas para traduzirmos em números, a tabela transcrita, abaixo, evidencia a carga tributária bruta por esfera de governo, nos anos-calendário 2019 e 2020:

Tabela 1 – Carga Tributária Bruta por esfera de governo – Brasil – Anual – 2019 e 2020

Esfera de governo	R\$ Milhões		% PIB		Variação	
	2019	2020	2019	2020	(R\$ Milhões)	(p.p. PIB)
Governo Central	1.619.104	1.563.542	21,86%	20,99%	-55.562	-0,87
Governos Estaduais	622.477	635.111	8,40%	8,53%	12.634	0,12
Governos Municipais	166.771	158.188	2,25%	2,12%	-8.583	-0,13
Governo Geral	2.408.353	2.356.842	32,51%	31,64%	-51.511	-0,87

Nota1: Informações metodológicas estão disponíveis a partir da página 14.

Nota2: Dados preliminares.

Após uma breve introdução do contexto de tributos no Brasil, destaca-se que este trabalho tem como principal objetivo aprofundar análises sobre o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (“IRPJ”) e a Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (“CSLL”), como veremos a seguir.

⁵

Disponível

em:

https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:38233#:~:text=Em%202020%2C%20a%20carga%20tribut%C3%A1ria,PIB%20em%20rela%C3%A7%C3%A3o%20a%202019.

Acesso em 06 fev. 2022, as 12:25h.

CAPÍTULO 2 - IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO

2.1 Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza

Pelo presente trabalho, se faz necessário trazer à luz alguns importantes conceitos a respeito do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, conforme disposições contidas na CF e no CTN, tendo em vista que são de suma importância para que haja um eficaz entendimento a respeito do IRPJ e CSLL.

O artigo n. 153 da CF versa que cabe à União a implementação de imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. Já o artigo n. 43, do CTN, dispõe que o fato gerador é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de “renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos”; e de “proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais”.

Um aspecto importante a ser mais bem definido, é o conceito de disponibilidade econômica ou jurídica. “Entende-se por disponibilidade econômica a percepção efetiva da renda ou provento. A aquisição se dá pelo fato material, independentemente da legalidade, ou não, do modo de obtenção”. Por sua vez, a disponibilidade jurídica “diz respeito à aquisição de um título jurídico que confere direito de percepção de um valor definido, ingresso de forma legal, no patrimônio” (QUEIROZ, 2004, p. 72-73).

Como exemplo de “renda”, podemos citar o salário recebido por um funcionário de uma empresa pública ou privada, sobre o qual incide o imposto de renda da pessoa física (“IRPF”), e o “lucro” obtivo através das atividades de uma empresa, o qual é passível de tributação pelo IRPJ (e pela CSLL).

Para Baleeiro e Derzi (2018, p. 380), do ponto de vista jurídico-tributário, a existência da renda pressupõe:

- a) fonte permanente, como a casa, a fábrica, a atividade física ou intelectual do indivíduo; b) o decurso de um período de tempo, geralmente de um ano; c) caráter periódico ou regular das utilidades; d) aplicação da atividade do titular na gestão da fonte (o aménagement da fonte, segundo Allix e Lecerclé).

Por sua vez, o artigo n. 44, do CTN, fala que “a base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis”. As rubricas relativas ao: “montante, real, arbitrado ou presumido”, serão detalhadas no decorrer deste trabalho.

Ademais, o artigo n. 45 do CTN dispõe que o contribuinte (que pode ser pessoa física ou jurídica) de tal imposto é o titular da renda e/ou proventos de qualquer natureza.

Com base no artigo 1º, do Decreto n. 9.580, de 22 de novembro de 2018, que regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (“RIR”), são contribuintes (pagadores) do IRPF:

As pessoas físicas que perceberem renda ou proventos de qualquer natureza, inclusive rendimentos e ganhos de capital, são contribuintes do imposto sobre a renda, sem distinção de nacionalidade, sexo, idade, estado civil ou profissão (Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, art. 1º; Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, art. 43 e art. 45; Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, art. 2º; Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, art. 4º; e Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, art. 3º, parágrafo único).

Já o artigo n. 158 do referido Decreto dispõe que, também, são contribuintes do imposto sobre a renda, as pessoas jurídicas, e as empresas individuais.

Por fim, Oliveira *et al.* (2015, p. 189) revelam que o “Imposto de Renda é um imposto adotado universalmente que obriga cada pessoa ou empresa a destinar um determinado percentual de sua renda média anual para o governo”.

Diante de todo o comentado acima, a seguir, discorre-se sobre o IRPJ e a CSLL.

2.2 Imposto de renda da pessoa jurídica (“IRPJ”)

Conforme vimos anteriormente, o Decreto n. 9.580/2018 dispõe, em seu artigo n. 158, que são contribuintes do imposto sobre a renda, as pessoas jurídicas.

Referido artigo também traz que as empresas individuais (“EIs”) são contribuintes do imposto, todavia, este trabalho não abordará com detalhes as EIs, pois focará no IRPJ e CSLL das pessoas jurídicas.

O artigo n. 159, do Decreto n. 9.580/18, conceitua pessoas jurídicas da seguinte forma:

- I - as pessoas jurídicas de direito privado domiciliadas no País, sejam quais forem os seus fins, a sua nacionalidade ou os participantes em seu capital (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 27; Lei nº 4.131, de 3 de setembro de 1962, art. 42; e Lei nº 6.264, de 1975, art. 1º);
- II - as filiais, as sucursais, as agências ou as representações no País das pessoas jurídicas com sede no exterior (Lei nº 3.470, de 1958, art. 76; Lei nº 4.131, de 1962, art. 42; e Lei nº 6.264, de 1975, art. 1º); e
- III - os comitentes domiciliados no exterior, quanto aos resultados das operações realizadas por seus mandatários ou seus comissários no País (Lei nº 3.470, de 1958, art. 76).

2.2.1 Base de cálculo

O Capítulo I do Decreto n. 9.580/18, em seu artigo n. 210, traz que a base de cálculo do imposto sobre a renda da pessoa jurídica é o Lucro Real, o Lucro Presumido, ou o Lucro Arbitrado, os quais são conhecidos como regimes de tributação.

Ainda, integram a base de cálculo do tributo os ganhos e os rendimentos de capital, independentemente da denominação que lhes seja dada, da natureza, da espécie ou da existência de título ou contrato escrito, bastando que decorram de ato ou negócio que, pela sua finalidade, tenha os mesmos efeitos daquele previsto na norma específica de incidência do imposto sobre a renda (inciso 1º do artigo n. 210).

2.2.2 Período de apuração

O artigo n. 217, do Decreto n. 9.580/18, dispõe que a apuração do imposto sobre a renda, nos três regimes de apuração referidos acima, é trimestral, ou seja, com base nos períodos contábeis encerrados em 31 de março; 30 de junho; 30 de setembro; e 31 de dezembro, de cada ano-calendário.

As pessoas jurídicas que optarem pelo regime de tributação com base no Lucro Real, poderão optar pelo pagamento do imposto sobre a renda com base num regime anual, onde o imposto é devido em 31 de dezembro de cada ano-calendário (compreendendo todo o período, de janeiro a dezembro), todavia, nessa sistemática, serão obrigadas a efetuar pagamentos antecipados, mensalmente, o que é chamado de pagamento por estimativa, ou apurar o Lucro Real mensalmente para saber se haverá a necessidade de “antecipar” o tributo aos cofres públicos.

Veremos, no decorrer deste trabalho, os regimes de tributação, quais sejam, o Lucro Real, o Lucro Presumido e o Lucro Arbitrado.

2.2.3 Alíquota do imposto sobre a renda e do adicional

De acordo com o artigo n. 225, do Decreto n. 9.580/18, o imposto sobre a renda a ser pago mensalmente será determinado por meio da aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de 15% (quinze por cento), e a parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ficará sujeita à incidência de adicional do imposto sobre a renda à alíquota de 10% (dez por cento).

Sendo assim, temos a alíquota de 15%, mais o adicional de 10%, que somadas montam numa alíquota nominal de 25% para o IRPJ.

2.2.4 Deduções do imposto sobre a renda mensal

Conforme o artigo n. 226, do Decreto n. 9.580/18, “para fins de pagamento, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto sobre a renda apurado no mês, o imposto pago ou retido na fonte sobre as receitas que integraram a base de cálculo e os incentivos de dedução do imposto relativos”:

- I - às despesas de custeio do PAT (Programa de Alimentação do Trabalhador);
- II - às doações realizadas a título de apoio aos Fundos da Criança e do Adolescente e do Idoso;
- III - às doações e aos patrocínios realizados a título de apoio às atividades culturais ou artísticas;

- IV - ao vale-cultura distribuído no âmbito do Programa de Cultura do Trabalhador;
- V - aos investimentos, aos patrocínios e à aquisição de quotas de Funcines, realizados a título de apoio às atividades audiovisuais;
- “VI - às doações e aos patrocínios realizados a título de apoio direto a projetos desportivos e paradesportivos; e
- VII - à remuneração da empregada e do empregado paga no período de prorrogação da licença-maternidade ou da licença paternidade, observados os limites e os prazos previstos para estes incentivos.

Tendo em vista que as pessoas jurídicas podem direcionar valores sobre a rubrica de doações e incentivos, conforme relação acima, a legislação vigente do imposto sobre a renda permite que tais montantes sejam deduzidos do tributo a pagar.

Há outros tipos de dedução do imposto sobre a renda anual, conforme dispõe o artigo n. 228 do Decreto n. 9.580/18, todavia, este trabalho não tem o objetivo de adentrar nesse tema.

2.3 Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (“CSLL”)

A Lei n. 7.689, de 15 de dezembro de 1988, instituiu a contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas – CSLL –, a qual é destinada ao financiamento da seguridade social.

Stuchi (2020, p. 8) assevera que o “conceito de seguro social nasceu com a Revolução Industrial, momento em que surgiu a figura do trabalhador subordinado e assalariado que necessitava de proteção contra os riscos ocasionados por aquele trabalho, ou seja, proteção contra acidente do trabalho, doença, invalidez e morte”.

Sendo assim, os valores arrecadados pelo Governo, através da CSLL, são direcionados à manutenção da Seguridade Social, a qual tem o condão de assegurar os direitos à saúde, à previdência, e à assistência social dos trabalhadores.

Salvo algumas pequenas exceções, a CSLL se assemelha ao IRPJ no que diz respeito a contribuintes; base de cálculo (Lucro Real, Presumido, Arbitrado); e período de apuração.

Já as alíquotas, de acordo com o artigo 3º da referida Lei, são:

- I - 20% (vinte por cento) até o dia 31 de dezembro de 2021 e 15% (quinze por cento) a partir de 1º de janeiro de 2022, no caso das pessoas jurídicas de seguros privados, das de capitalização e das referidas nos incisos II, III, IV, V, VI, VII, IX e X do § 1º do art. 1º da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001;
- II-A - 25% (vinte e cinco por cento) até o dia 31 de dezembro de 2021 e 20% (vinte por cento) a partir de 1º de janeiro de 2022, no caso das pessoas jurídicas referidas no inciso I do § 1º do art. 1º da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001; e
- III - 9% (nove por cento), no caso das demais pessoas jurídicas.

Após trazer importantes conceitos e algumas especificações com relação ao IRPJ e a CSLL, a seguir, adentrar-se-á em maiores detalhes a respeito dos regimes de apuração de tais tributos, quais sejam: o Lucro Presumido; o Lucro Arbitrado; e o Lucro Real.

CAPÍTULO 3 - MÉTODOS PARA O CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL

3.1 Lucro Real

O Lucro Real, no entendimento do Governo Federal/Receita Federal do Brasil, é o lucro “fiscal”, o qual deve ser apurado com base no que dispõem as legislações, as quais estão compiladas no Decreto n. 9.580/18.

De acordo com Santos e Oliveira (2008, p. 5), “a palavra “real” é utilizada em oposição ao termo presumido, com o principal objetivo de exprimir o que existe de fato, verdadeiramente, no sentido de ser aceito para todos os fins e efeitos de direito”. Sendo assim, numa primeira interpretação, digamos que tal lucro é igual ao Lucro fiscalmente determinado, pois não se confunde com aquele apurado com base na contabilidade/legislação comercial, sendo que esse último é apenas o “começo” (base) de apuração do Lucro Real.

