

IBET – INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

UMBERTO PIAZZA JACOBS

**A BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA DA
PESSOA JURÍDICA NA SISTEMÁTICA DO SIMPLES
NACIONAL**

CAMPINAS

2014

**IBET – INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO**

**A BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA DA
PESSOA JURÍDICA NA SISTEMÁTICA DO SIMPLES
NACIONAL**

Monografia de conclusão de curso apresentada ao IBET – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, em Campinas/SP, como requisito parcial para a obtenção de certificado de conclusão do curso de especialização em direito tributário.

CAMPINAS
2014

UMBERTO PIAZZA JACOBS

**A BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA DA
PESSOA JURÍDICA NA SISTEMÁTICA DO SIMPLES
NACIONAL**

Aprovado em ___/___/_____

Nota: _____

BANCA EXAMINADORA:

CAMPINAS
2014

Ao meu pai, ser humano cuja grandeza é tamanha
que adjetivo nenhum é capaz de qualificar.

AGRADECIMENTOS

Meus sinceros agradecimentos aos professores do IBET, a todos: seminaristas e palestrantes, pois cada um deles teve uma forma particular de me ajudar a pensar e evoluir durante o curso. Agradeço aos meus grandes mestres, Dr. Antônio Airton Ferreira e Dr. Flávio Ricardo Ferreira, por dividirem comigo seu espaço, suas causas e, sobretudo, seu expressivo conhecimento em matéria tributária. Agradeço aos colegas de sala do IBET, pelos debates, pelas lições e, principalmente, por discordarem dos meus posicionamentos, sempre colocando minhas teses à prova. Agradeço aos meus demais colegas de trabalho, aos meus familiares e amigos, pelo constante apoio. Muito obrigado.

RESUMO

Trabalho de conclusão de curso de pós-graduação versando sobre o método de apuração da base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica dentro da sistemática do Simples Nacional. No decorrer do estudo, far-se-á análise das formas de apuração do lucro previstas na legislação do Imposto de Renda: Lucro Real, Lucro Presumido e Lucro Arbitrado à luz das regras que regem o Simples Nacional. O foco do presente trabalho é definir se o Simples Nacional é uma quarta forma de apuração do Lucro, ou se está contido naquelas três prescritas pelas regras que regulam o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica.

Palavras chave: Imposto de Renda. Simples Nacional. Base de Cálculo. Renda. Lucro. Receita. Lucro Presumido. Pessoa Jurídica.

ABSTRACT

This thesis is defended in order to conclude postgraduate class understanding the method of calculating Income Tax basis within the scheme of the National Simple. During the study, it will be examining the ways of calculating income according to Income Tax legislation: Taxable Income, Presumed Income and Arbitrated Income, in relation with rules regarding the National Simple. The focus of this study is to determine whether the National Simple is a fourth way of calculating income, or if it is contained in those three prescribed in the laws that regulate the Income Tax of Corporations.

Key Words: Income Tax. National Simple. Tax Basis. Profit. Income. Assumed Income. Presumed Income. Corporations.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	09
I - IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA	11
1. Visão Geral, Legislação e Princípios.....	11
2. Regra Matriz de Incidência	13
3. Base de Cálculo	14
3.1. Lucro Real.....	15
3.2. Lucro Presumido	16
3.3. Lucro Arbitrado	19
II - SIMPLES NACIONAL	22
1. Legislação, Conceito e Natureza Jurídica	22
2. O Imposto de Renda no Simples Nacional	23
2.1. Regra Matriz de Incidência	24
2.2. Base de Cálculo e Método Arrecadatório.....	26
III - APURAÇÃO DO LUCRO NO SIMPLES NACIONAL	27
1. Comparação entre as Formas de Apuração do Lucro do IRPJ	27
2. Lucro no Simples Nacional x Lucro Presumido	28
CONCLUSÃO	32
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	34

INTRODUÇÃO

Não é novidade que o ordenamento jurídico tributário brasileiro é uma verdadeira colcha de retalhos. Alterações legislativas, nas mais variadas esferas de poder e classes hierárquicas, são promovidas quase diariamente. Isso, para não pesar na crítica, gera, no mínimo, a necessidade de contínuo esforço por parte dos operadores dessa área do Direito. Tudo no sentido de estabelecer um mínimo de estabilidade dos institutos e do modo como eles serão operacionalizados na medida em que os comandos de diferentes regras jurídicas se entrelaçam na criação das normas individuais e concretas.

O Simples Nacional, regime unificado e favorecido de tributação concedido a determinadas empresas de porte econômico reduzido, acumula dentro de sua sistemática a incidência de várias espécies tributárias, dentre elas o Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), de competência da União.

O imposto de renda cobrado dentro da sistemática do Simples Nacional possui suas particularidades, obviamente. Todavia, uma questão que precisa ser dirimida é a seguinte: o fato de o imposto sobre a renda ser cobrado dentro do Simples Nacional o descaracterizaria como modalidade autônoma de tributo? Ainda além, as regras gerais, sobretudo aquelas voltadas à regulação da base de cálculo do imposto, são integralmente inobserváveis quando inserido dentro da sistemática do Simples Nacional?

Tais questionamentos serão o foco do presente estudo.

Com efeito, por conta dessa instabilidade, problemas concretos têm aparecido nas relações jurídicas tributárias. Afinal, as normas e especificidades do imposto de renda, se desconsideradas por conta de sua inserção na citada sistemática favorecida de tributação, inevitavelmente geraram consequências para ambos os sujeitos da relação jurídica tributária: Fisco e contribuinte.

O Imposto de Renda da Pessoa Jurídica tem sua base de cálculo definida de acordo com três modalidades de apuração: lucro real, lucro presumido e lucro arbitrado. Cada uma dessas modalidades tem regime jurídico próprio, a despeito do fato de o lucro arbitrado também fazer uso de uma presunção que o aproxima do lucro presumido.

