



Universidade de Brasília – UnB  
Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade - FACE  
Departamento de Ciências Contábeis e Atuárias – CCA  
Bacharelado em Ciências Contábeis

MARIA LUIZA DA SILVA ANDRADE

**FATOR LIMITANTE DA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS:  
O impacto da escolha da forma de tributação pelo Lucro Real**

Brasília, DF  
2013

Professor Doutor Ivan Marques de Toledo  
Reitor da Universidade de Brasília

Professor Doutor Roberto de Goés Ellery Júnior  
Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

Professor Mestre Wagner Rodrigues dos Santos  
Chefe do Departamento de Ciências Contábeis

Professora Mestre Rosane Maria Pio da Silva  
Coordenadora de Graduação do curso de Ciências Contábeis – diurno

Professor Doutor Bruno Vinícius Ramos Fernandes  
Coordenador de Graduação do curso de Ciências Contábeis - noturno

MARIA LUIZA DA SILVA ANDRADE

FATOR LIMITANTE DA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS:  
O impacto da escolha da forma de tributação pelo Lucro Real

Trabalho de Conclusão de Curso  
(Monografia) apresentado ao  
Departamento de Ciências Contábeis e  
Atuariais da Universidade de Brasília,  
como requisito parcial à conclusão da  
disciplina Pesquisa em Ciências Contábeis  
e consequente obtenção do grau de  
Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Mestre. Paulo César de  
Melo Mendes

## FICHA CATALOGRÁFICA

ANDRADE, MARIA LUIZA DA SILVA

Fator limitante da Compensação de prejuízos: O impacto da escolha da forma de tributação pelo Lucro Real.

Orientação de Paulo César de Melo Mendes - Brasília, 2013.

Monografia - Universidade de Brasília – Brasília. DF. Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais, 2013.

1. Lucro Real Anual 2. Lucro Real Trimestral 3. Fator limitante 4. Compensação de prejuízo fiscais 5. Planejamento tributário

*Dedico este trabalho a todos aqueles que sempre acreditaram em mim e me incentivaram a buscar novos desafios, especialmente a minha família e amigos pelo incentivo e apoio.*

## **AGRADECIMENTOS**

Primeiramente, agradeço a Deus por ter conseguido alcançar mais um objetivo. Com a conclusão deste trabalho sela mais uma etapa da minha vida, para dar início a outras.

Muitos foram aqueles que me apoiaram e contribuíram para que eu continuasse buscando os meus objetivos. Com isso, gostaria de agradecer principalmente meus familiares e amigos por não permitir que eu desistisse dos meus sonhos, agradeço pelo carinho e compreensão de todos.

Ao Professor mestre Paulo César de Melo Mendes, pelo sua orientação e, pelo grande incentivo e contribuição para tornar este trabalho possível. Agradeço pela disponibilidade em doar seu tempo para me orientar, principalmente, nos momentos mais confusos para a realização deste trabalho.

A todos os professores e servidores da Universidade de Brasília que passaram por minha vida acadêmica, pelo conhecimento transmitido e apoio concedido.

A todas as empresas que disponibilizaram parte de seu tempo para participar e contribuir para a realização deste trabalho.

Enfim, agradeço a todos que de uma maneira ou de outra participaram e contribuíram para a concretização desta etapa de minha vida.

## LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Gráfico 1 – Arrecadação da Receita do IRPJ em relação do PIB.....	28
Gráfico 2 – Percentual de empresas que adotam ou não Planejamento Tributário.....	39
Gráfico 3 – Benefício Fiscal .....	40
Gráfico 4 – Expectativa do Planejamento Tributário .....	42

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Justificativa das empresas pela escolha da tributação .....	39
Quadro 2 – Frequência da escolha de periodicidade .....	40
Quadro 3 – Tipo de planejamento .....	41



## **FATOR LIMITANTE DA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS: O impacto da escolha da forma de tributação pelo Lucro Real**

### **RESUMO**

A Lei nº 8.981/95 implementou o fator limitante da compensação do prejuízo fiscal o qual pode ser compensado totalmente, no caso da apuração pelo lucro real anual; e parcialmente, no caso da escolha pelo lucro real trimestral. Assim, este trabalho busca primeiramente explanar a questão da constitucionalidade desse fator limitante; e em seguida identificar as preferências das empresas quanto à forma de tributação. Outro ponto discutido no decorrer deste trabalho é a importância da ferramenta do planejamento tributário, visto que a diferente escolha da forma de tributação onera as empresas de forma distintas, recolhendo para os cofres públicos mais, ou muitas vezes menos, do que em comparação com a outra modalidade de tributação. Para alcançar os resultados, a pesquisa utilizou, mediante uma abordagem qualitativa, uma amostra não probabilística, a partir das empresas que obtiveram prejuízo no período de 2012. A coleta de dados foi mediante análise de documentos e através da aplicação de um questionário, onde obtiveram resposta de sete empresas. A análise dos questionários indica que as empresas preferem a apuração do Lucro Real com base Anual, e que a escolha da forma de tributação está diretamente relacionada com o planejamento tributário.