Schoueri (2010, p. 241) revela que o Lucro Real parte “do lucro contábil da pessoa jurídica, o qual então é ajustado por adições (i.e., despesas contábeis que são indedutíveis para fins tributários) e exclusões (i.e., receitas contábeis que não são consideradas para fins tributários) previstas em lei”.

O artigo n. 258 do Decreto n. 9.580/18 conceitua o Lucro Real como sendo “o lucro líquido do período de apuração (resultado contábil) ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Regulamento”, ou seja, para se chegar no lucro tributável, que é o Lucro Real, há a necessidade de efetuar ajustes sobre a rubrica de “adições” ao lucro contábil; “exclusões” ao lucro contábil; e “compensações”, itens os quais elucidaremos no decorrer deste trabalho.

Assim, resta claro que não se pode confundir o resultado contábil com o lucro tributável (Lucro Real).

O inciso 1º do artigo 258 reforça tal entendimento, dizendo que “a determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração em observância às disposições das leis comerciais”.

Já o artigo n. 259, do Decreto n. 9.580/18, conceitua o Lucro Líquido que é “a soma algébrica do lucro operacional, das demais receitas e despesas, e das participações, e deverá ser determinado em observância aos preceitos da lei comercial”, ou seja, é o resultado contábil comumente denominado “Lucro Líquido do Período Antes das Provisões de IRPJ e CSLL” nas Demonstrações de Resultado do Exercício (“DREs”).

3.1.1 Pessoas jurídicas obrigadas à apuração do lucro real

O Decreto n. 9.580/18, em seu artigo n. 257, qualifica as pessoas jurídicas que são obrigadas a apurar o IRPJ e a CSLL com base no Lucro Real, sendo ao todo 9 (nove) hipóteses que levam a tal obrigação, dentre as quais, por exemplo, podemos destacar as que seguem:

I - cuja receita total no ano-calendário anterior seja superior ao limite de R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a doze meses (Lei nº 9.718, de 1998, art. 14, caput, inciso I);

II - cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, agências de fomento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, sociedades de crédito ao microempreendedor e à empresa de pequeno porte, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades abertas de previdência complementar (Lei nº 9.718, de 1998, art. 14, caput, inciso II; Lei nº 10.194, de 2001, art. 1º, caput, inciso I; Lei Complementar nº 109, de 2001, art. 4º; e Lei nº 12.715, de 2012, art. 70);

III - que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior (Lei nº 9.718, de 1998, art. 14, caput, inciso III);

IV (...);

V (...);

VI (...);

VII (...);

VIII (...);

IX - que emitam ações nos termos estabelecidos no art. 16 da nº Lei 13.043, de 2014 (Lei nº 13.043, de 2014, art. 16, § 2º).

As empresas que não se enquadrarem nas hipóteses previstas no artigo n. 257 poderão optar pelo regime de tributação com base no Lucro Presumido. No entanto, não restará prejudicada sua opção pelo Lucro Real, caso sua aplicação seja benéfica, ou seja,

caso se constate que pelo Lucro Real o desembolso de caixa, a título de pagamento de IRPJ e CSLL, seria menor do que aquele apurado pelo Lucro Presumido.

3.1.2 Escrituração da Pessoa Jurídica

O artigo n. 262 do Decreto n. 9.580/18 dispõe que a escrituração comercial deve ser feita em língua portuguesa, em moeda corrente nacional, e em forma contábil. Já o artigo n. 263 traz que os registros contábeis, que forem necessários para a observância às disposições tributárias relativas à determinação da base de cálculo do imposto sobre a renda, quando não devam, por sua natureza fiscal, constar da escrituração comercial, ou forem diferentes dos lançamentos dessa escrituração, serão efetuados exclusivamente em livros ou registros contábeis auxiliares ou em livro fiscal.

A apuração do IRPJ e CSLL, pelo método do Lucro Real, obriga as pessoas jurídicas a manter escrituração, ou seja, contabilidade, em consonância às Leis comerciais e fiscais.

Os incisos 1º e 2º do artigo n. 265 do Decreto n. 9.580/18 dispõem que tal escrituração deverá abranger todas as operações do contribuinte, os resultados apurados em suas atividades no território nacional, os lucros, os rendimentos e os ganhos de capital auferidos no exterior, e que esta deverá ser entregue em meio digital através do Sistema Público de Escrituração Digital (“SPED”), instituído pelo Decreto n. 6.022, de 22 de janeiro de 2007.

O artigo n. 2, do referido Decreto, relata que o “SPED é instrumento que unifica as atividades de recepção, validação, armazenamento e autenticação de livros e documentos que integram a escrituração contábil e fiscal dos empresários e das pessoas jurídicas, inclusive imunes ou isentas, mediante fluxo único, computadorizado, de informações”.

3.1.3 Livros comerciais

Os artigos n. 272, 273, e 274 dispõem que a pessoa jurídica é obrigada a seguir sistema de contabilidade com base na escrituração uniforme de seus livros e utilizar os livros e os papéis adequados.

A pessoa jurídica que adotar o Lucro Real deverá manter, em boa ordem e de acordo com as normas contábeis recomendadas, além dos demais livros exigidos por Lei, o livro diário e o livro-razão (para resumir e totalizar os lançamentos efetuados no livro diário), sendo que ambos os livros deverão ser entregues ao SPED, através da Escrituração Contábil Digital (“ECD”).

De acordo com informações prestadas no website do SPED⁶, a ECD tem por objetivo a substituição da escrituração em papel pela escrituração transmitida em versão digital dos seguintes livros: Livro Diário e seus auxiliares; Livro Razão e seus auxiliares; e Livro Balancetes Diários, Balanços e fichas de lançamento comprobatórias dos assentamentos neles transcritos.

3.1.4 Livros fiscais

A pessoa jurídica também deverá possuir os livros de registro de inventário; de registro de entradas (compras); de Apuração do Lucro Real (“LALUR”); de registro permanente de estoque, para as pessoas jurídicas que exercerem atividades de compra, venda, incorporação e construção de imóveis, loteamento ou desmembramento de terrenos para venda; e de movimentação de combustíveis, a ser escriturado diariamente pelo posto revendedor (artigo n. 275 do Decreto n. 9.580/18).

3.1.5 Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR

O artigo n. 277 do Decreto n. 9.580/18 assegura que, no LALUR, que deve ser entregue através da Escrituração Contábil Fiscal (“ECF”), a pessoa jurídica deverá:

⁶ Disponível em: <http://sped.rfb.gov.br/pagina/show/499>. Acesso em: 06 fev. 2022.

- I - lançar os ajustes do lucro líquido, de adição, exclusão e compensação nos termos estabelecidos no artigo 248 e artigo 249;
- II - transcrever a demonstração do lucro real, de que trata o artigo 287, e a apuração do imposto sobre a renda;
- III - manter os registros de controle de prejuízos fiscais a compensar em períodos de apuração subsequentes, da depreciação acelerada incentivada, e dos demais valores que devam influenciar a determinação do lucro real de períodos de apuração futuros e não constem da escrituração comercial; e
- IV - manter os registros de controle dos valores excedentes a serem utilizados no cálculo das deduções nos períodos de apuração subsequentes, dos dispêndios com programa de alimentação ao trabalhador e outros previstos neste Regulamento.

A ECF substituiu a Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (“DIPJ”), a partir do ano-calendário 2014, e nela são prestadas informações contábeis, através do *upload* da ECD submetida ao SPED; fiscais, pelo livro eletrônico de Apuração do Lucro Real – LALUR – (para fins de informações relativas ao IRPJ), e pelo livro eletrônico de Apuração da Contribuição Social – e-LACS – (informações relativas à CSLL); e econômico-financeiras.

3.2 Lucro Presumido

Este trabalho não tem o objetivo de adentrar de forma detalhada neste tópico, todavia, é importante trazer que o regime de tributação chamado Lucro Presumido é uma espécie de sistemática que podemos conceituar como sendo de aplicação muito mais simplificada quando comparado com o método do Lucro Real, uma vez que, basicamente, o lucro tributável (presumido) é atingido pela aplicação de alíquotas de presunção, conforme atividade da pessoa jurídica e pode variar de 8% a 32% (no caso da base de cálculo da CSLL pode ser uma presunção de 12% ou 32%), sobre as receitas brutas do período de apuração, somadas as demais receitas operacionais e ganhos de capital, para assim aplicar as alíquotas do IRPJ e da CSLL.

Schoueri (2010, p. 241) traz que o Lucro Presumido “é o resultado da aplicação de um percentual sobre valores globais da receita auferida pela pessoa jurídica, o qual é expressamente previsto em Lei e varia em função da atividade da empresa”.

Somente a pessoa jurídica que não esteja obrigada à tributação pelo Lucro Real poderá optar pela tributação com base nessa sistemática.

Outro fator limitante à aplicação do Lucro Presumido é que a pessoa jurídica que queira optar por sua aplicação, em um determinado período, não poderá ter tido receita bruta superior a R\$ 78 milhões no período imediatamente anterior, conforme dispõe o artigo n. 587 do Decreto n. 9.580/18.

Ademais, o artigo n. 588 dispõe que o “imposto sobre a renda com base no lucro presumido será determinado por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário”, sendo o mesmo aplicável à CSLL.

3.3 Lucro Arbitrado

O artigo n. 603 do Decreto n. 9.580/18 dispõe que o imposto sobre a renda (aplicável também à CSLL), devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando:

- I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;
- II - o contribuinte não escriturar ou deixar de apresentar à autoridade tributária os livros ou os registros auxiliares de que trata o § 2º do art. 8º do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977;
- III - a escrituração a que o contribuinte estiver obrigado revelar evidentes indícios de fraudes 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;
- IV - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e os documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o livro-caixa, na hipótese prevista no parágrafo único do art. 600;
- V - o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido;
- VI - o comissário ou o representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de escriturar e apurar o lucro da sua atividade separadamente do lucro do comitente residente ou domiciliado no exterior, observado o disposto no art. 468; e
- VII - o contribuinte não manter, em boa ordem e de acordo com as normas contábeis recomendadas, livro-razão ou fichas utilizadas para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no livro diário.

Caso a pessoa jurídica se enquadre em algumas das hipóteses transcritas acima, haverá a necessidade de calcular o IRPJ e CSLL com base no Lucro Arbitrado. A base de cálculo nessa sistemática se assemelha com a do Lucro Presumido, todavia, será acrescido em 20% àqueles percentuais de presunção sobre as receitas brutas, quando estas forem conhecidas.

Schoueri (2010, p. 241) assevera que o Lucro Arbitrado “é o valor determinado, geralmente pela autoridade fiscal, por meio de um percentual sobre a receita da empresa (se conhecida) ou por outros índices previstos em lei”.

O Decreto n. 9.580/18 também dispõe sobre a metodologia de aplicação do Lucro Arbitrado quando a pessoa jurídica não for capaz de apurar as receitas brutas, no entanto, este trabalho não tem o objetivo de detalhar tal tópico.

3.4 Ajustes ao Lucro/ Prejuízo contábil (aquele antes da provisão para o IRPJ e CSLL) do período para o devido cálculo do IRPJ e CSLL no Lucro Real

Com base em importantes conceitos trazidos anteriormente, ficou claro que o Lucro tributável fiscal, que é o Lucro Real, não se confunde com o resultado contábil do período (antes das provisões para o IRPJ e CSLL), sendo que este último serve como base para que as pessoas jurídicas possam iniciar o cálculo dos referidos tributos.

Comumente, dentro das empresas, o dito resultado contábil do período é conhecido como “Resultado de partida” para o cálculo do IRPJ e CSLL, pois logo na sequência, há a necessidade de que sejam efetuados os ajustes de adição, exclusão e compensação para se chegar no Lucro Real.

Os ajustes de adições e exclusões ao resultado contábil podem ser diferentes para cada empresa, pois se conectam com a realidade das operações desempenhadas por estas, todavia, o Decreto n. 9.580/18, mais precisamente em seus artigos 260 e 261, os quais fazem parte da “Seção IV – Dos ajustes ao lucro líquido”, traz uma espécie que *guideline* dos itens que merecem atenção no que diz respeito aos ajustes, conforme se pode ver, diante da relação a seguir.