Diferente dessa classificação, atualmente, boa parte dos operadores do Direito Tributário tem considerado que há uma “quarta forma de apuração do lucro”, consubstanciada

no cálculo feito com base nas regras do Simples Nacional. Nessa esteira, ter-se-ia que o imposto sobre a renda das pessoas jurídicas pode ser calculado com base em quatro sistemáticas: Lucro Real, Lucro Presumido, Lucro Arbitrado e Simples Nacional.

Essa nova forma de classificação faz com que determinados dispositivos voltados, na literalidade do texto legal, para as empresas que apuram imposto de renda sobre o lucro real, presumido ou arbitrado, sejam inaplicáveis às empresas tributadas dentro da sistemática do Simples Nacional.

O argumento central para sustentar essa inaplicabilidade é o fato de o Simples Nacional ser uma modalidade autônoma de apuração do imposto de renda, inconfundível com as outras três definidas pela legislação de regência dessa espécie de tributo.

Evidencia-se, portanto, que se trata de uma diferença classificatória que tem implicações práticas, geradas quando da aplicação dos dispositivos legais voltados aos sujeitos passivos das relações jurídicas tributárias que tenham como objeto o Imposto de Renda das Empresas.

O presente estudo representa um esforço intelectual no sentido de determinar, com base em razões exclusivamente jurídico-científicas, qual a classificação que coaduna com o que propõe o ordenamento jurídico tributário em vigor.

CAPÍTULO I - IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ

1. Visão Geral, Legislação e Princípios.

O Imposto sobre a Renda é de competência da União, por força do art. 153, III, da Constituição Federal. No Código Tributário Nacional (CTN), está previsto nos artigos 43 a 45.

Dentre as mais importantes Leis Ordinárias que tratam do imposto de renda estão as seguintes: (i) Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988; (ii) Lei 8.541, de 22 de dezembro de 1992; (iii) 8.981, de 20 de janeiro de 1995; Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995 e Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Além das citadas leis, uma série de Medidas Provisórias e outros atos versam sobre o Imposto de Renda.

Compendiando as determinações da legislação que trata do imposto de renda, foi editado o Decreto nº 3.000, de 26 de Março de 1999, que é o atual Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99).

Em caráter infralegal, a legislação do imposto de renda é objeto de regulamentação pela Receita Federal do Brasil por meio de edição das Instruções Normativas (IN). Diante da infinidade de assuntos voltados a essa espécie tributária, existe um número elevadíssimo de IN vigentes, cuja citação no presente estudo torna-se inoportuna e desnecessária.

No texto constitucional, encontra-se a outorga de competência à União para instituir o Imposto sobre a Renda. No art. 153, §2º, inciso I, foram positivados os princípios ou critérios que regem essa espécie tributária: generalidade, universalidade e progressividade.

Pelo princípio ou critério generalidade, compreende-se o dever de a União tributar a renda de todos, pessoas físicas e jurídicas, de forma equânime. Configura-se, pois, um princípio de ordem subjetiva.

Por universalidade, entende-se o dever de a União tributar todas as rendas e proventos de qualquer natureza, independentemente da origem. É, portanto, critério de ordem objetiva

que define a necessidade de se tributar os acréscimos patrimoniais de qualquer natureza, sendo vedada a utilização do imposto de renda com fins, por exemplo, extrafiscais.

O critério ou princípio da progressividade determina a necessidade de progressão da tributação em razão do volume de renda ou proventos de qualquer natureza auferidos pelo contribuinte. Quanto maior for a evolução patrimonial do contribuinte, maior deverá ser o recolhimento de imposto sobre a renda.

No Código Tributário Nacional, o Imposto sobre a Renda está assim prescrito:

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

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

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

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

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

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

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

Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.

Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam.

É esse o dispositivo que prescreve o conceito de renda para o imposto de renda. Em outras palavras, o conceito de renda não pode ser extraído do texto constitucional isolado. Cabe à Lei Complementar, por força do art. 146, III, “a”, da Constituição Federal, dar a definição dos tributos e seus respectivos fatos geradores. O CTN, cuja natureza jurídica no ordenamento jurídico atual é de Lei Complementar, traz a definição da renda nos art. 43 e 44 transcritos acima.

Já pela norma geral instituída pelo CTN, fica delimitado que renda será “o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos”; e que os proventos de qualquer natureza serão representados por toda espécie de acréscimo patrimonial não inserida no conceito de renda.

Em adição a esse conceito, determina-se, no art. 44 do mesmo dispositivo legal, que a base de cálculo do imposto é o montante real, arbitrado ou presumido da renda ou os proventos de qualquer natureza. Essa base será pormenorizadamente estudada em tópico específico.

Em visão geral, portanto, define-se o imposto sobre a renda como o imposto, de competência da União, incidente sobre o produto do capital, do trabalho, de ambos, ou qualquer outra espécie de acréscimo patrimonial, “verificável pela variação de entradas e saídas num determinado lapso de tempo¹”. Especificamente para o Imposto Sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), a renda ou proventos de qualquer natureza são representados pelo lucro da entidade, a ser apurado nas três formas citadas.

2. Regra Matriz de Incidência Tributária (RMIT)

Na doutrina de Paulo de Barros Carvalho, é proposta uma metodologia de análise interpretativa das regras jurídicas determinantes da incidência tributária. O instrumento desse método é a chamada Regra Matriz de Incidência Tributária (RMIT), na qual são estabelecidos critérios divididos na hipótese e consequência normativas. Na hipótese, opera-se com os critérios material, espacial e temporal. No consequente normativo, critérios pessoal e quantitativo.

No IRPJ, por haver três métodos de apuração da base de cálculo, é possível que sejam definidas três RMIT.