#### **Palavras-chave:**

Lucro Real anual, Lucro Real trimestral, fator limitante, compensação do prejuízo, planejamento tributário.

## SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO .....	12
1.1. Formulação do Problema .....	13
1.2. Objetivo Geral.....	15
1.3. Objetivo Específico.....	15
1.4. Delineamento do trabalho .....	15
1.5. Justificativa .....	16
2. REFERENCIAL TEÓRICO .....	18
2.1. Imposto de renda.....	18
2.1.1. Materialidade do fato gerador .....	19
2.1.2. A distinção entre renda e proventos .....	20
2.1.3. Base de cálculo .....	22
2.1.4. Periodicidade do fato gerador.....	22
2.2. Lucro Real: Sistemática na apuração do Lucro .....	24
2.2.1. Lucro Real e Lucro Contábil .....	26
2.2.2. Período de Apuração do Lucro Real.....	27
2.2.2.1. Apuração Trimestral.....	27
2.2.2.2. Apuração Anual: recolhimento por estimativa.....	28
2.3. Compensação do prejuízo .....	28
2.3.1. O impacto na escolha da periodicidade .....	30
2.4. Fisco versus Contabilidade Societária .....	32
2.4.1. A Lei nº 11.638/07 e o Lucro Real .....	33
2.5. Planejamento Tributário .....	33
3. METODOLOGIA .....	36
3.1. Descrição da pesquisa .....	36
3.2. Coleta de dados .....	37
3.2.1. Pesquisa documental .....	37
3.2.2. Aplicação do Questionário .....	37
3.3. População e Amostra .....	38
4. ANÁLISE DOS RESULTADOS.....	39
4.1. Análise de dados: Compensação de prejuízo.....	39
4.2. Análise Descritiva dos resultados - Questionário .....	40

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS .....	45
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....	47
APÊNDICE A .....	52

## 1. INTRODUÇÃO

O Brasil é o quinto país do mundo com maior carga tributária, o equivalente a 36% do PIB, de modo que as empresas para otimizarem sua lucratividade precisam analisar a melhor situação em que ela incorrerá em menor ônus tributário, ou seja, a instituição planeja a alternativa que visará reduzir ou até mesmo suprimir essa carga tributária. O planejamento tributário é uma ferramenta primordial para o bom resultado econômico de uma organização, de modo que envolve a escolha de situações fáticas de forma a proteger os seus interesses individuais.

É natural que as pessoas, tanto física quanto as jurídicas, procurem evitar situações em que tenham de recolher tributos de maneira a escolherem a que lhe expõe em maiores segurança e melhores consequências econômicas (OLIVEIRA, 2011). Portanto, a atividade de planejamento tributário representa a organização dos negócios, do patrimônio e os atos dos gestores para reduzir o peso dos tributos, de maneira a partilharem maiores lucros aos seus sócios e acionistas.

No Brasil, as pessoas jurídicas possuem, quando não obrigadas, três opções de escolha da forma como serão tributadas: pelo lucro real, que é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões e compensações autorizadas pela legislação tributária; pelo lucro presumido ou pelo lucro arbitrário onde essas duas últimas opções são formas mais simplificadas de se apurar o imposto a recolher. Conforme dados coletados no sítio da receita federal, em 2012, aproximadamente 63% da arrecadação do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ é referente ao lucro real, de modo que o estudo priorizará em analisar essa forma de tributação, visto o seu peso na arrecadação do país.

O imposto de renda é um tributo que incide sobre a renda e proventos de qualquer natureza, ou seja, sobre os acréscimos patrimoniais, e sobre as disponibilidades econômicas que as pessoas auferem em um determinado período. Esse imposto é caracterizado como um tributo geral e universal, além de ter caráter de ser pessoal e gradativo de acordo com a capacidade econômica de cada contribuinte. Com isso, a pesquisa, primeiramente, apresentará a evolução do imposto de renda no país, onde em 1995, a legislação que regulamenta tal tributo sofreu alteração, introduzindo uma limitação na compensação do prejuízo de 30% do lucro líquido.

A primeira parte do trabalho abordará o conceito constitucional do imposto de renda, onde o principal objeto de estudo é o lucro, o qual representa os acréscimos patrimoniais de

um determinado período. Conjuntamente a essa abordagem, será trabalhado a discussão quanto à constitucionalidade que norteia o fator limitante da compensação do prejuízo do imposto de renda.