3.4.1 Adições (ajustes) ao resultado contábil do período (artigo 260 do Decreto n. 9.580/18)

Na determinação do lucro real, serão adicionados ao lucro/prejuízo líquido do período de apuração:

- I - os custos, as despesas, os encargos, as perdas, as provisões, as participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com o disposto neste Regulamento, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real; e
- II - os resultados, os rendimentos, as receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com o disposto neste Regulamento, devam ser computados na determinação do lucro real.

Incluem-se nas adições acima:

- I - ressalvadas as disposições especiais deste Regulamento, as quantias retiradas dos lucros ou de fundos ainda não tributados para aumento do capital, para distribuição de interesses ou destinadas a reservas, quaisquer que sejam as designações que tiverem, inclusive lucros suspensos e lucros acumulados (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 43, § 1º, alíneas “f”, “g” e “i”);
- II - os pagamentos efetuados à sociedade simples quando esta for controlada, direta ou indiretamente (Decreto-Lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987, art. 4º):
 - a) por pessoas físicas que sejam diretores, gerentes, controladores da pessoa jurídica que pagar ou creditar os rendimentos; e
 - b) por cônjuge ou parente de primeiro grau de diretores, gerentes, controladores da pessoa jurídica que pagar ou creditar os rendimentos;
- III - as perdas incorridas em operações iniciadas e encerradas no mesmo dia (day-trade), realizadas em mercado de renda fixa ou variável (Lei nº 8.981, de 1995, art. 76, § 3º);
- IV - as despesas com alimentação de sócios, acionistas e administradores, ressalvado o disposto na alínea “a” do inciso II do caput do art. 679 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, caput, inciso IV);
- V - as contribuições não compulsórias, exceto aquelas destinadas a custear seguros e planos de saúde, e benefícios complementares assemelhados aos da previdência social, instituídos em favor dos empregados e dos dirigentes da pessoa jurídica (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, caput, inciso V);
- VI - as doações, exceto aquelas a que se referem o art. 377 e o caput do art. 385 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, caput, inciso VI);
- VII - as despesas com brindes (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, caput, inciso VII);
- VIII - o valor da CSLL, registrado como custo ou despesa operacional (Lei nº 9.316, de 22 de novembro de 1996, art. 1º, caput e parágrafo único);

IX - as perdas apuradas nas operações realizadas nos mercados de renda variável e de swap que excederem os ganhos auferidos nas mesmas operações (Lei nº 8.981, de 1995, art. 76, § 4º);

X - o valor correspondente ao reconhecimento da realização das receitas originárias de planos de benefícios administrados por entidades fechadas de previdência complementar (pessoa jurídica patrocinadora), que foram registradas contabilmente pelo regime de competência, na forma estabelecida pela CVM ou por outro órgão regulador (Lei nº 11.948, de 16 de junho de 2009, art. 5º);

XI - os resultados negativos das operações realizadas com os seus associados, na hipótese de sociedades cooperativas que obedecerem ao disposto na legislação específica que não tenham por objeto a compra e o fornecimento de bens aos consumidores (Lei nº 5.764, de 1971, art. 3º e art. 4º; e Lei nº 9.532, de 1997, art. 69);

XII - o valor correspondente à depreciação ou à amortização constante da escrituração comercial, a partir do período de apuração em que o total da depreciação ou da amortização acumulada, incluídas a contábil e a acelerada incentivada, atingir o custo de aquisição do bem (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 2º, alínea “a”); e

XIII - o saldo da depreciação e da amortização acelerada incentivada existente na parte “B” do Lalur, na hipótese de alienação ou de baixa a qualquer título do bem (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 2º, alínea “a”).

3.4.2 Exclusões e Compensações (ajustes) ao resultado contábil do período (artigo 261 do Decreto n. 9.580/18)

Na determinação do lucro real, poderão ser excluídos do lucro/prejuízo líquido do período de apuração:

I - os valores cuja dedução seja autorizada por este Regulamento e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do período de apuração;

II - os resultados, os rendimentos, as receitas e outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com o disposto neste Regulamento, não sejam computados no lucro real; e

III - o prejuízo fiscal apurado em períodos de apuração anteriores, limitada a compensação a trinta por cento do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas neste Regulamento, desde que a pessoa jurídica mantenha os livros e os documentos exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do prejuízo fiscal utilizado para compensação, observado o disposto no art. 514 ao art. 521 (Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, art. 15, caput e parágrafo único).

Também poderão ser excluídos:

I - os rendimentos e os ganhos de capital nas transferências de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária, quando auferidos pelo desapropriado (Constituição, art. 184, § 5º);

- II - os dividendos anuais mínimos distribuídos pelo FND (Decreto-Lei nº 2.288, de 1986, art. 5º);
- III - os juros reais produzidos por Notas do Tesouro Nacional, emitidas para troca compulsória no âmbito do PND, controlados na parte “B” do Lalur, os quais deverão ser computados na determinação do lucro real no período do seu recebimento (Lei nº 8.981, de 1995, art. 100);
- IV - a parcela das perdas adicionadas conforme o disposto no inciso IX do parágrafo único do art. 260, a qual poderá, nos períodos de apuração subsequentes, ser excluída do lucro real até o limite correspondente à diferença positiva entre os ganhos e as perdas decorrentes das operações realizadas nos mercados de renda variável e operações de swap (Lei nº 8.981, de 1995, art. 76, § 5º);
- V - as reversões dos saldos das provisões não dedutíveis (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 3º, alínea “b”);
- VI - o valor correspondente às receitas originárias de planos de benefícios administrados por entidades fechadas de previdência complementar (pessoa jurídica patrocinadora), registradas contabilmente pelo regime de competência, na forma estabelecida pela CVM ou por outro órgão regulador, para reconhecimento na data de sua realização (Lei nº 11.948, de 2009, art. 5º);
- VII - a compensação fiscal efetuada pelas emissoras de rádio e televisão e pelas empresas concessionárias de serviços públicos de telecomunicações obrigadas ao tráfego gratuito de sinais de televisão e rádio, pela cedência do horário gratuito, na forma estabelecida na legislação específica (Lei nº 9.096, de 19 de setembro de 1995, art. 52, parágrafo único; Lei nº 9.504, de 30 de setembro de 1997, art. 99, caput e § 1º; e Decreto nº 7.791, de 17 de agosto de 2012);
- VIII - as receitas decorrentes de valores em espécie pagos ou creditados pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, relativos ao ICMS e ao ISS, no âmbito de programas de concessão de crédito destinados ao estímulo à solicitação de documento fiscal na aquisição de mercadorias e serviços (Lei nº 11.945, de 4 de junho de 2009, art. 4º);
- IX - a parcela equivalente à redução do valor das multas, dos juros e do encargo legal em decorrência do disposto nos art. 1º ao art. 3º da Lei nº 11.941, de 2009 (Lei nº 11.941, de 2009, art. 4º, parágrafo único);
- X - o valor das quotas de fundo que tenha por único objetivo a cobertura suplementar dos riscos do seguro rural nas modalidades agrícola, pecuária, agrícola e florestal, as quais sejam adquiridas por seguradoras, resseguradoras e empresas agroindustriais (Lei Complementar nº 137, de 26 de agosto de 2010, art. 1º e art. 8º, caput, inciso I); e
- XI - o crédito presumido de IPI de que trata o Inovar-Auto (Lei nº 12.715, de 2012, art. 41, § 7º, inciso II).

Percebe-se, pelos itens acima transcritos, que as legislações pertinentes ao Lucro Real (que englobam as diretrizes de cálculo do IRPJ e CSLL), com base nos artigos 260 e 261, ditam as regras para que as pessoas jurídicas possam apurar devidamente o lucro tributável fiscal, todavia, tais itens devem ser lidos e interpretados vis-à-vis às operações desempenhadas pelas empresas, o que demanda do Contador, ou do departamento responsável pelas apurações do Lucro Real, um entendimento detalhado de ambos os

instrumentos: do Decreto n. 9.580/18; e da natureza das operações da empresa, uma vez que, somente assim, terão condições de apurar corretamente o Lucro Real.

A falta de entendimento das operações que afetam o Ativo, Passivo e Resultado das empresas vs. o que dispõe o Decreto n. 9.580/18, no que diz respeito aos ajustes ao resultado contábil para se chegar ao Lucro Real, poderá acarretar num lucro tributável errôneo aos olhos do Governo, mais precisamente da Receita Federal do Brasil (“RFB”), que é o órgão que tem como responsabilidade a administração dos tributos federais e o controle aduaneiro, além de atuar no combate à evasão fiscal, contrabando, descaminho, contrafação e tráfico de drogas, armas e animais.

Um lucro tributável errôneo/ou em não conformidade com o que dispõe o Decreto n. 9.580/18 poderá acarretar recolhimento (pagamento) errado dos tributos, e em lançamentos, de despesa e/ou receita de IRPJ e CSLL, errados na DRE.

Ao longo de seus artigos, o Decreto n. 9.580/18 dispõe sobre diversos itens os quais podem impactar a apuração do Lucro Real, ou seja, caracterizando o que pode ser considerado como uma despesa ou custo “dedutível” ou “não dedutível”, montantes os quais seriam ou não passíveis de ajustes ao resultado contábil do período sob a rubrica de “adição” e de montantes que seriam passíveis de ajustes de “exclusão” e “compensação”.

Apenas como exemplo, podemos citar os seguintes tópicos sobre os quais o Decreto n. 9.580/18 impunha direcionamento quanto à necessidade de ajustes para determinar o Lucro Real:

- ✓ Dedutibilidade com depreciação de bens do Ativo Imobilizado (artigo 317);
- ✓ Dedutibilidade das despesas de amortização (artigo 330);
- ✓ Despesas pré-operacionais ou pré-industriais (artigo 338);
- ✓ Dedutibilidade das provisões (artigo 339);
- ✓ Ajustes relativos aos testes de recuperabilidade de Ativos (artigo 345);
- ✓ Gastos estimados de desmontagens (artigo 346);
- ✓ Dedutibilidade das perdas no recebimento de créditos (artigo 347);
- ✓ Tributos e das multas por infrações fiscais (artigo 352);
- ✓ Contraprestações de arrendamento mercantil (artigos 366 e 367);
- ✓ Pagamento baseado em ações (artigo 370);

- ✓ Investimento em sociedades avaliado pelo valor de patrimônio líquido (vários artigos).

Para cada um dos tópicos listados acima, e para tantos outros, as legislações fiscais pertinentes ao IRPJ (aplicáveis também à CSLL) dão diretrizes de como os resultados contábeis advindos desses itens devem ser tratados e entendidos para fins de apuração do Lucro Real, que é a base de cálculo do IRPJ e CSLL.

Apenas para fins de maior detalhamento com relação aos tipos de ajustes de adições e exclusões, com base no entendimento da RFB, pode-se, através do ANEXO II (rol de adições e exclusões – ajustes na ECF) consultar a natureza/ descrição de tais ajustes, os quais fazem parte da ECF, mais precisamente com relação aos registros pertinentes às apurações do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL.

Adiante, neste trabalho, vê-se um exemplo de apuração do Lucro Real e os efeitos nos resultados de IRPJ e CSLL na DRE.

3.4.3 Classificação dos ajustes em “permanentes” e “temporários”

As legislações pertinentes ao IRPJ, compiladas no Decreto n. 9.580/18 (também, em sua maioria, aplicáveis à CSLL), demandam a necessidade, às pessoas jurídicas/ contribuintes, de efetuar diversos ajustes sob a rubrica de adição e exclusão ao resultado contábil do período para a devida apuração do Lucro Real que é a base de cálculo do IRPJ e CSLL, sendo que tais ajustes podem ter a classificação de “ajustes permanentes” ou “ajustes temporários”.

A classificação “permanente” se faz presente quando o contribuinte deve fazer ajustes de adição e/ou exclusão, ao resultado contábil, de forma definitiva no período de apuração no qual a pessoa jurídica apura o lucro fiscal para o devido cálculo do IRPJ e CSLL, ou seja, o ajuste permanente somente afetará a apuração do Lucro real naquele determinado período.