Para as Pessoas Jurídicas que apuram a base de cálculo real do imposto, ter-se-á a seguinte RMIT: na hipótese ou antecedente normativo: (i) Critério Material: auferir lucro real; (ii) Critério Espacial: dentro do território nacional; (iii) Critério Temporal: no último dia do ano (anual) ou no último dia do trimestre (trimestral); no consequente normativo: (iv) Critério Pessoal: sujeito ativo será a União e o sujeito passivo a Pessoa Jurídica; e, (v) Critério

¹ CARVALHO, Paulo de Barros, *in* Direito Tributário, Linguagem e Método. Ed. Noeses, 4ª Edição, São Paulo, 2011, p. 678.

Quantitativo: a base de cálculo será o lucro real apurado e a alíquota será de 15%, com adicional de 10% sobre a parcela que ultrapassar a faixa de lucro definida pela legislação.

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

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

Percebe-se que a diferença básica entre as três regras-matrizes propostas centra-se no método de apuração da base de cálculo do tributo, que será pormenorizadamente analisado no tópico a seguir.

3. Base de Cálculo

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

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

O citado artigo determina que o IRPJ incida sobre o montante de lucro real, presumido ou arbitrado sem, porém, definir as especificidades de cada uma dessas modalidades. Esse detalhamento é previsto em Lei Ordinária.

Entretanto, por mais que cada um dos métodos de apuração do lucro tenha suas disposições específicas previstas em Leis Ordinárias e outros dispositivos legais, os conceitos das três modalidades de apuração da base de cálculo do imposto sobre a renda são perfeitamente definíveis a partir do texto do CTN, art. 44.

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

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

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

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

3.1. Lucro Real

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

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

Em visão geral, o lucro real consiste na apuração contábil do lucro, a partir do qual serão feitos os ajustes e eventuais compensações permitidos pela legislação do IRPJ. Nesse ponto, mostram-se oportunos os ensinamentos do mestre Edmar Oliveira Andrade Filho²:

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

Regulamentando o dispositivo citado no trecho acima transcrito, dispõe o Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99):

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

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

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

É o que será demonstrado nos tópicos a seguir.

3.2. Lucro Presumido

Diferentemente do lucro real, a sistemática de apuração pelo lucro presumido configura regra especial, voltada para determinadas Pessoas Jurídicas, mediante opção expressa. Se o Lucro Real é a regra geral, aplicável a toda e qualquer Pessoa Jurídica, por decorrência lógica a opção pelo Lucro Presumido deve ser expressa, isso, obviamente, se o contribuinte fizer jus a tal faculdade.

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

² ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira, *in* Imposto de Renda das Empresas, Ed. Atlas, 10ª Edição, 2012. Pág. 70.

conhecido e convertido em linguagem. Têm-se, pois, dois fatos: o fato presuntivo ou indiciário e o fato presumido. O primeiro é o fato que, se ocorrido, desencadeará a tomada do segundo, o fato presumido, como verdadeiro.

Nesse foco, é possível depreender, pela simples análise do CTN, a premissa do método de apuração do lucro presumido: a empresa teve receita, logo, teve lucro. Vê-se que o fato presuntivo ou indiciário é a auferição de receita, qualquer receita. E o fato presumido consiste na auferição de lucro.

É importante registrar que essa análise é baseada exclusivamente na estrutura conceitual do termo “lucro presumido”, sem que haja necessidade de esmiuçar a legislação ordinária que especificou os mecanismos de operação desse método de apuração da base de cálculo do IRPJ.

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

Ainda no mesmo ponto, importante a lição de Edmar Oliveira Andrade Filho³ no seguinte sentido:

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

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

³ Ob. Cit. Pág. 832.

Quanto ao método específico de apuração pela sistemática do Lucro Presumido, em sentido estrito, há todo um aparato legislativo regulador da matéria, desde a possibilidade da opção pelo regime até a definição dos índices aplicáveis. Todavia, a existência dessa sistemática específica não desfigura a natureza jurídica da regra-raiz do sistema, prevista em uma das três hipóteses do art. 44 do CTN, que é a apuração da base de cálculo do imposto de renda pelo uso de presunção.

Com relação às regras específicas, editadas por Lei Ordinária e que tratam do lucro presumido em sentido estrito, como método de apuração da base de cálculo do IRPJ, ensina Hiromi Higuchi⁴:

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

A respeito da base de cálculo, continua o citado mestre⁵:

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

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

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

⁴ HIGUCHI, Hiromi, *in* Imposto de Renda das Empresas - Interpretação e Prática, Ed. IR Publicações, 39ª Edição, São Paulo, 2014. Pág. 58.

⁵ Ob. Cit. Pág. 62.

3.3. Lucro Arbitrado

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

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

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

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

Nota-se que o arbitramento torna-se viável quando as informações produzidas pelos contribuintes não mereçam fé ou não existam. Dessa forma, a apuração pelo lucro arbitrado, diferentemente da do lucro presumido, não configura uma faculdade do contribuinte. Nesse ponto, são oportunas as lições de Ricardo Mariz de Oliveira⁶, no sentido de que “o arbitramento do lucro não representa propriamente uma opção que o contribuinte possa fazer ao seu exclusivo critério e em qualquer situação, assim como não se apresenta como opção para o fisco proceder ao lançamento.”.

É de se perceber, portanto, que o lucro arbitrado, embora faça uso de uma presunção, não se confunde com o lucro presumido. O lucro arbitrado é presunção por arbitramento, ao passo que o lucro presumido é presunção por opção expressa.

Destaque-se que a legislação ordinária, muito embora não haja essa previsão na Lei Complementar (art. 44 do CTN), trata a apuração do lucro pela sistemática do arbitramento

⁶ DE OLIVEIRA, Ricardo Mariz, *in* Fundamentos do Imposto de Renda, Ed. Quartier Latin, São Paulo. 2008. Pág. 423.