Através da contabilidade é possível mensurar o montante a ser recolhido aos cofres públicos pela empresa quanto ao imposto de renda e a contribuição social sobre o lucro líquido. Isto é, a apuração do lucro real decorre da apuração do lucro líquido o qual é o lucro contábil determinado a partir dos princípios gerais de contabilidade e das normas determinadas pela ciência contábil, observadas as disposições da lei 6.404/76. E sendo assim, a segunda parte do trabalho apresentará a influência que o Fisco exerce sobre a contabilidade, e as mudanças que ocorreram a partir da Lei 11.638/07, onde atualmente verifica uma distinção da contabilidade societária com a tributária para atender as finalidades distintas de cada usuário, fornecendo informações da realidade financeira da instituição.

E em seguida, a pesquisa apresenta uma análise comparativa do impacto e das preferências das empresas na escolha da apuração da periodicidade, anual ou trimestral, da modalidade de tributação pelo lucro real, visto que apesar de optarem pela mesma modalidade, conforme for escolhido o período de apuração, o tributo a ser recolhido diferencia. Isso porque, o lucro real trimestral não traz vantagem quanto à compensação do prejuízo visto a limitação prevista na legislação, enquanto o lucro real anual a compensação do prejuízo do período é total.

Vale destacar que a análise foi feita através de uma seleção de empresas que obtiveram prejuízo no ano de 2012, de acordo com a publicação da revista exame. E a partir dessa seleção das empresas, foi encaminhado a elas um questionário cujo objetivo é de coletar dados, de maneira a identificar as possíveis preferências da modalidade de tributação, diante do fator limitante do prejuízo.

E por fim, o estudo apresenta os resultados, que apontam que é possível reduzir a carga tributária de uma empresa a partir do seu prejuízo, desde que ela realize um bom planejamento tributário.

### **1.1. Formulação do Problema**

A partir de 1995, foi promulgada uma Lei que estabeleceu uma limitação de 30% do lucro líquido que poderia ser compensado. Conforme o documento de análise da arrecadação das receitas federais (Receita, 1995), em 1995 a arrecadação das Receitas Federais registrou um crescimento real de 7,70% em relação ao ano anterior. E uma das possíveis justificativas

que influenciou o desempenho dessa arrecadação foi à medida fixada pela Lei nº 8.981/95, a qual definiu uma limitação da compensação do prejuízo ao percentual de 30% do lucro obtido pela empresa.

A compensação consiste nos prejuízos apurados no término do período-base, que poderão ser compensados com o lucro líquido ajustado apurado nos períodos subsequentes, inexistindo prazo para a compensação, mas deve ser levado em consideração o fator limitante de 30%. Vale ressaltar que os prejuízos de natureza não operacional só poderão ser compensados com os resultados de mesma natureza, observando sempre o limite de 30% destes mesmos lucros.

Por partir de uma consideração das receitas e despesas ocorridas no período, o lucro real possivelmente é o que mais se aproximaria do resultado efetivamente auferido pelo contribuinte (SCHOUERI, 2010). No entanto, ao limitar o prejuízo, o contribuinte não estaria efetivamente recolhendo o que é devido para o Estado, sendo assim, uma aproximação da realidade. E conseqüentemente, em se tratando de renda tributável de pessoa jurídica que para ser apurado importará a verificação de eventuais prejuízos anteriores à sua ocorrência, ao limitar o prejuízo, a administração tributária está alterando a livre iniciativa em que se baseia a ordem econômica, ou seja, o prejuízo é o resultado natural da atividade empresarial, assim como os lucros, devendo ser compensado integralmente (ROCHA, 1995).

Com isso, observado que o imposto de renda das pessoas jurídicas tem fato gerador periódico podendo ser escolhido por período-base trimestral ou anual cuja essa última forma de apuração o pagamento deverá ser feito por estimativa mensal, o presente estudo tenta entender as seguintes problemáticas:

- a) *De acordo com a publicação da revista exame, que apresenta os maiores prejuízos das empresas no período de 2012, quais são suas preferências da modalidade de tributação? E se para elas, ao optarem pelo lucro real anual é mais vantajoso em comparação com base trimestral?*
- b) *E o fator limitante da compensação do prejuízo é constitucional?*

Portanto, o propósito do trabalho é tentar identificar as preferências de apuração pelas empresas e explicar o impacto dessa preferência na escolha da periodicidade na apuração do lucro real, visto que há um fator limitante da compensação do prejuízo empregada pela legislação vai contra a ordem econômica natural da atividade organizacional. Observado que aparentemente, a apuração pelo Lucro Real com base trimestral, o fator limitante da compensação do prejuízo onera a empresa, pois o prejuízo fiscal persiste a mais tempo em

comparação com a de base anual. Isto é, a apuração com base trimestral verifica uma antecipação do imposto, onde a compensação ocorre mais lenta de maneira que leva mais tempo para ser liquidada.