Como exemplo de ajuste permanente, podemos citar o que dispõe o parágrafo 5º do Artigo n. 352 do Decreto n. 9.580/18, o qual traz que “não são dedutíveis como custo ou despesas operacionais as multas por infrações fiscais, exceto as de natureza

compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo”.

Neste sentido, caso a pessoa jurídica venha a registrar em sua contabilidade custo ou despesa, multa por infração fiscal nos moldes do transcrito acima, tal montante não poderá ser considerado como uma despesa dedutível para fins de apuração do Lucro Real, e sim como uma despesa não dedutível passível de ajuste de adição de forma definitiva naquele período de apuração, uma vez que a pessoa jurídica não poderá deduzir o valor desta multa em períodos subsequentes, ou seja, em outros períodos de apuração do Lucro Real.

Os ajustes permanentes não apresentam reflexos tributários em períodos posteriores, portanto não existe a necessidade de reconhecimento da provável repercussão econômica e financeira em períodos posteriores ao reconhecimento de tal despesa ou receita (PAULO; MARTINS; CORRAR, 2007, p. 3-4).

Já os ajustes temporários poderão ter reflexo em períodos posteriores àquele em que ocorreu seu ajuste para fins de apuração do Lucro Real. Como exemplo, podemos citar a constituição de uma provisão de devedores duvidosos na contabilidade no período “ano 1”, e que foi revertida no período “ano 2”.

De acordo com o Artigo n. 260 do Decreto n. 9.580/18, as provisões, exceto aquelas que podem ser consideradas como dedutíveis pelo regulamento, devem ser consideradas como não dedutíveis no momento de sua constituição exatamente pelo fato de ainda não serem reais, ou seja, há somente uma expectativa de ocorrer. Logo, o Artigo n. 261, do Decreto n. 9.580/18, dispõe que podem ser passíveis de ajuste de exclusão as reversões dos saldos das provisões não dedutíveis.

Sendo assim, o ajuste de adição da provisão para devedores duvidosos no “ano 1” deve ser caracterizado como “ajuste temporário”, pois este apresentará reflexo tributário, quando do momento da permissão da dedutibilidade da despesa (PAULO; MARTINS; CORRAR, 2007, p. 4), o que pode ocorrer em período subsequente.

Após uma breve conceituação dos ajustes de adição e exclusão, em permanente e temporário, veremos, a seguir, exemplo de apuração do Lucro Real e de cálculo do IRPJ e CSLL.

3.5 Exemplo de Lucro Real e Cálculo do IRPJ e CSLL

Este tópico traz um exemplo de determinação do Lucro Real e de cálculo do IRPJ e CSLL. Nota-se que a DRE é transcrita até o resultado contábil líquido do período antes das provisões para o IRPJ e CSLL, intencionalmente, uma vez que o cálculo dos tributos será apresentado em outra tabela.

Tabela 2 – Exemplo de DRE

Item	Valor (R\$)
1. Receita bruta de vendas	400.000
2. (-) Deduções da Receita bruta	
2.1. Devoluções e abatimentos	2.000
2.2. Tributos sobre vendas (ICMS, PIS e Cofins)	18.000
3. (=) Receita líquida de vendas	380.000
4. (-) Custo das mercadorias vendidas (CMV)	30.000
5. (=) Lucro Bruto	350.000
6. (-) Despesas operacionais	
6.1. Despesas com vendas	2.000
6.2. Despesas administrativas:	
Salários	10.000
Multas de trânsito	2.500
Provisão para créditos de liquidação duvidosa	1.000
Outras	7.500
6.3. Despesas financeiras (líquidas)	
Despesas financeiras	11.000
Receitas financeiras	3.000
7. Outras receitas e despesas operacionais	
7.1. Dividendos recebidos de participações societárias avaliadas pelo custo	10.000

8. (=) Lucro operacional líquido	329.000
9. (+) Resultado não operacional	4.000
10. (=) Resultado antes das participações	333.000
11. (-) Participações nos lucros	3.000
12. (=) Resultado contábil antes das provisões para IRPJ e CSLL	330.000

Fonte: Tabela preparada pelo autor.

De acordo com esta DRE, o resultado contábil do período montou em Lucro Contábil no valor de R\$ 330.000, todavia, para fins de apuração do Lucro Real, tal lucro deve ser ajustado, em obediência às legislações do IRPJ e CSLL, para que se possa apurar o Lucro fiscal, conforme tabela abaixo. Ademais, assume-se que há saldo de Prejuízo fiscal (“PF”) e Base Negativa de CSLL (“BNCSLL”) de períodos anteriores no valor de R\$ 3.500 qu conforme legislações pertinentes ao IRPJ e CSLL, podem ser compensados com o Lucro Real futuro (DAS NEVES; VICECONTI, 2007, p. 4).

Tabela 3 – Exemplo de cálculo de Lucro Real

Item	Valor (R\$)
Lucro Contábil antes do IRPJ e CSLL	330.000
<i>(+) Ajustes de adição</i>	
Adição permanente:	
Multas de trânsito	2.500
Adição temporária:	
Provisão para créditos de liquidação duvidosa	1.000
<i>(-) Ajustes de exclusão</i>	
Exclusão permanente:	
Dividendos recebidos de participações societárias avaliadas pelo custo	10.000
= Lucro Real antes da compensação	323.500
(-) Compensações	
PF e BNCSLL	3.500
= Lucro Real após a compensação (Lucro fiscal)	320.000

Fonte: Tabela preparada pelo autor.

Pela tabela acima, o Lucro fiscal no valor de R\$ 320.000 é menor do que o resultado contábil do período, o qual resultou em Lucro Contábil de R\$ 330.000.

A diferença de R\$ 10.000 se fez presente pelo fato de que há itens contábeis que precisaram ser passíveis de ajustes de adição, tais como: i. despesa com multa de trânsito (ajuste permanente), a qual não pode ser considerada como dedutível para fins de apuração do Lucro Real; e ii. despesa de constituição de provisão para devedores duvidosos, a qual somente poderá ser dedutível para fins de apuração do Lucro Real quando do momento da permissão de sua dedutibilidade (ajuste temporário).

Ademais, houvera ajuste de exclusão relativo ao montante contabilizado a título de dividendos recebidos de participações societárias avaliadas pelo custo e de ajuste de compensação através do uso de saldo de PF e BNCSLL.

3.5.1 Despesas de IRPJ e CSLL correntes

Com base no Lucro Real apurado, através da tabela que se segue, encontra-se o cálculo do IRPJ e CSLL corrente do período, ou seja, os montantes a pagar aos cofres públicos.

Tabela 4 – Exemplo de IRPJ e CSLL calculados

Item	Valor (R\$)
Lucro Real (fiscal)	320.000
IRPJ 15%	48.000
Adicional de IRPJ 10% (sobre o que exceder a R\$ 60.000)	26.000
CSLL 9%	28.800
Total de IRPJ + CSLL	102.800

Fonte: Tabela preparada pelo autor.

Com base no cálculo demonstrado acima, a pessoa jurídica deve registrar contabilmente a despesa de provisão para o IRPJ e CSLL no valor de R\$ 102.800 (DRE), contra um Passivo de “tributos a pagar”.

3.5.2 Registro contábil dos valores de IRPJ e CSLL diferidos calculados sobre as diferenças temporárias

Este trabalho não tem o objetivo de aprofundar análises sobre “tributos diferidos”, todavia, há a necessidade de trazer uma breve conceituação com base no que dispõe o “Pronunciamento Técnico CPC 32 - Tributos Sobre o Lucro”, que é a Correlação às “Normas Internacionais de Contabilidade – IAS 12”, no que diz respeito, para fins contábeis, à obrigação de registro contábil de IRPJ e CSLL diferidos sobre diferenças temporárias e sobre saldos de PF e BNCSLL, vejamos:

Item 24 (Diferença temporária dedutível): “o ativo fiscal diferido deve ser reconhecido para todas as diferenças temporárias dedutíveis na medida em que seja provável a existência de lucro tributável contra o qual a diferença temporária dedutível possa ser utilizada”.

Sobre a provisão para devedores duvidosos, haveria a necessidade de constituição de IRPJ e CSLL diferidos Ativos, uma vez que tal despesa é temporária e terá reflexos tributários em momento futuro, seja por uma simples reversão contábil ou efetivamente uma baixa de contas a receber.

Já o item 34 (Prejuízos e créditos fiscais não utilizados) traz o seguinte: “um ativo fiscal diferido deve ser reconhecido para o registro de prejuízos fiscais não utilizados e créditos fiscais não utilizados na medida em que seja provável que estarão disponíveis lucros tributáveis futuros contra os quais os prejuízos fiscais não utilizados e créditos fiscais não utilizados possam ser utilizados”.

Assumindo que a pessoa jurídica tenha cumprido os requisitos para a constituição de IRPJ e CSLL diferidos Ativos sobre o saldo de PF e BNCSLL, apurado em períodos passados, por conta da utilização desses saldos no período de apuração corrente, haveria a necessidade de realização de saldo Ativo de tributos diferidos.

Abaixo, se exemplificam os lançamentos contábeis pertinentes ao IRPJ e CSLL diferidos:

a. sobre a constituição de provisão para devedores duvidosos:

D-IRPJ e CSLL diferidos (Ativo)

C-IRPJ e CSLL diferidos (DRE) $(R\$ 1.000 \times 34\%) = R\$ 340$

b. sobre o uso de PF e BNCSLL (realização de saldo de tributo diferido):

D-IRPJ e CSLL diferidos (DRE)

C-IRPJ e CSLL diferidos (Ativo) $(R\$ 3.500 \times 34\%) = R\$ 1.190$

Na DRE do período em estudo, a pessoa jurídica deveria reconhecer uma despesa líquida de IRPJ e CSLL diferidas no valor de R\$ 850.

Os resultados de IRPJ e CSLL assim deveriam ser refletidos na DRE:

i. IRPJ e CSLL correntes = R\$ 102.800; e

ii. IRPJ e CSLL diferidos = R\$ 850.

Por fim, o Resultado contábil líquido (Lucro) resultaria no valor de R\$ 226.350, vejamos:

Tabela 5 – Exemplo registro de IRPJ e CSLL

Item	Valor (R\$)
Resultado contábil antes das provisões para IRPJ e CSLL	330.000
(-) IRPJ e CSLL correntes	102.800
(-) IRPJ e CSLL diferidos	850
Resultado contábil líquido (Lucro)	226.350

Fonte: Tabela preparada pelo autor.

No tópico a seguir, se demonstra o cálculo e a conciliação da alíquota efetiva do IRPJ e CSLL.

3.5.3 Cálculo e Conciliação da Alíquota Efetiva (*Effective Tax Rate - ETR*) do IRPJ e CSLL

A pessoa jurídica apresentou lucro contábil antes do registro do IRPJ e CSLL, e deveria reconhecer “despesa” de tributo sobre o lucro no valor de R\$ 103.650 (corrente e diferido somados), o que fez com que o lucro contábil do período diminuísse para R\$ 226.350. Sendo assim, apresentou uma alíquota efetiva de IRPJ e CSLL **positiva** em 31,41%, resultado da divisão do total de IRPJ e CSLL no valor de R\$ 103.650 sobre o lucro antes dos tributos, de R\$ 330.000.

Tendo em vista os números acima, notamos um desvio na comparação do que seria o IRPJ e CSLL, considerando a aplicação da alíquota nominal de 34% sobre o lucro antes dos tributos, o qual resultaria num montante de despesa de R\$ 112.200 (alíquota efetiva de 34%), conforme tabela abaixo:

Tabela 6 – Exemplo comparativo IRPJ/CSLL calculado vs. Pela alíquota nominal

Item	Valor (R\$)	DRE c/ efeito IRPJ/CSLL - alíquota nominal (34%)	Variação
Resultado Antes dos Tributos sobre o Lucro	330.000	330.000	-0-
Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro	(103.650)	(112.200)	(8.550)
Corrente	(102.800)		
Diferido	(850)		
Lucro/Prejuízo do Período	226.350	217.800	(8.550)

Fonte: Tabela preparada pelo autor.