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

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

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

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

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

b) determinar o lucro real.

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

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

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

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

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

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

Compendiando, lucro real é a sistemática geral de apuração da base de cálculo do IRPJ. Ao passo que o lucro presumido é alternativo ao lucro real, e se opera pela aplicação de

uma presunção a partir de um fato conhecido. Por último, têm-se o lucro arbitrado, que nada mais é do que a aplicação também de uma presunção, com a particularidade de ser feita por arbitramento oficial.

Antes de encerrar o presente tópico, é oportuno mencionar que atualmente há posicionamentos defendendo o lucro arbitrado uma opção do contribuinte. Nessa linha, assume-se que, se o lucro arbitrado é, teoricamente, a mais gravosa forma de tributação do IRPJ, o contribuinte teria a faculdade de abdicar de sua escrita contábil/fiscal para ser tributado de forma arbitrada.

Entretanto, como afirmado anteriormente, o lucro arbitrado é um regime dentro do qual se une presunção à atividade oficial de arbitramento. O arbitramento é ato administrativo plenamente vinculado, de modo que o particular, em nenhuma hipótese, poderá obrigar o agente da Administração Pública a fazê-lo. Deveras, o arbitramento só se torna possível quando inaplicáveis as demais regras do imposto de renda, só se arbitra quando não se pode definir o lucro real ou o presumido.

Portanto, o contribuinte que quiser “optar” pelo lucro arbitrado, somente poderá fazê-lo deixando de realizar os registros contábeis/fiscais de suas operações econômicas.

CAPÍTULO II - SIMPLES NACIONAL

1. Legislação, Conceito e Natureza Jurídica.

A Constituição Federal, no capítulo que trata dos princípios gerais da atividade econômica, em seu art. 170, IX, determina que seja dado “tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede a administração no País.”.

Mais adiante, determina a Carta Maior:

Art. 179. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei.

Nota-se que a autorização para criar regimes especiais de tributação para as empresas de porte econômico reduzido é constitucional. Outrossim, por força do art. 146, III, “d”, também da Carta Magna, definiu-se que a criação de tais regimes far-se-á por Lei Complementar.

Com relação especificamente ao Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, o denominado Simples Nacional, sua instituição foi feita pela Lei Complementar nº 123/2006. Sua abrangência é nacional, sendo aplicável em todas as esferas de poder: Federal, Estadual e Municipal.

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

Com base nesse conceito proposto, muito se discutiu e ainda se discute a respeito da natureza jurídica do Simples Nacional: ele é ou não é um benefício fiscal?

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

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

2. O Imposto de Renda no Simples Nacional.

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

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

I - Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ;

II - Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo;

III - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL;

IV - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo;

V - Contribuição para o PIS/Pasep, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo;

VI - Contribuição Patronal Previdenciária - CPP para a Seguridade Social, a cargo da pessoa jurídica, de que trata o art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, exceto no caso da microempresa e da empresa de pequeno porte que se dedique às atividades de prestação de serviços referidas no § 5º-C do art. 18 desta Lei Complementar;

VII - Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS;

VIII - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS.

Percebe-se que o IRPJ está no rol dos tributos integrantes da sistemática unificada do Simples. Ademais, pela leitura do *caput* do dispositivo transcrito, verifica-se que apenas o

recolhimento é unificado, de modo que os tributos contidos no sistema do Simples preservam sua existência autônoma.

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

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

2.1. Regra Matriz de Incidência Tributária (RMIT)

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

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

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

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

No Simples Nacional não é diferente. Muito embora a alíquota prevista para o IRPJ no Simples seja aplicada diretamente sobre a receita bruta da entidade, a base de cálculo do imposto, a renda ou os proventos de qualquer natureza, no caso, o lucro, é presumida. Em

outras palavras, no Simples Nacional, o que se tributa a título de lucro é tão somente uma presunção de lucro assim configurada: se a empresa teve receita, logo, deve ter lucro.

Apesar de, diferentemente da sistemática do Lucro Presumido em sentido estrito, no Simples não haver a multiplicação da receita por um índice definidor da base de cálculo, é definida uma alíquota notavelmente reduzida, que gera o mesmo efeito de se multiplicar a receita por uma porcentagem (índice percentual de lucro presumido) e depois por outra porcentagem (alíquota).

A proposta do sistema do Simples Nacional é a simplicidade, a praticidade, sobretudo por meio da desburocratização das obrigações acessórias. Dessa forma, ao fazer o cálculo diretamente, receita multiplicada pela alíquota, presume-se que há lucro, de modo que o IRPJ, em obediência ao que determina o art. 44 do CTN, incidirá sobre o montante presumido do lucro.

No Simples, o fato de a alíquota incidir diretamente sobre a receita bruta não faz com que a base de cálculo do IRPJ seja a receita, da mesma forma que a incidência sobre uma parcela da receita, no Lucro Presumido em sentido estrito, também não significa que o imposto deixa de incidir sobre o “lucro”.

O CTN prevê expressamente a possibilidade de se tributar o montante presumido da renda ou proventos de qualquer natureza. Entretanto, o método de configuração da presunção não se restringe à utilização de parte da receita pela aplicação de índices percentuais, como no caso do Lucro Presumido em sentido estrito. No caso do Simples Nacional, a presunção opera-se de forma diferente. Presume-se que dentro da receita há lucro, então, multiplica-se a receita por uma alíquota consideravelmente reduzida. A base, portanto, não é a receita, mas sim o lucro que está presumidamente inserido no total da receita.