## **1.2. Objetivo Geral**

O objetivo geral dessa pesquisa é promover um estudo nas empresas que apresentaram no ano de 2012 prejuízos; e com isso, tentar identificar as preferências das empresas quanto à forma de tributação. Isto é, analisar as características da opção da modalidade tributária, trimestral ou anual, a partir do fator limitante da compensação do prejuízo.

## **1.3. Objetivo Específico**

Após definir o objetivo geral, são definidos os objetivos específicos para alcançar as metas da pesquisa:

- I. Explanar a inconstitucionalidade do fator limitante da compensação do prejuízo;
- II. Identificar, a partir da legislação sobre limitações das compensações de prejuízo fiscais, se é vantajoso para a empresa adotar a modalidade lucro real com base anual, visto que o montante a ser compensado pode ser maior em comparação com base trimestral;
- III. Através da pesquisa realizada sobre as empresas que apresentaram prejuízo no ano de 2012, analisar qual foi o tipo de regime tributário escolhido por elas;
- IV. Identificar a preferência das empresas;
- V. Demonstrar a importância do planejamento tributário, diante do impacto da escolha da forma de tributação.

## **1.4. Delineamento do trabalho**

Para o embasamento dessa pesquisa, primeiramente, buscou-se através de outros estudos correlacionados com o tema, em pesquisa bibliográfica e na legislação brasileira pertinente, pontos importantes para consolidar a parte teórica da pesquisa; e em seguida,

houve uma coleta de dados, através de um questionário, em empresas que apresentaram no período 2012 prejuízos, a fim de materializar a parte teórica com o contexto real das empresas.

Com enfoque quantitativo, o trabalho busca entender o fenômeno da limitação da compensação do prejuízo, juntamente em buscar compreender qual é o impacto que esse fenômeno provoca para as empresas a partir da delimitação da amostra. A partir da pesquisa da revista Exame, a qual apresentou as melhores e maiores empresas no período de 2012, selecionou as empresas que obtiveram os maiores prejuízos nesse período, tratando-se assim, de uma amostra não probabilística. Após análise das empresas, foi encaminhado um questionário com o objetivo de identificar as preferências das modalidades tributárias das empresas.

Vale ressaltar, que de acordo com a revista, os valores publicados dos prejuízos estão ajustados – considerando a variação da inflação – para 31 de dezembro de 2012.

E por fim, com base na problemática apresentada, o tema proposto aponta importantes considerações para o mercado juntamente com o ambiente acadêmico, visto que o tema apresenta relevância ao tentar identificar as preferências das modalidades de tributação.

### **1.5. Justificativa**

Como já dito mais acima, no Brasil, o peso da carga tributária é elevado. E com isso, é perfeitamente comum as empresas planejarem seus negócios de maneira a minimizar o custo tributário antes da ocorrência do fato gerador.

Os lucros ou os prejuízos são consequência do desempenho da atividade empresarial, considerada a empresa enquanto atividade econômica organizada. E é certo que toda empresa se constitui para realizar lucros, mas vale lembrar que os prejuízos apurados pela empresa durante um período podem estar inclusos nesse planejamento. Daí que prejuízo apurado não se constitui necessariamente em resultado adverso: o montante apurado pode ser considerado um bom resultado, caso este resultado indicasse nas previsões realizadas pela empresa (ROCHA, 1995).

Observado que a atividade empresarial é perene, ou seja, ao considerar a continuidade da empresa, a ocorrência de eventuais prejuízos são circunstâncias que devem ser ponderadas pela organização. A pesquisa contribui com o meio empresarial evidenciando que apesar de ser uma mesma forma de tributação, pelo lucro real, o imposto a recolher no período difere



conforme a sua periodicidade devido à limitação imposta pela legislação, afirmando a importância do planejamento tributário.

Embora o tema não seja inovador, desperta interesse devido a sua relevância. No meio acadêmico, o imposto de renda desperta o interesse de estudiosos visto sua complexidade e conflito com as leis ordinárias e a Constituição Federal com a caracterização da renda, e a constitucionalidade da limitação da compensação do prejuízo.

Portanto, essa pesquisa contribui com o mercado e para o meio acadêmico, pois analisará o impacto na escolha do período de apuração do lucro real em contrapartida com a busca do entendimento da legislação vigente, principalmente da definição do que vem a ser renda, onde é o fato gerador de tal tributo. E assim, compreender a constitucionalidade ou a inconstitucionalidade da limitação da compensação do prejuízo.

## 2. REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1. Imposto de renda

O peso da carga tributária sobre a economia é alto e cresce progressivamente, de maneira que a situação atual do país, aproximadamente, 36% do PIB, conforme pesquisa da Revista Exame (2013), corresponde a arrecadação dos tributos, os quais são indispensáveis para sustentar a administração pública. O imposto de renda como um tributo federal de competência da União, equivale a 16,80% da arrecadação total das Receitas administrada pela Receita Federal Brasileira, de acordo com estudo de análise da arrecadação de 2012 realizada pela mesma.