Essa variação no valor de R\$ (8.550) é explicada pelo fato de que a empresa efetuou alguns ajustes de adições/exclusões nas apurações do IRPJ e CSLL, além do efeito do cálculo de adicional do IRPJ, que fizeram com que o resultado de IRPJ e CSLL montasse em uma despesa no valor de R\$ 103.650, conforme pode-se verificar na tabela abaixo, que traz a conciliação dos valores:

Tabela 7 – Exemplo conciliação de IRPJ e CSLL (taxa efetiva)

Conciliação do IRPJ/CSLL	Valor (R\$)	Nota:
Resultado Antes dos Tributos sobre o Lucro	330.000	
Alíquota nominal - 34%	(112.200)	{2}
Ajustes (efeito de IRPJ/CSLL sobre):		
Efeito adicional IRPJ	6.000	{1}
Multas de trânsito	(850)	{1}
Dividendos recebidos de participações societárias avaliadas pelo custo	3.400	{1}
TOTAL	8.550	soma {1}; {2}
TOTAL (despesa)/receita IRPJ/CSLL	(103.650)	soma {2}

Fonte: Tabela preparada pelo autor.

Percebe-se que os ajustes efetuados nos cálculos do IRPJ e CSLL fizeram com que o resultado contábil do período aumentasse em R\$ 8.550, ou seja, as adições, exclusões, e o efeito do adicional de IRPJ ajudaram na composição de um lucro maior se comparado ao que teria, considerando a aplicação da alíquota nominal de 34% sobre o lucro contábil do período.

CAPÍTULO 4 - IMPACTOS DO REGISTRO DA DESPESA E RECEITA DE IRPJ E CSLL, COM BASE NO LUCRO REAL, NO RESULTADO DO PERÍODO, E CONSEQUENTE IMPACTO NA COMPOSIÇÃO DO SALDO DE LUCROS/PREJUÍZOS ACUMULADOS DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO DAS EMPRESAS ANALISADAS

Neste capítulo, o objetivo foi verificar e analisar o impacto das despesas e receitas de IRPJ e CSLL, no resultado do período de empresas, as quais foram objeto de análise que, durante o ano-calendário 2021, calcularam tais tributos pela sistemática do Lucro Real, bem como o consequente impacto na composição do saldo de Lucros/Prejuízos acumulados do Patrimônio Líquido.

O período escolhido para análise foi o ano-calendário 2021, na data base acumulada em setembro de 2021, pelo fato de ser o mais atual disponível nas Notas explicativas às informações contábeis intermediárias, quando da elaboração deste trabalho.

As análises foram efetuadas considerando o seguinte:

- a. as informações relativas ao IRPJ e CSLL, corrente e diferido das demonstrações consolidadas;
- b. cálculo da alíquota efetiva do IRPJ e CSLL;
- c. cálculo do IRPJ e CSLL, considerando apenas a aplicação da alíquota nominal do IRPJ e CSLL (34%), para que se pudesse verificar a diferença com relação aos números reais calculados pelas empresas; e
- d. o impacto dos ajustes relativos às adições e exclusões permanentes e temporárias no cálculo do IRPJ e CSLL e consequente impacto no resultado do período findo em setembro de 2021.

Abaixo, discorre-se sobre as análises, individualmente, por empresa.

4.1 Empresa/ Grupo econômico: Centro de Imagem Diagnósticos S.A.

A Centro de Imagem Diagnósticos S.A. (Consolidado) apresentou os seguintes montantes em sua Demonstração de Resultado do Exercício (“DRE”), acumulada em setembro de 2021:

Tabela 8 – Registro IRPJ/CSLL – a Centro de Imagem Diagnóstico S.A. (consolidada)

Item	Valor (Reais mil)
Resultado Antes dos Tributos sobre o Lucro	46.282
Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro	(12.889)
Corrente	(20.112)
Diferido	7.223
Lucro/Prejuízo do Período	33.393

Fonte: Tabela preparada pelo autor.

A empresa (consolidada) apresentou lucro contábil antes do registro do IRPJ e CSLL, e contabilizou “despesa” de tributo sobre o lucro no valor de R\$ (12.889), o que fez com que o lucro contábil do período diminuísse para R\$ 33.393. Sendo assim, apresentou uma alíquota efetiva de IRPJ e CSLL **positiva** em 27,85%, resultado da divisão do total de IRPJ e CSLL no valor de R\$ (12.889) sobre o lucro antes dos tributos de R\$ 46.282.

Tendo em vista os números acima, notamos um desvio bastante significativo na comparação do que seria o IRPJ e CSLL, considerando a aplicação da alíquota nominal de 34% sobre o lucro antes dos tributos, o qual resultaria num montante de despesa de R\$ 15.736 (alíquota efetiva de 34%), conforme quadro abaixo:

Tabela 9 – Comparativo IRPJ/CSLL calculado vs. pela alíquota nominal

Item	Valor (Reais mil)	DRE set/21 c/ efeito IRPJ/CSLL - alíquota nominal (34%)	Variação
Resultado Antes dos Tributos sobre o Lucro	46.282	46.282	-0-
Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro	(12.889)	(15.736)	(2.847)
Corrente	(20.112)		
Diferido	7.223		
Lucro/Prejuízo do Período	33.393	30.546	(2.847)

Fonte: Tabela preparada pelo autor.

Essa variação no valor de R\$ (2.847) é explicada pelo fato de que a empresa efetuou alguns ajustes de adições/exclusões nas apurações do IRPJ e CSLL, assim como ajustes no cálculo dos tributos diferidos que fizeram com que o resultado de IRPJ e CSLL montasse em uma despesa no valor de R\$ (12.889), conforme pode-se verificar no quadro abaixo, que traz a conciliação dos valores:

Tabela 10 – Conciliação de IRPJ e CSLL (taxa efetiva)

Conciliação do IRPJ/CSLL	Valor (Reais mil)	Nota:
Resultado Antes dos Tributos sobre o Lucro	46.282	
Alíquota nominal - 34%	(15.736)	{2}
Ajustes (efeito de IRPJ/CSLL sobre):		
Equivalência patrimonial	3.000	{1}
Efeito empresas Lucro Presumido	6.736	{1}
JSCP recebidos e pagos	135	{1}
Crédito tributário não constituído sobre PF/BNCSLL do período	(8.555)	{1}
Outros	1.531	{1}
TOTAL	2.847	soma {1}; {2}

TOTAL (despesa)/receita IRPJ/CSLL	(12.889)	soma {2}
-----------------------------------	----------	----------

Fonte: Tabela preparada pelo autor.

Com base na tabela acima, percebe-se que ajustes relevantes efetuados nos cálculos do IRPJ e CSLL da empresa fizeram com que o resultado contábil do período aumentasse em R\$ 2.847.

Por fim, com base nas Notas explicativas às informações contábeis intermediárias, constata-se que tal empresa/grupo econômico apresentou Prejuízo acumulado no período findo em setembro de 2021 no montante de R\$ (18.839).

Pelas tabelas apresentadas acima, é notável que o reflexo do resultado de IRPJ e CSLL, sobre os ajustes de adições/exclusões nas apurações dos referidos tributos, no montante de R\$ 2.847, ajudou a empresa/grupo econômico na diminuição do saldo de Prejuízo contábil acumulado.

4.2 Empresa/ Grupo econômico: Diagnósticos da América S.A.

A Diagnósticos da América S.A. (Consolidada) apresentou os seguintes valores em sua DRE, acumulada em setembro de 2021:

Tabela 11 – Registro IRPJ/CSLL - Diagnósticos da América S.A. (Consolidada)

Item	Valor (Reais mil)
Resultado Antes dos Tributos sobre o Lucro	(163.553)
Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro	113.379
Corrente	(118.163)
Diferido	231.542
Lucro/Prejuízo do Período	(50.174)

Fonte: Tabela preparada pelo autor.

A empresa (consolidada) apresentou prejuízo contábil antes do registro do IRPJ e CSLL e contabilizou “receita” de tributo no valor de R\$ 113.379, o que fez com que o prejuízo contábil do período diminuísse para R\$ (50.174). Sendo assim, apresentou uma alíquota efetiva do IRPJ e CSLL **negativa** em 69,32%, resultado da divisão do total de

IRPJ e CSLL no valor de R\$ 113.379 sobre o prejuízo contábil antes dos tributos, de R\$ (163.553).

Tendo em vista os números acima, notamos um desvio bastante significativo na comparação do que seria o IRPJ e CSLL, considerando a aplicação da alíquota nominal de 34% sobre o resultado contábil antes dos tributos, o qual resultaria num montante de receita de R\$ 55.608, valor esse que refletiria o registro de tributos diferidos sobre o prejuízo do período (considerando que o prejuízo contábil seria igual ao prejuízo fiscal e base negativa da CSLL). Vejamos tabela abaixo:

Tabela 12 – Comparativo IRPJ/CSLL calculado vs. pela alíquota nominal

Item	Valor (Reais mil)	DRE set/21 c/ efeito IRPJ/CSLL - alíquota nominal (34%)	Varição
Resultado Antes dos Tributos sobre o Lucro	(163.553)	(163.553)	-0-
Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro	113.379	55.608	(57.771)
Corrente	(118.163)		
Diferido	231.542		
Lucro/Prejuízo do Período	(50.174)	(107.945)	(57.771)

Fonte: Tabela preparada pelo autor.

A variação no valor de R\$ (57.771) é explicada pelo fato de que a empresa efetuou alguns ajustes de adições/exclusões nas apurações do IRPJ e CSLL, assim como ajustes no cálculo dos tributos diferidos que fizeram com que o resultado de IRPJ e CSLL montasse em uma receita no valor de R\$ 113.379, conforme pode-se verificar na tabela abaixo, que traz a conciliação dos valores:

Tabela 13 – Conciliação de IRPJ e CSLL (taxa efetiva)

Conciliação do IRPJ/CSLL	Valor (Reais mil)	Nota:
Resultado Antes dos Tributos sobre o Lucro	(163.553)	
Alíquota nominal - 34%	55.608	{2}
Ajustes (efeito de IRPJ/CSLL sobre):		
Efeito das alíquotas de impostos em jurisdições estrangeiras (30%)	26.662	{1}
Despesas indedutíveis	(13.262)	{1}
Lucro Presumido	14.396	{1}
Constituição de PF/BNCSLL	31.099	{1}
Outros	(1.124)	{1}
TOTAL	57.771	soma {1}; {2}
TOTAL (despesa)/receita IRPJ/CSLL	113.379	soma {2}

Fonte: Tabela preparada pelo autor.

Com base na tabela acima, percebe-se que ajustes relevantes efetuados nos cálculos do IRPJ e CSLL da empresa fizeram com que o prejuízo contábil do período diminuísse em R\$ 57.771.

Por fim, com base nas Notas explicativas às informações contábeis intermediárias, constata-se que tal empresa/grupo econômico apresentou Lucro acumulado no período findo em setembro de 2021 no montante de R\$ 270.809.

Pelas tabelas apresentadas acima, é notável que o reflexo do resultado de IRPJ e CSLL, sobre os ajustes de adições/exclusões nas apurações dos referidos tributos, no montante de R\$ 57.771, ajudou a empresa/grupo econômico a não ter um impacto significativo na sua linha de lucros acumulados (redução).

Sem tais ajustes, a empresa teria seu lucro contábil acumulado reduzido ainda mais em exatamente R\$ 57.771.

4.3 Empresa/ Grupo econômico: Fleury S.A.

A Fleury S.A. (Consolidado) apresentou os seguintes montantes em sua DRE, acumulada em setembro de 2021:

Tabela 14 – Registro IRPJ/CSLL - Fleury S.A. (Consolidada)

Item	Valor (Reais mil)
Resultado Antes dos Tributos sobre o Lucro	396.741
Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro	(116.245)
Corrente	(155.825)
Diferido	39.580
Lucro/Prejuízo do Período	280.496

Fonte: Tabela preparada pelo autor.

A empresa apresentou (consolidada) lucro contábil antes do registro do IRPJ e CSLL e contabilizou “despesa” de tributo sobre o lucro no valor de R\$ (116.245), o que fez com que o lucro contábil do período diminuísse para R\$ 280.496. Sendo assim, apresentou uma alíquota efetiva de IRPJ e CSLL **positiva** de 29,30%, resultado da divisão do total de IRPJ e CSLL no valor de R\$ (116.245) sobre o lucro contábil antes dos tributos, de R\$ 396.741.