Feita essa necessária análise, conclui-se que o IRPJ dentro do Simples Nacional tem a seguinte regra matriz de incidência: na hipótese ou antecedente normativo: (i) Critério Material: auferir lucro presumido; (ii) Critério Espacial: dentro do território nacional; (iii) Critério Temporal: no último dia de cada mês; no consequente normativo: (iv) Critério Pessoal: sujeito ativo será a União e o sujeito passivo a Microempresa ou Pequena de Pequeno Porte optante; e, (v) Critério Quantitativo: a base de cálculo será o lucro presumido (receita equiparada a lucro) e a alíquota será progressiva de acordo com as faixas previstas na legislação.

2.2. Base de Cálculo e Método Arrecadatário

Ao analisar a RMIT proposta no item anterior, principalmente no concernente ao critério material, é possível que surjam questionamentos a respeito da semelhança, ou até identidade com critério material definido para a sistemática do lucro presumido.

No ordenamento jurídico tributário vigente, viu-se que somente há três formas de definição da base de cálculo do imposto sobre a renda: o montante real, o presumido ou o arbitrado.

Dentro do Simples Nacional, viu-se que a materialidade de incidência do IRPJ está relacionada à percepção de receita. Nessa sistemática, nem se mostra necessária longa argumentação para concluir que a base de cálculo do imposto não é o lucro real. Ora, se nem mesmo a manutenção de registros contábeis é exigida das empresas do Simples, é impossível afirmar que naquele regime se tributa IRPJ pelo lucro real.

Não se trata, também, de lucro arbitrado. A não ser, obviamente, que, mediante procedimento de ofício e se presentes as causas autorizadoras, se arbitre a base de cálculo da pessoa jurídica optante pelo Simples.

Conclui-se, portanto, necessariamente que no Simples Nacional a renda tributada é presumida, porquanto não real nem arbitrada. É de se registrar que o Lucro Presumido, em sentido estrito, como sistemática regulada por Lei Ordinária, em nada se confunde com o Simples Nacional. Todavia, a base de cálculo do IRPJ no Simples, da mesma forma que aquela apurada pela sistemática do Lucro Presumido em sentido estrito, é presumida.

Ademais, o Simples Nacional não cria novas espécies tributárias. Ele é, deveras, unicamente uma sistemática de tributação unificada, cuja técnica arrecadatária não tem o condão de ferir a autonomia dos tributos lá inseridos. Em outras palavras, os fatos de o IRPJ no Simples ser apurado mediante a multiplicação de receita bruta por alíquota e ser recolhido em conjunto com uma série de outros tributos, não o desconfigura como espécie autônoma de imposto, de modo que o disposto no art. 44 do CTN não se afasta.

Dessa forma, se o lucro tributado no Simples não é o lucro real e, não havendo arbitramento, trata-se de lucro presumido.

CAPÍTULO III - APURAÇÃO DO LUCRO NO SIMPLES NACIONAL

Até o presente ponto viu-se que o IRPJ no Simples não perde sua autonomia. Viu-se também que o ordenamento jurídico vigente indica que, necessariamente, a base de cálculo do IRPJ no Simples será presumida.

Entretanto, a análise deve ser cautelosa para que não se confunda a base de cálculo com a sistemática de apuração em si.

1. Comparação entre as formas de apuração do lucro do IRPJ

A respeito das formas de apuração do lucro, ensina o mestre Leandro Paulsen⁷:

A pessoa jurídica submete-se ao imposto de renda calculado com base no lucro real. Pode, contudo, optar por pagar o imposto com base no lucro presumido. Na hipótese de descumprimento das obrigações acessórias, que permitem um controle sobre a apuração do lucro, o Fisco poderá arbitrá-lo.

Como visto anteriormente, pela análise do art. 44 do CTN, é essa a conclusão necessária a se alcançar. Complementado a lição transcrita, afirma Alberto Xavier⁸:

Nos institutos do lucro presumido e do lucro arbitrado, em matéria de imposto de renda, o que, na verdade, sucede é a adoção, por lei, de uma base de cálculo substitutiva da base de cálculo primária, que é o lucro real. A base de cálculo substitutiva já não é, em rigor, o lucro, mas uma realidade diferente - um certo percentual do faturamento.

Nota-se que o posicionamento externado pelo autor citado corrobora o que foi anteriormente afirmado no sentido de que tão somente o lucro real é efetivamente lucro, de modo que o lucro arbitrado e o presumido - e conseqüentemente a base de cálculo do IRPJ no Simples - são expectativas de lucro, presumidamente adotadas como reais a partir de fatos indiciários legalmente previstos.

A seguir, continua o Autor⁹:

No lucro presumido, a própria lei prevê duas bases de cálculo alternativas, em que a substituição de uma por outra depende apenas da vontade do contribuinte; no lucro arbitrado a lei prevê uma base de cálculo principal ou

⁷ PAULSEN, Leandro, *in* Direito Tributário - Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência, Ed. Livraria do Advogado, 13ª Edição, Porto Alegre, 2011. Pág. 808.

⁸ XAVIER, Alberto, *in* Do Lançamento, Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário, Ed. Forense, Rio de Janeiro, 1998. Pág. 128.

⁹ Ob. Cit.

de primeiro grau e outra subsidiária, ou de segundo grau, que se substitui à primeira, não por opção do contribuinte ou do Fisco, mas por impossibilidade objetiva de aplicação da primeira.

Pela análise dos trechos transcritos, em conjunto com o que se afirmou ao longo do presente estudo, em regra, a base de cálculo do IRPJ será o lucro real apurado contabilmente pela pessoa jurídica. Alternativamente, havendo permissão legal, poder-se-á optar pela apuração pelo lucro presumido, na qual haverá tributação de receita presumidamente equiparada a lucro. Ou, ainda, na ausência de informações capazes de se chegar ao lucro real ou à receita para fins de apuração presumida, caberá à autoridade administrativa competente arbitrar o lucro.