Ferreira (1986) considera que a origem do tributo vem desde tempos antigos dos quais em troca de proteção, os senhores feudais cobravam dos camponeses metade de sua produção. Portanto, o princípio do imposto deriva do chamado patrimônio Real, ou seja, eram obtidos sob a forma de rendimentos, extraídos do patrimônio dominial, os quais eram administrados pelos senhores feudais, reis ou imperadores. Práticas como dízimos, vintenenas, ou quinto podem ser consideradas como precursoras do imposto de renda.

No Brasil, com o termo *imposto de renda* somente foi introduzido a partir de 30 de dezembro de 1922, através da Lei Orçamentária nº 4.625 cujo artigo 31 referia-se:

Fica instituído o imposto de renda, que será devido anualmente, por toda pessoa física ou jurídica, residente no território do País, e incidirá, em cada caso, sobre o conjunto líquido dos rendimentos de qualquer natureza.

Na Constituição Federal de 1988, no artigo 153, inciso III, estabelece a essência da incidência tributária do imposto de renda, isto é, o de auferir renda e proventos de qualquer natureza; e o código tributário nacional fica responsável de regulamentar tal tributo, a partir dos seus artigos 43 a 45, conjuntamente com o decreto nº 3.000/99.

A Carta Maior definiu os aspectos do imposto de renda, sujeitando-o a princípios específicos como generalidade, universalidade e progressividade, estruturando-o como um tributo pessoal. Características essas que devem ser combinadas com os demais princípios constitucionais tributários, de maneira que o imposto de renda deve atingir todas as pessoas e todas as formas de rendimento, se atendo aos princípios da capacidade contributiva e da igualdade (AMARO, 2011).

A capacidade contributiva, prevista no artigo 145, §1º, da Constituição, refere-se que sempre que possível, os impostos serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, ou seja, o legislador deve levar em consideração a situação particular de cada contribuinte.

### ***2.1.1. Materialidade do fato gerador***

A maior dificuldade do imposto de renda é quanto à distinção do que vem a ser renda e provento. Pela Constituição Federal, o fato gerador de tal tributo é o de auferir renda ou proventos de qualquer natureza, de modo que adquirir renda representa a materialidade do fato gerador do tributo. No entanto, a fim de minimizar contradições sobre o fato gerador de tal imposto, o Código Tributário Nacional aperfeiçoa essas características da materialidade do tributo, apontando o fato gerador como sendo os acréscimos do patrimônio.

O Código Tributário estabeleceu que o âmbito material de incidência do tributo em análise é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza. Assim entendida como produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; e proventos de qualquer natureza, compreendidos como os acréscimos patrimoniais não atingidos pelo conceito de renda, de acordo com a definição prevista no Código Tributário Nacional.

Entende-se disponibilidade jurídica como a renda produzida, mas ainda não recebida, isto é, o fruto pendente do qual já foi produzido, mas ainda não foi colhido, no sentido que alguém passa a dispor juridicamente de um título de crédito; ao passo que a disponibilidade econômica se trata da renda já percebida, ou seja, a renda nas mãos do titular, por exemplo: o fruto produzido e já colhido, (AMARO, 2011).

Assim, o fato gerador do imposto em análise não é a renda propriamente dita, mas a aquisição da disponibilidade da renda, ou dos proventos de qualquer natureza, ou seja, não basta auferir renda, é preciso que se tenha adquirido a disponibilidade (MACHADO, 2011).

O conceito tributário de renda está baseado na distinção do que vem a ser renda ou patrimônio. Essa distinção é essencial, pois discriminar a competência tributária e as limitações ao poder de tributar. Assim, conforme Souza (1954, p.197) patrimônio é o montante da riqueza possuída por um indivíduo em um determinado momento; enquanto renda é o aumento ou acréscimo do patrimônio, verificado entre dois momentos quaisquer de tempo. Isto é, renda é o fruto periódico de uma fonte permanente, ou seja, o patrimônio. Onde

a lei não pode considerar a fonte da renda (patrimônio) como renda, mas o que a lei pode considerar é a transformação da renda em patrimônio (ROLIM, 1995).

A renda há de ser sempre real. No entanto, o Código Tributário Nacional, conforme artigo 44, prevê a determinação da renda mediante presunção, ou arbitramento. Presumindo, ou arbitrário, pode ser o montante da renda, mesmo que Fisco não tenha condições de determinar seu montante real através de elementos que demonstra a existência da renda (MACHADO, 2011).

Portanto, para as pessoas jurídicas, a ocorrência do fato gerador se dá pela obtenção de resultados positivos (lucros) em suas operações, onde esses resultados são produtos periódicos do capital da empresa; sem contar dos acréscimos patrimoniais decorrentes de ganhos de capital. Esses acréscimos patrimoniais são representados pelo lucro, o qual é mensurado através das escriturações contábeis de maneira que torna a Contabilidade imprescindível para sua mensuração.