Tendo em vista os números acima, notamos um desvio na comparação do que seria o IRPJ e CSLL, considerando a aplicação da alíquota nominal de 34% sobre o lucro contábil antes dos tributos, o qual resultaria num montante de despesa de R\$ 134.892 (alíquota efetiva de 34%), conforme tabela abaixo:

Tabela 15 – Comparativo IRPJ/CSLL calculado vs. pela alíquota nominal

Item	Valor (Reais mil)	DRE set/21 c/ efeito IRPJ/CSLL - alíquota nominal (34%)	Variação
Resultado Antes dos Tributos sobre o Lucro	396.741	396.741	-0-
Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro	(116.245)	(134.892)	(18.647)
Corrente	(155.825)		
Diferido	39.580		
Lucro/Prejuízo do Período	280.496	261.849	(18.647)

Fonte: Tabela preparada pelo autor.

Essa variação no valor de R\$ (18.647) é explicada pelo fato de que a empresa efetuou alguns ajustes de adições/exclusões nas apurações do IRPJ e CSLL, assim como ajustes no cálculo dos tributos diferidos que fizeram com que o resultado de IRPJ e CSLL montasse em uma despesa no valor de R\$ (116.245), conforme pode-se verificar na tabela abaixo, que traz a conciliação dos valores:

Tabela 16 – Conciliação de IRPJ e CSLL (taxa efetiva)

Conciliação do IRPJ/CSLL	Valor (Reais mil)	Nota:
Resultado Antes dos Tributos sobre o Lucro	396.741	
Alíquota nominal - 34%	(134.892)	{2}
Ajustes (efeito de IRPJ/CSLL sobre):		
Outras (adições) exclusões permanentes, líquidas	21.203	{1}
Equivalência patrimonial	82	{1}
Ajustes empresas Lucro Presumido	(2.638)	{1}
TOTAL	18.647	soma {1}; {2}
TOTAL (despesa)/receita IRPJ/CSLL	(116.245)	soma {2}

Fonte: Tabela preparada pelo autor.

Com base na tabela acima, percebe-se que ajustes efetuados nos cálculos do IRPJ e CSLL da empresa fizeram com que o resultado contábil do período aumentasse em R\$ 18.647.

Por fim, com base nas Notas explicativas às informações contábeis intermediárias, constata-se que tal empresa/grupo econômico apresentou Lucro acumulado no período findo em setembro de 2021 no montante de R\$ 236.757.

Pelas tabelas apresentadas acima, é notável que o reflexo do resultado de IRPJ e CSLL, sobre os ajustes de adições/exclusões nas apurações dos referidos tributos, no montante de R\$ 18.647, ajudou a empresa/ grupo econômico no aumento do saldo de Lucro contábil acumulado.

4.4 Empresa/ Grupo econômico: Hapvida Participações e Investimentos S.A.

A Hapvida Participações e Investimentos S.A. (Consolidada) apresentou os seguintes montantes em sua DRE, acumulada em setembro de 2021:

Tabela 17 – Registro IRPJ/CSLL - Hapvida Participações e Investimentos S.A. (Consolidada)

Item	Valor (Reais mil)
Resultado Antes dos Tributos sobre o Lucro	359.159
Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro	(59.048)
Corrente	(303.761)
Diferido	244.713
Lucro/Prejuízo do Período	300.111

Fonte: Tabela preparada pelo autor.

A empresa (consolidada) apresentou lucro contábil antes do registro do IRPJ e CSLL e contabilizou “despesa” de tributo sobre o lucro no valor de R\$ (59.048), o que fez com que o lucro contábil do período diminuísse para R\$ 300.111. Sendo assim, apresentou uma alíquota efetiva do IRPJ e CSLL **positiva** de 16,44%, resultado da divisão do total de IRPJ e CSLL no valor de R\$ (59.048) sobre o lucro contábil antes dos tributos, de R\$ 359.159.

Tendo em vista os números acima, notamos um desvio na comparação do que seria o IRPJ e CSLL, considerando a aplicação da alíquota nominal de 34% sobre o lucro contábil antes dos tributos, o qual resultaria num montante de despesa de R\$ 122.114 (alíquota efetiva de 34%), conforme tabela abaixo:

Tabela 18 – Comparativo IRPJ/CSLL calculado vs. pela alíquota nominal

Item	Valor (Reais mil)	DRE set/21 c/ efeito IRPJ/CSLL - alíquota nominal (34%)	Variação
Resultado Antes dos Tributos sobre o Lucro	359.159	359.159	-0-
Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro	(59.048)	(122.114)	(63.066)
Corrente	(303.761)		
Diferido	244.713		
Lucro/Prejuízo do Período	300.111	237.045	(63.066)

Fonte: Tabela preparada pelo autor.

A variação no valor de R\$ (63.066) é explicada pelo fato de que a empresa efetuou alguns ajustes de adições/exclusões nas apurações do IRPJ e CSLL, assim como ajustes no cálculo dos tributos diferidos que fizeram com que o resultado de IRPJ e CSLL montasse em uma despesa no valor de R\$ (59.048), conforme pode-se verificar na tabela abaixo, que traz a conciliação dos valores:

Tabela 19 – Conciliação de IRPJ e CSLL (taxa efetiva)

Conciliação do IRPJ/CSLL	Valor (Reais mil)	Nota:
Resultado Antes dos Tributos sobre o Lucro	359.159	
Alíquota nominal - 34%	(122.114)	{2}
Ajustes (efeito de IRPJ/CSLL sobre):		
Prejuízo fiscal sobre o qual não foi constituído ativo fiscal diferido	(2.252)	{1}

Provisões indedutíveis	(3.938)	{1}
Outras adições e exclusões	11.651	{1}
Gastos com emissão de ações	18.072	{1}
Juros sobre capital próprio	38.945	{1}
Reversão do efeito de tributação pelo lucro real	2.068	{1}
Imposto de renda e contribuição social apurados pelo lucro presumido	(1.480)	{1}
TOTAL	63.066	soma {1}; {2}
TOTAL (despesa)/receita IRPJ/CSLL	(59.048)	soma {2}

Fonte: Tabela preparada pelo autor.

Com base na tabela acima, percebe-se que ajustes efetuados nos cálculos do IRPJ e CSLL da empresa fizeram com que o resultado contábil do período aumentasse em R\$ 63.066.

Por fim, com base nas Notas explicativas às informações contábeis intermediárias, constata-se que tal empresa/grupo econômico apresentou Lucro acumulado no período findo em setembro de 2021 no montante de R\$ 297.777.

Pelas tabelas apresentadas acima, é notável que o reflexo do resultado de IRPJ e CSLL, sobre os ajustes de adições/exclusões nas apurações dos referidos tributos, no montante de R\$ 63.066, ajudou a empresa/ grupo econômico no aumento do saldo de Lucro contábil acumulado.

4.5 Empresa/ Grupo econômico: Notre Dame Intermédica Participações S.A.

A Notre Dame Intermédica Participações S.A. (Consolidada) apresentou os seguintes valores em sua DRE, acumulada em setembro de 2021:

Tabela 20 – Registro IRPJ/CSLL - Notre Dame Intermédica Participações S.A. (Consolidada)

Item	Valor (Reais mil)
Resultado Antes dos Tributos sobre o Lucro	(111.570)
Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro	(55.040)
Corrente	(50.027)
Diferido	(5.013)
Lucro/Prejuízo do Período	(166.610)

Fonte: Tabela preparada pelo autor.

A empresa (consolidada) apresentou prejuízo contábil antes do registro do IRPJ e CSLL e contabilizou “despesa” de tributo sobre o lucro no valor de R\$ (55.040), o que fez com que o prejuízo contábil do período aumentasse para R\$ 166.610. Sendo assim, apresentou uma alíquota efetiva do IRPJ e CSLL **negativa** de 49,33%, resultado da divisão do total de IRPJ e CSLL no valor de R\$ (55.040) sobre o prejuízo contábil antes dos tributos de R\$ 111.570.

Tendo em vista os números acima, notamos um desvio bastante significativo na comparação do que seria o IRPJ e CSLL, considerando a aplicação da alíquota nominal de 34% sobre o resultado antes dos tributos, o qual resultaria num montante de receita de R\$ 37.934, valor que refletiria o registro de tributos diferidos sobre o prejuízo do período (considerando que o prejuízo contábil seria igual ao prejuízo fiscal e base negativa da CSLL). Vejamos tabela abaixo:

Tabela 21 – Comparativo IRPJ/CSLL calculado vs. pela alíquota nominal

Item	Valor (Reais mil)	DRE set/21 c/ efeito IRPJ/CSLL - alíquota nominal (34%)	Varição
Resultado Antes dos Tributos sobre o Lucro	(111.570)	(111.570)	-0-
Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro	(55.040)	37.934	92.794

Corrente	(50.027)		
Diferido	(5.013)		
Lucro/Prejuízo do Período	(166.610)	(73.636)	92.974

Fonte: Tabela preparada pelo autor.

Essa variação no valor de R\$ 92.974 é explicada pelo fato de que a empresa efetuou alguns ajustes de adições/exclusões nas apurações do IRPJ e CSLL, assim como ajustes no cálculo dos tributos diferidos que fizeram com que o resultado de IRPJ e CSLL montasse em uma despesa de R\$ (55.040), conforme pode-se verificar na tabela abaixo, que traz a conciliação dos valores:

Tabela 22 – Conciliação de IRPJ e CSLL (taxa efetiva)

Conciliação do IRPJ/CSLL	Valor (Reais mil)	Nota:
Resultado Antes dos Tributos sobre o Lucro	(111.570)	
Alíquota nominal - 34%	37.934	{2}
Ajustes (efeito de IRPJ/CSLL sobre):		
Remuneração variável administradores	(8.125)	{1}
Programa de stock option	(7.608)	{1}
Prejuízo fiscal sem constituição de imposto diferido	(53.735)	{1}
Ajuste de Lucro Presumido	1.039	{1}
Receitas/(Despesas) indedutíveis	1.379	{1}
Outras exclusões (adições) permanentes	(25.924)	{1}
TOTAL	(92.974)	soma {1}; {2}
TOTAL (despesa)/receita IRPJ/CSLL	(55.040)	soma {2}

Fonte: Tabela preparada pelo autor.

Com base na tabela acima, percebe-se que ajustes efetuados nos cálculos do IRPJ e CSLL da empresa fizeram com que o prejuízo contábil do período aumentasse em R\$ 92.974.

Por fim, com base nas Notas explicativas às informações contábeis intermediárias, constata-se que tal empresa/grupo econômico apresentou Prejuízo acumulado no período findo em setembro de 2021 no montante de R\$ 166.592.

Pelas tabelas apresentadas acima, é notável que o reflexo do resultado de IRPJ e CSLL, sobre os ajustes de adições/exclusões nas apurações dos referidos tributos, no montante de R\$ 92.974, resultou para a empresa/grupo econômico em um aumento do saldo de Prejuízo contábil acumulado.

4.6 Sintetização das análises

Tendo em vista a quantidade de dados trabalhados, se faz necessária uma sintetização das análises efetuadas, vis-à-vis uma melhor leitura dos impactos das despesas e receitas de IRPJ e CSLL no resultado contábil das empresas objeto de análise.

A tabela abaixo traz o total de despesa e receita de IRPJ e CSLL (corrente e diferido somados) e o resultado da alíquota efetiva dos tributos, no período findo em set/21:

Tabela 23 – Resultado IRPJ/CSLL e alíquota efetiva por grupo econômico

Empresas:	Centro de Imagem Diagnósticos S.A.	Diagnósticos da América S.A.	Fleury S.A.
Receita/(despesa) de IRPJ/CSLL	(12.889)	113.379	(116.245)
Alíquota efetiva	27,85%	-69,32%	29,30%

Fonte: Tabela preparada pelo autor.

* *valor (Reais mil)*

Item	Hapvida Participações e Investimentos S.A.	Notre Dame Intermédica Participações S.A.
Receita/(despesa) de IRPJ/CSLL	(59.048)	(55.040)
Alíquota efetiva	16,44%	-49,33%

Fonte: Tabela preparada pelo autor.

* *valor (Reais mil)*

Pelas tabelas acima, percebe-se uma variação no que diz respeito aos montantes de IRPJ e CSLL, sendo que 1 (uma) empresa analisada apresentou “receita” de tributos e 4 (quatro) refletiram “despesa” de tributos em suas DREs.