Quanto ao IRPJ inserido na sistemática do Simples, já se pôde notar que se trata, também, de apuração presumida, muito embora a metodologia em si não se confunda com aquela prevista pela legislação ordinária do Lucro Presumido em sentido estrito.

2. Lucro no Simples Nacional x Lucro Presumido

Demonstrou-se que a base de cálculo do IRPJ na sistemática do Simples Nacional é presumida. Outrossim, viu-se também que o termo “lucro presumido” tem duplo significado, sendo ora designado para nomear a sistemática de apuração da base de cálculo do IRPJ por presunção, ora utilizado para nomear a efetiva base de cálculo do tributo calculado presumidamente.

Essa distinção é importante, pois o método de cálculo denominado “lucro presumido”, chamado neste trabalho de lucro presumido em sentido estrito, é dotado de uma série de detalhes previstos em Lei Ordinária e regulamentados pelo citado RIR/99.

Esse lucro presumido em sentido estrito, obviamente, não é equiparado à apuração da base de cálculo do IRPJ que se realiza dentro da sistemática do Simples Nacional. O lucro presumido, como sistemática específica de apuração do lucro, prevista na Lei nº 9.249/95, não pode ser equiparado ao Simples Nacional.

Diante dessa impossibilidade, se considerada isoladamente, até poder-se-ia questionar validade da tese aqui apresentada. Por outro lado, desde o início do estudo foi afirmado que as modalidades da base de cálculo do IRPJ são aquelas taxativamente contidos no art. 44 do CTN. No Código, não há determinação alguma quanto ao método de apuração do lucro

presumido. Fala-se, unicamente, que a base de cálculo do imposto será o monte real, presumido ou arbitrado.

Por essa razão, independentemente de a Lei Ordinária ter definido detalhes do que se nomeia “Lucro Presumido” como sistemática de apuração do lucro por presunção, ela não esgotou de forma definitiva todos os meios pelos quais a base de cálculo do IR pode ser presumida. Sintetizando, não é só o “Lucro Presumido”, em sentido estrito, que pode ser considerado como montante presumido da renda ou proventos de qualquer natureza.

Com efeito, até mesmo no imposto sobre a renda da pessoa física existe renda presumida. A art. 71 do RIR/99 determina que o contribuinte possa optar pelo chamado “resultado presumido”, nos seguintes termos: “À opção do contribuinte, o resultado da atividade rural limitar-se-á a vinte por cento da receita bruta do ano-calendário, observado o disposto no art. 66.”.

Obviamente essa opção não se confunde com o mencionado Lucro Presumido em sentido estrito, porém não deixa de ser metodologia presuntiva de apuração da base de cálculo do imposto de renda. Metodologia essa que deriva exatamente do conceito de montante presumido de renda ou proventos de qualquer natureza do art. 44 do CTN.

Nota-se, pois, que há não só uma, mas diversas formas de se configurar a base de cálculo do imposto de renda de forma presumida. Todas sem que o tributo perca sua existência autônoma e sem que se crie, indevidamente, formas de apuração da base de cálculo do IRPJ extrapolam as hipóteses do rol taxativo do art. 44 do CTN.

No caso do Simples Nacional não é diferente. O que se tributa dentro da sistemática do Simples é tão somente uma expectativa de lucro, considerada como lucro presumido a partir da existência do fato presuntivo ou indiciário de auferir receita bruta.

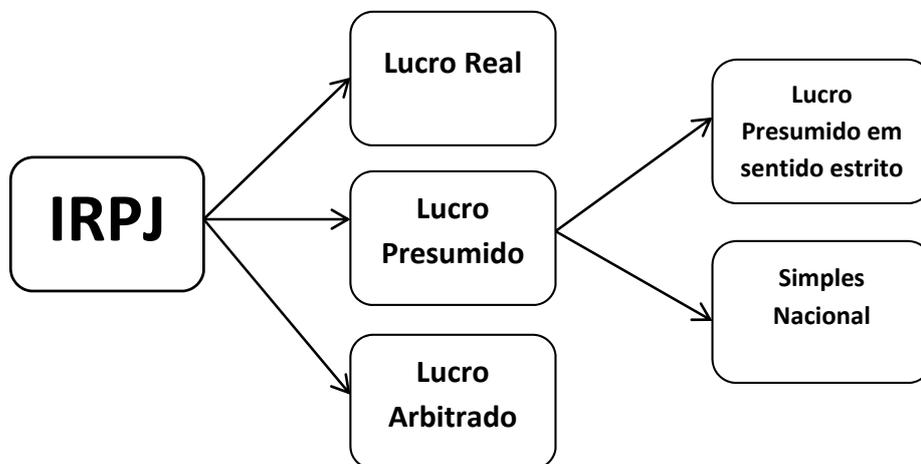
Dessa forma, a comparação entre Simples Nacional e Lucro Presumido deve ser cautelosa, pois implica diferentes resultados dependendo do ângulo de análise. Por prudência, mostra-se oportuno o estabelecimento de uma classificação para que sejam delimitados os pontos em comum e os divergentes, afastando-se, assim, eventuais dúvidas ou imprecisões conceituais.