### ***2.1.2. A distinção entre renda e proventos***

A expressão, *imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza*, deu-se no início pela Constituição de 1934 e foram repetidas nos textos constitucionais posteriores. Contudo, em 1965, tentou suprimir o termo *proventos de qualquer natureza*, mas a Emenda Constitucional nº 18/65 tratou de voltar a utilizar o texto tradicional, visto que a administração tinha o receio que tal eliminação pudesse ser entendida como uma redução do campo de incidência do tributo. Mas, o que se objetivava com tal eliminação, era consagrar a noção de renda como acréscimo patrimonial a qual eliminaria qualquer necessidade de definir a abrangência material do imposto (AMARO, 2011).

E assim, perante sistema tributário disciplinado na Constituição, o Código Tributário Nacional, conforme artigo 43, procurou conceituar renda e proventos como se tratasse dois segmentos distintos, embora contínuos, dividindo ao meio o universo das formas de acréscimo patrimonial, ou seja:

Art. 43 - (...)

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

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

Veja que nesse dispositivo, segundo Amaro (2011, p.399) renda tem sentido restrito, enquanto provento tem sentido residual, ou seja, acréscimos patrimoniais não decorrentes do

capital nem do trabalho, de maneira que todos esses acréscimos que não se comportem no conceito de renda são proventos. Vale ressaltar, que não há renda, nem proventos, sem que haja acréscimo patrimonial, de maneira que podem ser considerados os acréscimos como gênero, enquanto renda e provento se enquadraria como espécies.

Em face das controvérsias, não há uniformidade de entendimento do conceito de renda entre economistas, financistas e juristas, e para evitar conceituações restritivas de renda, referiu-se também a Constituição ao termo proventos de qualquer natureza, utilizando os termos como sinônimos, embora não o sejam.

No aspecto jurídico, renda é o que a lei definir o que é. No entanto, a definição em Lei é o último passo para conceituar renda, visto o vasto campo de interpretação que o termo permite. Assim, dentro dos limites dos conceitos econômicos, renda seria fenômeno descrito pelo legislador, a qual a Lei restringe-se ao conceito econômico, e o limite do conceito legal de renda é o econômico.

Ao afirmar que o conceito de renda e proventos de qualquer natureza envolve acréscimo patrimonial, o qual se entende como o que foram auferidas menos as parcelas dedutíveis autorizadas por lei, o que não se pode admitir é a tributação de algo que na verdade em momento algum ingressou no patrimônio, implicando incremento do valor líquido deste (MACHADO, 2011).

Em suma, quando a Constituição (desde 1934) se refere à *renda e proventos de qualquer natureza*, parece ter sido utilizada para não deixar eventuais dúvidas de que todo ingresso de riqueza nova no patrimônio de alguém, qualquer que seja a origem desse proveito, é passível de incidência do tributo. Em vigor, ainda que a Constituição dissesse “renda”, não estaria vedada essa definição ampla do campo material do imposto, segundo a teoria do acréscimo patrimonial (AMARO, 2011).

A teoria renda-acréscimo patrimonial adota o conceito de renda a partir da comparação da situação patrimonial em dois momentos distintos (SCHOUERI, 2010). A teoria consiste em definir renda como todo acréscimo patrimonial, através do ingresso, independentemente dele ter sido consumido ou reinvestido, considerado os bens materiais, imateriais ou serviços avaliáveis em moeda corrente de caráter oneroso ou gratuito, que importe o patrimônio líquido de determinada pessoa, em certo período de tempo. Isto é, renda é o aumento do poder econômico de uma pessoa, que pode ser mensurado por esse efetivo aumento patrimonial.

Portanto, o que se pretendeu com os termos, *renda e proventos de qualquer natureza*, foi consagrar a teoria do acréscimo patrimonial para a conceituação do fato gerador do imposto de renda.

### **2.1.3. Base de cálculo**

Dispõe no artigo 44 do Código Tributário Nacional que a base de cálculo do imposto de renda é "o montante, real, arbitrário ou presumido, da renda ou proventos tributáveis". A lei ordinária coube à responsabilidade de definir e precisar a aplicação da base de cálculo.

Para a pessoa jurídica, a base de cálculo do imposto é o lucro que conforme o critério de tributação pode ser real, arbitrário ou presumido. E em se tratando de pessoa física, a base de cálculo é a tributação da renda real, apurada a vista dos rendimentos efetivamente recebidos.

O lucro real, que constitui a base de cálculo do imposto de renda, é o lucro líquido contábil do exercício ajustados pelas adições, exclusões e compensações autorizadas pela legislação fiscal (Decreto-lei nº 1.598/77, artigo 6º).