No que diz respeito às alíquotas efetivas de IRPJ e CSLL, há também uma variação significativa, ainda mais quando comparada à alíquota combinada dos citados tributos, que é de 34%. Vejamos tal variação na tabela que segue:

Tabela 24 – Diferença alíquota nominal do IRPJ/CSLL vs. alíquota efetiva

Empresa	Alíquota nominal (IRPJ/CSLL combinados) {a}	Alíquota efetiva {b}	Diferença/ desvio {b}-{a}
Centro de Imagem Diagnósticos S.A.	34%	27,85%	-6,15%
Diagnósticos da América S.A.	34%	-69,32%	-103,32%
Fleury S.A.	34%	29,30%	-4,70%
Hapvida Participações e Investimentos S.A.	34%	-16,44%	-17,56%
Notre Dame Intermédica Participações S.A.	34%	-49,33%	-83,33%

Fonte: Tabela preparada pelo autor.

As diferenças verificadas dizem respeito aos diversos ajustes, de adições/exclusões (corrente e diferido) nas apurações do IRPJ e CSLL com base no Lucro Real, sobre os quais houvera reflexo relevante na composição dos resultados de IRPJ e CSLL que impactaram o resultado contábil das empresas.

Abaixo, relaciona-se, por empresa, o impacto de despesa e receita de IRPJ e CSLL sobre os ajustes de adições/exclusões e de tributo diferido, efetuados nos cálculos de tais tributos:

Tabela 25 – Impacto de IRPJ/CSLL sobre os ajustes de adições/exclusões

Empresa	Total ajustes na apuração do IRPJ e CSLL	Efeito de IRPJ/CSLL (34%)	Receita/ (despesa) na DRE
Centro de Imagem Diagnósticos S.A.	8.374	2.847	Receita
Diagnósticos da América S.A.	169.915	57.771	Receita
Fleury S.A.	54.844	18.647	Receita
Hapvida Participações e Investimentos S.A.	185.488	63.066	Receita
Notre Dame Intermédica Participações S.A.	(273.453)	(92.974)	Despesa
Total	145.168	49.357	Receita

Fonte: Tabela preparada pelo autor.

* *valor (Reais mil)*

Pelas informações prestadas acima, fica claro que houvera um impacto significativo no resultado do período das empresas no que diz respeito às despesas/receitas de IRPJ e CSLL calculadas sobre os ajustes fiscais de adição e exclusão (permanentes e temporários).

Adicionalmente, a tabela que segue traz o reflexo desses ajustes no saldo de prejuízo ou lucro contábil acumulado:

Tabela 26 – Efeito de IRPJ/CSLL na composição do saldo de Lucros/Prejuízos acumulados

Empresa	Efeito de IRPJ/CSLL	Efeito no Lucro/ (prejuízo) contábil acumulado em set/21
Centro de Imagem Diagnósticos S.A.	2.847	Redução de prejuízo
Diagnósticos da América S.A.	57.771	Ajudou na diminuição do impacto do prejuízo contábil do período
Fleury S.A.	18.647	Aumento do lucro
Hapvida Participações e Investimentos S.A.	63.066	Aumento do lucro
Notre Dame Intermédica Participações S.A.	(92.974)	Aumento do prejuízo
Total	49.357	

Fonte: Tabela preparada pelo autor.

* *valor (Reais mil)*

Tendo em vista os diferentes cenários de saldo acumulado de lucro ou prejuízos contábeis, percebe-se que há, novamente, impacto significativo na composição desses saldos no que diz respeito às despesas/receitas de IRPJ e CSLL calculadas sobre os ajustes fiscais de adição e exclusão (permanentes e temporários).

CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES

Como vimos, através das informações relativas ao IRPJ e CSLL das empresas objeto de análise, os ajustes de adições e exclusões ao resultado contábil, para se chegar ao Lucro Real, tiveram papel fundamental no valor de despesa/receita de IRPJ e CSLL no resultado contábil do período e que, por consequência, refletiram em diferentes cenários de composição da conta de Lucros ou prejuízos acumulados do Patrimônio Líquido no período findo em setembro de 2021, ou seja:

- i. ajudaram na redução de prejuízo contábil na empresa Centro de Imagem Diagnósticos S.A.;
- ii. ajudaram na diminuição do impacto do prejuízo contábil do período na empresa Diagnósticos da América S.A.;
- iii. ajudaram no aumento do lucro contábil nas empresas Fleury S.A. e Hapvida Participações e Investimentos S.A.; e
- iv. fizeram com que houvesse um aumento do prejuízo contábil na empresa Notre Dame Intermédica Participações S.A.

É sabido que é praticamente impossível afirmar que os ajustes de adições e exclusões, permanentes e temporários, no cálculo do IRPJ e CSLL, com base no Lucro Real, terão sempre o mesmo comportamento ano após ano, uma vez que tais ajustes se relacionam com um “organismo vivo”, que são as operações das empresas e seus respectivos registros contábeis.

Assim, em todos os períodos nos quais há necessidade de elaborar o cálculo dos citados tributos, é fortemente recomendado que haja uma leitura e interpretação de todos os saldos de Ativo, Passivo e Resultado da empresa, vis-à-vis a necessidade de ajuste fiscal na apuração do Lucro Real frente ao que dispõem as legislações fiscais vigentes, as quais qualificam as adições e exclusões ao resultado contábil que os contribuintes (empresas) devem performar.

Percebe-se que cada empresa objeto de análise efetuou os ajustes de adições e exclusões ao Resultado contábil para fins de atingimento do Lucro Real, com base em

suas operações e registros contábeis. Tais ajustes foram efetuados sob as seguintes rubricas:

- a. Equivalência patrimonial;
- b. Efeito empresas Lucro Presumido;
- c. JSCP recebidos e pagos;
- d. Crédito tributário não constituído sobre PF/BNCSLL do período;
- e. Outros;
- f. Efeito das alíquotas de impostos em jurisdições estrangeiras (30%);
- g. Despesas indedutíveis;
- h. Constituição de PF/BNCSLL;
- i. Outras (adições) exclusões permanentes, líquidas;
- j. Provisões indedutíveis;
- k. Outras adições e exclusões;
- l. Gastos com emissão de ações;
- m. Reversão do efeito de tributação pelo lucro real;
- n. Imposto de renda e contribuição social apurados pelo lucro presumido;
- o. Remuneração variável administradores;
- p. Receitas/(Despesas) indedutíveis; e
- q. Outras exclusões (adições) permanentes.

Cabe esclarecer que referido trabalho não tem o objetivo de qualificar os ajustes que foram efetuados pelas empresas, tampouco depurar se esses deveriam, com base no que dispõem as legislações fiscais vigentes, terem sido levados a efeito para fins de apuração do IRPJ e CSLL com base no Lucro Real.

Todavia, pelas várias rubricas dadas aos ajustes, conforme listado acima, percebe-se que há uma gama bastante grande de itens contábeis que afetam o Ativo, o Passivo e o Resultado das empresas, os quais merecem atenção e que devem ser objeto de adição e exclusão na apuração do Lucro Real e que impactam diretamente o resultado contábil da empresa pelo reflexo de despesas e receitas de IRPJ e CSLL sobre tais ajustes.

A partir deste trabalho, pode-se deixar algumas recomendações com relação a uma amplitude de análises, ou seja, aumentar o número de anos-calendários, para assim traçar

uma linha histórica maior, no que diz respeito aos efeitos das adições, exclusões e compensações no Lucro Real que impactaram diretamente o resultado de IRPJ e CSLL calculados pelas empresas.

Também se pode analisar empresas de outros setores da economia e efetuar um comparativo entre tais efeitos dentre diferentes setores da economia.

Outro ponto que pode ser relevante é evidenciar e tentar isolar os efeitos da convergência das normas contábeis brasileiras às internacionais, em decorrência da Lei n. 11.638/07, e mais especificamente no que diz respeito ao IRPJ e CSLL, com base na Lei n. 12.973/14 e, assim, analisar se em decorrência desse processo de convergência as empresas brasileiras passaram a ter impacto significado na apuração do Lucro Real e, conseqüentemente, no resultado contábil do período e impactos na composição do saldo de conta de Lucro ou Prejuízos acumulados.

Por fim, uma outra recomendação vai ao encontro de tentar analisar se por conta dos ajustes de adição, exclusão e compensação, para se apurar o lucro fiscal, as empresas distribuíram resultado montado por parcela fiscal, ou seja, cenário em que os efeitos para fins de IRPJ e CSLL fizeram com que a empresa aumentasse sua capacidade de apurar Lucro contábil e por consequência o pagamento de dividendos.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

B3. Institucional. **Uma das principais empresas de infraestrutura de mercado financeiro do mundo**. Disponível em: https://www.b3.com.br/pt_br/b3/institucional/quem-somos/. Acesso em: 16 jan. 2022, às 9:31h.

BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel. **Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2018. E-book. ISBN 9788530980726. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530980726/>. Acesso em: 02 out. 2022.

BRASIL. **Decreto n. 9.580 de 22 de novembro de 2018**. Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2015-2018/2018/decreto/D9580.htm#livroiiituloicapituloi. Acesso em: 07 fev. 2022 às 21:19h.

BRASIL. **Estimativa da Carga Tributária Bruta do Governo Geral**. Boletim, 2020, mar. 2021. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:38233#:~:text=Em%202020%2C%20a%20carga%20tribut%C3%A1ria,PIB%20em%20rela%C3%A7%C3%A3o%20a%202019. Acesso em: 06 fev. 2022, às 12:25h.

BRASIL. **Lei n. 5.172 de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 03 fev. 2022 às 18:46h.

BRASIL. **Lei n. 7.689 de 15 de dezembro de 1988**. Institui contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/17689.htm#:~:text=LEI%20No%207.689%2C%20DE%2015%20DE%20DEZEMBRO%20DE%201988&text=a%20seguinte%20Lei%203A-,Art.,para%20o%20imposto%20de%20renda. Acesso em: 12 fev. 2022, as 18:03h.

BRASIL. **Lei n. 9.715 de 25 de novembro de 1998**. Dispõe sobre as contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP, e dá outras providências. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19715.htm, acessado no dia 06/fevereiro/2022, as 12:05h.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto revoga empréstimo compulsório para enxugar liquidez da economia.** Disponível em: <https://www.camara.leg.br/noticias/542395-projeto-revoga-emprestimo-compulsorio-para-enxugar-liquidez-da-economia/>. Acesso em: 05 fev. 2022, às 15:03h.

CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário.** 28. ed. Grupo GEN, 2018. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597015706/>. Acesso em: 05 fev. 2022.

CORREA, Walter Barbosa. **Estudos Sobre o Imposto de Renda.** São Paulo: Editora Resenha Tributária Ltda, 1994. (Capítulo: “Subsídios para o Estudo da História Legislativa do Imposto de Renda no Brasil”).

CREPALDI, Sílvio; CREPALDI, Guilherme S. **Contabilidade fiscal e tributária.** 2. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2019. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553131983/>. Acesso em: 04 fev. 2022.

ELTZ, Magnum K. de F.; DUARTE, Melissa de F.; PORTELLA, Mariana; AL., *et al.* **Constituição e tributação.** Grupo A, 2018. 9788595024052. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788595024052/>. Acesso em: 09 fev. 2022.

GODOI, Marciano Seabra de. Artigo: “Contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico: a paulatina desconstrução de sua identidade constitucional”. **Revista de Direito Tributário da APET**, 2007 - academia.edu. Disponível em: https://d1wqtxts1xzle7.cloudfront.net/31839693/658019_Artigo_Marciano_Godoi_Contribuicoes_sociais_e_de_intervencao_no_dominio_economico-with-cover-page-v2.pdf?Expires=1644162237&Signature=J0s8WICKNwCVaFIxHXRHz0gHXrDTgwFMmtX24ZeMPcUBbQjQ2KAV7-cUMPD5kbFZt~Aky4Lz9jmBgPebaEtlXPwYQ9DZ-7vzNesotUIXZmK65qp3C~D05h69XqKOg1c36tVqx6PliIETuC9rRnqY5eDc4chHcrkyR~XKEro50RRqixs9yyalklVAgVg~bQ~tCmYc~KlZC0sm86CBe9b7idz9ddEQV9-YpfAvjNXhKExEgwnvbpFkTdCToZMwvhuN-BNViT~Zf6xyj31WLEKJNqCa7U1dJm3srYTYnyfHFvK1-JBtFdbDYOGZYg4h42E4PgUIIdiFmEK3uHvJ~UAi95g_&Key-Pair-Id=APKAJLOHF5GGSLRBV4ZA.