Ao longo deste estudo, insistiu-se na tese de que só há três formas de se chegar à base de cálculo do imposto de renda: de forma real, por cálculos efetivos, por arbitramento ou por

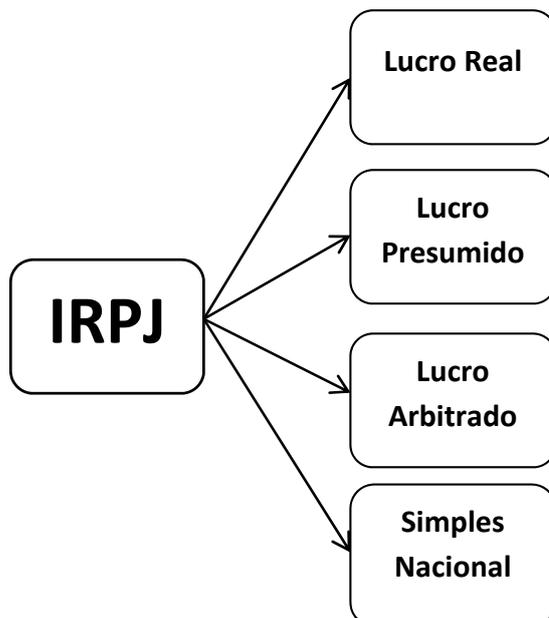
presunção. Não há, no ordenamento jurídico tributário em vigor, outra forma de se definir a base de cálculo do IR. Portanto, se é imposto de renda, necessariamente incidirá sobre o montante real, presumido ou arbitrado da renda ou dos proventos de qualquer natureza.

No caso específico do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas, como a renda ou proventos de qualquer natureza consistem no lucro, o IRPJ somente poderá incidir sobre o lucro real, presumido ou arbitrado. Desse modo, independentemente de o imposto estar ou não inserido em sistemática unificada ou favorecida de tributação, incidirá exclusivamente sobre uma dessas três formas. No Simples, o lucro é presumido!

Dá-se, portanto, a seguinte classificação:



Boa parte da Doutrina atual, cujo entendimento tem aparecido em arestos judiciais e administrativos, faz classificação diferente, assim representada:



Nessa última classificação, o Simples Nacional nada mais é do que uma quarta forma de apuração da base de cálculo do IRPJ. Esse entendimento pode ser ilustrado no seguinte trecho, retirado de obra de altíssimo gabarito no cenário do IRPJ, de Hiromi Higuchi¹⁰: “As pessoas jurídicas em geral com fins econômicos podem ser tributadas com base no lucro real, presumido, arbitrado ou no Simples Nacional.”.

Há considerável diferença entre as duas classificações apontadas. Deveras, considerar o Simples Nacional como uma quarta forma de apuração da base de cálculo do IRPJ é assumir que os institutos previstos no art. 44 do CTN não configuram rol taxativo.

E não é só: definir que o IRPJ no Simples não incide sobre o montante real, presumido ou arbitrado da renda ou proventos de qualquer natureza necessariamente atinge o critério material da regra matriz de incidência do imposto. Se a materialidade de incidência do IRPJ no Simples é, por exemplo, a receita bruta, se estará desfigurando a natureza jurídica autônoma do imposto e criando-se nova espécie tributária, sem autorização constitucional.

Em outras palavras, assumir que o IRPJ no Simples não incide sobre o lucro real, presumido ou arbitrado, é assumir que ele não é IRPJ. Entretanto, pela própria regra raiz do Simples Nacional, insculpida no texto da LC 123/06, os tributos lá inseridos não se desconfiguram. Isso porque a natureza jurídica do Simples é de regime facultativo, unificado e favorecido de tributação, destinado às empresas de porte econômico reduzido. Não se trata, portanto, de instituição de nova espécie tributária.

Outrossim, o problema contido na classificação do Simples Nacional como uma quarta forma de apuração da base de cálculo do imposto de renda não se resume à inadequação ao disposto no art. 44 do CTN. Com efeito, quando se assume que o Simples Nacional é uma quarta forma de apuração do lucro, indiretamente considera-se que os dispositivos legais destinados às pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado não se aplicam às empresas do Simples. É exatamente essa a questão que atualmente traz problemas, mormente para as empresas optantes pelo Simples Nacional.

¹⁰ HIGUCHI, Hiromi, *in* Imposto de Renda das Empresas - Interpretação e Prática, Ed. IR Publicações, 39ª Edição, São Paulo, 2014. Pág. 85.

CONCLUSÃO

No decorrer do presente estudo, algumas conclusões foram alcançadas. A primeira delas foi de que o ordenamento jurídico tributário em vigor somente prescreve três tipos de base de cálculo do imposto sobre a renda: real, presumida e arbitrada.

Concluiu-se também que dentro o denominado “lucro presumido” é termo que se presta a nomear duas coisas distintas: o método de apuração, chamado no presente estudo de Lucro Presumido em sentido estrito, e a efetiva base de cálculo presumida. Quanto ao Lucro Presumido em sentido estrito, viu-se que é sistemática regulada por Lei Ordinária, dotada de implicações e regras específicas para se chegar ao lucro presumido. Porém, ficou demonstrado que o Lucro Presumido em sentido estrito não é a única e exclusiva forma de se apurar lucro presumido (base de cálculo).

Paralelamente, concluiu-se que o Simples Nacional é sistemática facultativa, unificada e favorecida de tributação das empresas de porte econômico reduzido, dentro da qual está inserida uma série de tributos, das mais variadas espécies e competências. Tais tributos, como perfeitamente demonstrado, não perdem sua identidade quando inseridos na citada sistemática.

Quanto à base de cálculo do IRPJ dentro do Simples, concluiu se tratar de expectativa de lucro, gerada a partir da percepção de receita. É, pois, típica presunção: há receita, logo, há lucro. Dessa forma, à luz do rol taxativo do art. 44 do CTN, definiu-se que a base de cálculo do IRPJ no Simples Nacional é presumida.

Em síntese, ficou evidenciado que o lucro tributado no Simples Nacional é lucro presumido, a despeito de sua apuração não seguir os ditames legais voltados à sistemática do Lucro Presumido em sentido estrito.