O lucro presumido e o lucro arbitrário são determinados mediante a utilização de parâmetros legais e regulamentares, com o objetivo de propiciar ao contribuinte uma forma de tributação simplificada, no caso do lucro presumido, onde a base de cálculo é calculada mediante aplicação de percentuais sobre a receita bruta; ou propiciar ao Fisco condições de definir a matéria da tributação, quando é imprestável a contabilização ou esta não observa as condições legais.

Amaro (2011, p. 403) resume a base de cálculo, como sendo a "medida ou expressão de grandeza da materialidade do fato gerador, em que consiste, portanto, no montante da renda ou dos proventos adquiridos".

### **2.1.4. Periodicidade do fato gerador**

A obrigação tributária principal, que tem como objeto o pagamento do tributo, nasce com a ocorrência do fato gerador. No artigo 114 do Código Tributário Nacional dispõe a definição da situação do fato gerador como necessária e suficiente à sua ocorrência para o pagamento do tributo.

No início dos tempos do imposto de renda predominou a ideia tradicional de que o fato gerador do imposto de renda ocorreria no momento em que o contribuinte adquirisse disponibilidade econômica ou jurídica independente do período-base. O tributo teria um fato gerador complexo visto que do decurso do período-base ou no último dia do período, a tributação alcançava a renda adquirida anteriormente, ou seja, podia ser tributado no primeiro

dia do período-base seguinte sem que isso se configure aplicação retroativa da lei, (CAMPOS, CAMPOS, 2011).

No entanto, atualmente, a predominância entre os tributaristas em defender que se trata de um tributo que tem como fato gerador periódico, e não complexo. Isto é, a renda tributável deve ser medida em período de tempo, onde ao longo do período possa apurar o montante do acréscimo patrimonial. Para compor o montante tributável são considerados os ingressos brutos deduzidos dos dispêndios autorizados pela legislação pertinente.

Conforme Amaro (2011, p. 403):

O período de formação da renda tributável não pode ser muito curto, sob pena de prejudicar a personalização do tributo e a adequação à capacidade contributiva: o indivíduo que, episodicamente, tem um rendimento elevado não possui a mesma capacidade contributiva de outro indivíduo que perceba, consistentemente, renda elevada. Feita a apuração após período mais longo, esse efeitos de pico de renda tendam a ser neutralizados.

O período de apuração de um ano é considerado razoável, ao passo que muitos países adotam a mesma periodicidade visto que corresponde também ao período de apuração dos balanços societários das empresas.

O sistema busca arrecadar o tributo na medida em que a renda vá sendo realizada. A preocupação da administração é quanto o distanciamento da arrecadação em relação ao momento da percepção da renda, onde pode encontrar o contribuinte com problemas de liquidez ou mesmo de capacidade financeira para contribuir. A simultaneidade da cobrança do tributo e da produção da renda evita o risco de flutuações bruscas no fluxo de renda do contribuinte (AMARO, 1995).

Para harmonizar as diferentes preocupações, a lei nº 9.430/96 adotou o mecanismo de apuração trimestral da base de cálculo do imposto, embora o contribuinte ainda possa optar pela apuração em 31 de dezembro de cada ano, com recolhimentos mensais por estimativa.

Com isso, sem abandonar a anualidade da apuração do imposto de renda, e com o intuito de antecipar a arrecadação, e assim, diminuir o risco da falta de liquidez do contribuinte, passou a definir o fato gerador de modo a aproximá-lo do momento da percepção dos ingressos da renda pelo contribuinte. Nota-se que essa reformulação refletiu impactos positivos para o sistema tributário, visto que houve um crescimento do recolhimento em 1997 das maiores empresas declarantes do lucro real, conforme dados da análise da arrecadação das receitas federais.

## 2.2. Lucro Real: Sistemática na apuração do Lucro

Uma das formas de tributação das pessoas jurídicas é o lucro real, onde consiste à base de cálculo das pessoas jurídicas em determinado período, e que em geral pode ser entendido como acréscimo real do patrimônio da empresa.

Primeiramente, consideram-se pessoas jurídicas conforme o artigo 147 do regulamento do imposto de renda - RIR para fins de apuração do tributo:

Art. 147 - (...):

- I - as pessoas jurídicas de direito privado domiciliadas no País, sejam quais forem seus fins, nacionalidade ou participantes no capital;
- II - as filiais, sucursais, agências ou representações no País das pessoas jurídicas com sede no exterior;
- III - os comitentes domiciliados no exterior, quanto aos resultados das operações realizadas por seus mandatários ou comissários no País.

E de acordo com o artigo 14 da Lei nº 9.718/98, obrigatoriamente, terão que ser tributadas com base no lucro real as pessoas jurídicas, sendo para as demais empresas opcional.