MORAES, Maria Celina Bodin de. Artigo: “A constitucionalização do direito civil e seus efeitos sobre a responsabilidade civil”. **Direito, Estado e Sociedade**, v. 9, n. 29, p 233-258, jul./dez., 2006. Disponível em: <https://revistades.jur.puc-rio.br/index.php/revistades/article/view/295/267>. Acesso em: 04 fev. 2022.

NEVES, Silvério das; VICECONTI, Paulo Eduardo V. **Curso Prático de Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Tributos Conexos: (CSLL, PIS e Cofins).** 13. ed. atual., rev. e ampl. São Paulo: Frase Editora, 2007.

NÓBREGA, Cristóvão Barcelos. **História do Imposto de Renda no Brasil, um Enfoque da Pessoa Física (1922-2013).** Brasília: Receita Federal do Brasil, 2014.

OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. **Uma Pequena História da Tributação e do Federalismo Fiscal no Brasil: A Necessidade de uma Reforma Tributária Justa e Solidária**. São Paulo: Editora Contracorrente, 2020.

OLIVEIRA, Luís Martins de *et al.* **Manual de Contabilidade Tributária: Textos e Testes com Respostas**. 14. ed. Grupo GEN, 2015. 9788597002003. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597002003/>. Acesso em: 07 fev. 2022.

PADOVEZE, Clóvis L.; BERTASSI, André L.; AL., André Roberto Cillo E. **Contabilidade e gestão tributária: Teoria, prática e ensino**. Cengage Learning Brasil, 2017. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522125982/>. Acesso em: 05 fev. 2022.

PAULO, Edílson; MARTINS, Eliseu; CORRAR, Luiz João. Artigo: “Detecção do Gerenciamento de Resultados pela Análise do Diferimento Tributário”. **Revista de Administração de Empresas**, v. 47, n. 1, p. 46-59, 2007. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rae/a/mGnBtPTh4FkpJPOGDT5ntKG/?format=pdf&lang=pt>. Acesso em: 22 fev. 2022.

QUEIROZ, Mary E. **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza**. São Paulo: Editora Manole, 2004. 9788520443125. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788520443125/>. Acesso em: 07 fev. 2022.

SANTOS, Adiléia Ribeiro; OLIVEIRA, Rúbia Carla Mendes de. Artigo: “Planejamento Tributário com Ênfase em Empresas Optantes Pelo Lucro Real”. **XVIII Congresso Nacional de Contabilidade**, RS, Gramado. 2008. Disponível em: <http://files.sedaepe.webnode.com.br/200000971-a6152a70d6/planejamento%20tributario.pdf>. Acesso em: 14 fev. 2022.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)**. São Paulo: Dialética, 2010. (Capítulo: “O Mito do Lucro Real na Passagem da Disponibilidade Jurídica para a Disponibilidade Econômica”).

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

SOUSA, Edmilson Patrocínio D. **Contabilidade Tributária-Aspectos Práticos e Conceituais**. Grupo GEN, 2018. E-book. ISBN 9788597018493. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597018493/>. Acesso em: 05 fev. 2022.

STUCHI, Victor Hugo N. **Comentários sobre a Nova Previdência**. Grupo GEN, 2020. 9788530991371. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530991371/>. Acesso em: 12 fev. 2022.

ZANATTA, Dílson; MARONI Neto, Ricardo. Artigo: “Algumas considerações sobre o planejamento tributário: uma comparação por meio de simulação entre o Simples, o Lucro Presumido e o Lucro Real”. **Revista de Ciências Gerenciais**, 2006 - revista.pgskroton.com. Disponível em: <https://revista.pgskroton.com/index.php/rcger/article/view/2707>. Acesso em: 04 fev. 2022.

ZILVETI, Fernando Aurelio. **A Evolução Histórica da Teoria da Tributação**: Análise das Estruturas Socioeconômicas na Formação do Sistema Tributário. São Paulo: Saraiva, 2017.

ANEXOS

Anexo I – Contexto Operacional das empresas objeto de análise

As informações, abaixo, foram extraídas dos documentos intitulados “Notas explicativas às informações contábeis intermediárias”, para o período findo em 30 de setembro de 2021, constantes no website da B3, acessadas no dia 15 jan. 2022.

Empresa: Centro de Imagem Diagnósticos S.A.

Contexto Operacional: *“O Centro de Imagem Diagnósticos S.A. (“Companhia” ou “Controladora”) é uma sociedade anônima de capital aberto, listada na B3 S.A. – Brasil, Bolsa e Balcão, sob o código AALR3. A Companhia foi constituída em 5 de agosto de 1992, em Belo Horizonte e, atualmente, sua sede se encontra na cidade de São Paulo, na rua Marselhesa, 500, bairro Vila Mariana - SP”.*

“A Companhia e suas controladas (“Grupo”; “Alliar”) têm como objeto social a prestação de serviços de medicina diagnóstica, incluindo: (i) diagnóstico por imagem e métodos gráficos; (ii) medicina nuclear e citologia; (iii) anatomia patológica; e (iv) análises clínicas, diretamente ou utilizando-se de empresas médicas especializadas e laboratórios contratados, assim como outros serviços auxiliares de apoio diagnóstico”.

“A Companhia e suas controladas atuam também na exploração de atividades relativas à: (i) importação, para uso próprio, de equipamentos médico-hospitalares, conjuntos para diagnósticos e correlatos em geral; (ii) consultoria, assessoria, cursos e palestras na área da saúde, bem como prestação de serviços que visam à promoção da saúde e à gestão de doenças crônicas; (iii) pesquisa e desenvolvimento científico e tecnológico na área da medicina diagnóstica; (iv) elaboração, edição, publicação e distribuição de jornais, livros, revistas, periódicos e outros veículos de comunicação escrita, destinados à divulgação científica ou das atividades compreendidas no âmbito de sua atuação; e (v) outorga e administração de franquias empresariais. A Companhia também pode participar de outras entidades na qualidade de sócia, cotista ou acionista”.

Empresa: Diagnósticos da América S.A.

Contexto Operacional: *“A Diagnósticos da América S.A. “Controladora” ou “Companhia” e em conjunto com suas controladas “Grupo DASA”, com sede na Avenida Juruá, nº 434, Alphaville, CEP 06455-010, cidade de Barueri, Estado de São Paulo, é uma sociedade anônima de capital aberto com o seu registro concedido pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM), em 5 de novembro de 2004 e também registrada no Novo Mercado da B3 S.A. - Brasil, Bolsa, Balcão (“B3”), o que caracteriza o mais alto nível de governança corporativa no mercado de capitais brasileiro, sob o código de negociação DASA3, para negociação dos seus valores mobiliários no mercado de bolsa”.*

“Em 6 de abril de 2021 foi concluída a oferta pública de distribuição primária de ações ordinárias, todas nominativas, escriturais e sem valor nominal, livres e desembaraçadas de quaisquer ônus ou gravames (“Ações”), de emissão da Companhia, com esforços restritos de colocação, nos termos da Instrução CVM 476 (“Oferta Restrita”). O preço por ação foi fixado em R\$58,00 (“Preço por Ação”), perfazendo o montante total de R\$ 3.306.626, e o efetivo aumento do capital social da Companhia no montante total de R\$ 3.306.626, mediante a emissão de 57.010.786 novas ações, bem como a sua homologação (Nota 23)”.

“Em 10 de maio de 2021, foi aprovada a homologação do aumento de capital, com a emissão de 6.200.817 novas ações ordinárias, no valor total de R\$ 359.647, em razão do exercício parcial da opção de ações suplementares no âmbito da oferta (Nota 23)”.

Empresa: Fleury S.A.

Contexto Operacional: *“O Fleury S.A. (“Fleury”, “Controladora” ou “Companhia” e, em conjunto com suas controladas, “Grupo Fleury” ou “Grupo”) é uma sociedade anônima de capital aberto listada no segmento Novo Mercado da B3 S.A. – Brasil, Bolsa e Balcão, sob o código “FLRY3”, com sede na cidade de São Paulo, e que tem por objetivo a prestação de serviços médicos na área de diagnósticos, tratamentos, análises clínicas, gestão de saúde, medicina assistencial, ortopedia, oftalmologia e plataforma*

digital de saúde: Saúde iD. O Grupo realiza suas atividades por meio de 250 unidades de atendimento e 30 operações em Hospitais”.

Empresa: Hapvida Participações e Investimentos S.A.

Contexto Operacional: *“A Hapvida Participações e Investimentos S.A. é uma holding, constituída na forma de sociedade por ações, domiciliada no Brasil e com sede na Av. Heráclito Graça, nº 406, na cidade de Fortaleza/CE. As demonstrações financeiras intermediárias individuais e consolidadas da Companhia abrangem a Companhia e suas subsidiárias (conjuntamente referidas como “Grupo”). O Grupo tem como atividades preponderantes: (i) venda de planos de saúde com cobertura de custos de assistência médica, sendo a maior parte dos atendimentos realizada nas redes clínica, ambulatorial e hospitalar própria; e (ii) venda de planos odontológicos com o serviço prestado através de rede credenciada”.*

“A Companhia obteve o registro de empresa de capital aberto em 20 de abril de 2018 e iniciou as negociações de suas ações no segmento especial Novo Mercado na [B]3 - Brasil, Bolsa, Balcão, no dia 25 de abril de 2018, sob o código HAPV3”.

“A Hapvida Participações e Investimentos S.A. é controlada direta da holding PPAR Pinheiro Participações S.A”.

Empresa: Notre Dame Intermédica Participações S.A.

Contexto Operacional: *“A Notre Dame Intermédica Participações S.A. (“Companhia”) é uma “holding”, constituída na forma de sociedade por ações, domiciliada no Brasil e com sede na Avenida Paulista nº 867, Bela Vista, Cep 01305-100 – São Paulo/SP. As Informações Financeiras Intermediárias individuais e consolidadas da Companhia abrangem a Companhia e suas Controladas (ou “Grupo Notre Dame Intermédica”). A Companhia foi constituída em 18 de fevereiro de 2014 e tem como objeto social: (i) a administração de seus próprios bens e (ii) a participação como sócia, acionista ou detentora de qualquer outro direito de participar no capital de outras sociedades civis ou comerciais que tenham por objeto atividades relacionadas aos diversos ramos da saúde, incluindo sociedades que, direta ou indiretamente, (a) administrem,*

comercializem ou distribuam planos de assistência à saúde ou planos odontológicos privados; (b) operam em hospitais, laboratórios, centros clínicos ou unidades de atendimento médico; e/ou (c) possuam imóveis destinados primordialmente ao desenvolvimento de atividades no setor de saúde”.

“A Companhia obteve o registro de empresa de capital aberto em 19 de abril de 2018 e iniciou as negociações de suas ações no segmento especial Novo Mercado na [B]3 – Brasil, Bolsa, Balcão, no dia 23 de abril de 2018, sob o código GNDI3”.

“A Companhia é Controladora direta da BCBF Participações S.A. (“BCBF”), uma “holding” de capital aberto, e Controladora indireta de entidades de capital fechado reguladas ou não pela Agência Nacional de Saúde Suplementar – ANS e tais entidades têm por objeto social a prestação de serviços nos campos de medicina, odontologia e hospitalar, abrangendo a operação de hospitais, laboratórios e centros clínicos próprios por meio da celebração de contratos de assistência médica com pessoas físicas e jurídicas, entidades públicas ou privadas e participações. As informações sobre as Controladas diretas e indiretas da Companhia estão sendo apresentadas na nota explicativa 3.b”.

Anexo II – Tipos de ajustes de adições e exclusões, com base no entendimento da RFB, constante dentro da ECF, o qual deve ser preenchido pelas pessoas jurídicas optantes pelo Lucro Real.

[Rol de adições e exclusões - ajustes.xlsx](#)