Dessa forma, a correta interpretação dos dispositivos envolvidos indica que o IRPJ no Simples Nacional incide sobre o montante presumido da renda ou proventos de qualquer natureza, mais especificamente sobre o lucro presumido. Desse modo, as autoridades administrativas não podem justificar seus atos sob a fundamentação de que no Simples Nacional as empresas não apuram lucro real, nem arbitrado e tampouco presumido. Essa justificativa, se adotada, desconfigura o IRPJ pelo afastamento da regra contida no art. 44 do

CTN, que é de suprema importância, porquanto definidora da materialidade de incidência do tributo.

Obviamente a Lei Ordinária terá certo grau de amplitude conceitual para definir as nuances de cada uma das três modalidades de base de cálculo previstas no CTN. Todavia, de acordo com o que afirma o mestre Aliomar Baleeiro¹¹: “É importante lembrar que o legislador ordinário brasileiro não tem, como o legislador europeu, liberdade e discricionariedade maior para reduzir, ampliar, alterar ou graduar o conceito de renda.”.

Em outro foco, sabe-se que o Simples Nacional foi instituído por Lei Complementar. Todavia, isso não é suficiente para que se defenda a criação de uma nova espécie tributária. Até porque a permissão constitucional para a instituição do regime favorecido de tributação em nada se confunde com a outorga de competência tributária. Ademais, o próprio texto da LC 123/2006 especifica de forma claramente expressa que o Simples Nacional é sistemática unificada de tributação dentro da qual estão contidos diversos tributos, dentre eles o IRPJ, que não perde sua existência autônoma.

Da síntese de todas essas conclusões, é de se chegar a um ponto central: a base de cálculo do IRPJ no Simples Nacional é presumida, portanto, está inserida nas modalidades previstas no art. 44 do CTN. Consequentemente a inserção do citado imposto no Simples não o destitui como tributo autônomo. Além disso, não é possível afirmar que o Simples Nacional configura uma quarta forma de apuração do lucro, pois se estaria desfigurando o critério material da regra matriz de incidência do IRPJ. Também porque se estaria ferindo a competência legislativa a respeito do tema, já esgotada pelo Código Tributário Nacional no rol taxativo que prevê que a base de cálculo do imposto de renda será o montante real, presumido ou arbitrado da renda ou dos proventos de qualquer natureza.

Os aplicadores do Direito Tributário, portanto, não podem, em hipótese alguma, lançar mão de argumentos no sentido de excluir as pessoas jurídicas tributadas pelo IRPJ dentro do Simples do campo de aplicação de outras regras, com base na ideia de que sua tributação não se dá pelo lucro real, presumido ou arbitrado. Esse entendimento é inválido, porquanto as pessoas jurídicas tributadas pelo IRPJ dentro do Simples Nacional apuram, de veras, lucro presumido.

¹¹ BALEIRO, Aliomar, atualizado por DERZI, Misabel Abreu Machado, *in* Direito Tributário Brasileiro. Ed. Forense, 12ª Edição, Rio de Janeiro, 2013. Pág. 442.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado, 1988.

BRASIL. Lei nº 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. **Diário Oficial [da República Federativa do Brasil]**, Brasília, DF, retificado em 31.10.1966.

BRASIL. Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988. Altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. **Diário Oficial [da República Federativa do Brasil]**, Brasília, DF, 23.12.1998.

BRASIL. Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992. Altera a legislação do Imposto de Renda e dá outras providências. **Diário Oficial [da República Federativa do Brasil]**, Brasília, DF, 24.12.1992.

BRASIL. Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995. Altera a legislação tributária Federal e da outras providências. **Diário Oficial [da República Federativa do Brasil]**, Brasília, DF, 23.01.1995.

BRASIL. Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. **Diário Oficial [da República Federativa do Brasil]**, Brasília, DF, 27.12.1995.

BRASIL. Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências.. **Diário Oficial [da República Federativa do Brasil]**, Brasília, DF, 30.12.1996.

BRASIL. PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999. Regulamento do Imposto de Renda. **Diário Oficial [da República Federativa do Brasil]**, Brasília, DF, 17.06.1999.

BRASIL. Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis nº 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, aprovada

pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, da Lei nº 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. **Diário Oficial [da República Federativa do Brasil]**, Brasília, DF, 15.12.2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. Ed. Noeses, 4ª Edição, São Paulo, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. Ed. Saraiva, 24ª Edição, São Paulo, 2012.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Imposto de Renda das Empresas**. Ed. Atlas, 10ª Edição, São Paulo, 2012.

HIGUCHI, Hiromi. **Imposto de Renda das Empresas - Interpretação e Prática**. Ed. IR Publicações, 39ª Edição, São Paulo, 2014.

DE OLIVEIRA, Ricardo Mariz. **Fundamentos do Imposto de Renda**. Ed. Quartier Latin, São Paulo. 2008.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário - Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. Ed. Livraria do Advogado, 13ª Edição, Porto Alegre, 2011.

XAVIER, Alberto. **Do Lançamento, Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário**. Ed. Forense, Rio de Janeiro, 1998. Pág. 128.

MARANCA, Alfredo Portinari e HIDALGO, Mauro. **Regulamento do Simples Nacional Comentado**. Ed. FISCOSoft, 2ª Edição, São Paulo, 2013.

ONO, Juliana M. O., GEOVANINI, Daniela e DE OLIVEIRA, Fábio Rodrigues. **Manual Prático do Simples Nacional - Supersimples**. Ed. FISCOSoft, 4ª Edição, São Paulo, 2012.

FERREIRA, Antônio Airton e outros. **Regulamento do Imposto de Renda 1999 Anotado e Comentado**. Ed. FISCOSoft, 15ª Edição, São Paulo, 2012.

BALEEIRO, Aliomar, atualizado por DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário Brasileiro**. Ed. Forense, 12ª Edição, Rio de Janeiro, 2013.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. Ed. Atlas, São Paulo, 2003.

DE QUEIROZ, Luís Cesar Souza. **Imposto Sobre a Renda - Requisitos para uma Tributação Constitucional**. Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2003.