Art. 14 - (...):

- I - cuja receita total, no ano-calendário anterior, seja superior ao limite de R\$ 24.000.000,00 (vinte e quatro milhões de reais), ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a doze meses;
- II - cuja receita total, no ano-calendário anterior seja superior ao limite de R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais), ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 (doze) meses;
- III - 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 12 (doze) meses;
- IV - cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta;
- V - que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundo do exterior;
- VI - que, autorizadas pela legislação tributária, usufrua de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto;



VII - que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, na forma do art. 2º da Lei nº 9.430, de 1996;

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

IX - que explorem as atividades de securitização de créditos imobiliários, financeiros e do agronegócio.

A expressão lucro real consta no texto do artigo 247 do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99) como sendo a soma algébrica das parcelas: a) lucro líquido do exercício de apuração; b) mais as adições indicadas por lei como não deduzíveis; e c) menos as exclusões autorizadas em lei. Deve-se lembrar de também compensar os prejuízos de exercícios anteriores ao do período em apuração.

A palavra *real* é utilizada em oposição aos outros termos de apuração, presumido e arbitrário, com o objetivo de exprimir o que existe verdadeiramente de fato, enquanto os demais seriam meras aproximações. De acordo com SCHOUERI (2010, p. 242), "o lucro real, por partir de uma consideração das receitas e despesas, seria o que mais se aproximaria da renda efetivamente auferida pelo contribuinte.". Isto é, apesar do lucro real também sustentar uma série de presunções e aproximações, visto que se trata de convenções contábeis e fiscais, é a forma mais completa, pois é o mais preciso e mais apurado, onde a apuração da tributação ocorre mediante a escrituração que abrange todas as operações do contribuinte, os resultados apurados em suas atividades.

Quanto ao reconhecimento das receitas, das despesas e dos custos para apuração do resultado do exercício, observa-se que o regime de tributação, adotado pela legislação brasileira, é o da competência, de acordo com o artigo 187, §1º, da Lei da Sociedade por Ações, Lei nº 6.404/76, a qual aponta "na determinação do resultado do exercício serão computados: a) as receitas e rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos".

Conforme o regime de competência, os fatos que originam os acréscimos ou reduções patrimoniais devem ser registrados no momento em que juridicamente ou economicamente sejam adquiridas essas receitas ou incorridas em despesas, ou seja, as receitas e as despesas devem ser registradas na apuração do resultado do exercício, independentemente de recebimento ou do seu pagamento (CAMPOS, CAMPOS, 2011).

Como referido mais acima, o fato gerador desse tributo é periódico, período este que é fixado no Decreto nº 3.000/99, artigo 220 e 221. Os períodos de apuração deverão ser trimestralmente, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário; ou anualmente, encerrado em 31 de dezembro de cada ano. Sendo nesse último caso, a pessoa jurídica terá que pagar, mensalmente, o imposto de renda sobre o lucro calculado por estimativa. O imposto deverá ser pago até o último dia útil do mês seguinte. Vale destacar que adoção da forma de pagamento do imposto é irrevogável para todo o ano-calendário.

A alíquota do imposto de renda é de 15%, e sobre a parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder o valor resultante de R\$ 20.000 (vinte mil reais) ficará sujeita à incidência de adicional de 10%.

Com isso, integram a base de cálculo do lucro real todos os ganhos e rendimentos de capital, independentemente da natureza, da espécie ou da existência de títulos ou contrato escrito. A escrituração deverá ser mantida em observância aos critérios contábeis uniformes e de consistência.

Um ponto a ser destacado é quanto aos livros fiscais e comerciais que são obrigatórios. O lucro real além de exigir esses livros, exige que seja elaborado o Livro de Apuração do Lucro Real, conhecido como LALUR, o qual consiste na transcrição da demonstração do lucro real e o qual mantém os registros de controle de prejuízos fiscais e outros valores que podem influenciar na determinação do lucro real de exercícios subsequentes e que não constam na escrituração comercial.

### ***2.2.1. Lucro Real e Lucro Contábil***

O lucro real, que é base de cálculo do imposto de renda, não se identifica com o lucro contábil, que é o lucro líquido apurado pela movimentação patrimonial da empresa. Contudo, o lucro real é subordinado ao lucro contábil visto que o ponto de partida do lucro real é o lucro líquido contábil.

Primeiramente, o lucro líquido contábil do exercício chega a partir do somatório das receitas e despesas, assim como no lucro real, embora nem toda receita e despesa reconhecida pela contabilidade sejam igualmente reconhecidas para fins tributários. Isto é, determinados valores, mesmo que sejam contabilizados como reduções patrimoniais e afetem o resultado comercial, não são considerados despesa para o fisco, ou porque não atendam determinadas condições para a dedução, ou simplesmente, por haver limitações legais para quantificação

desse gasto; ou mesmo, os valores que constituem receita que aumentam o lucro contábil, mas não são tributáveis e por isso são excluídos da base de cálculo do tributo. Por exemplo: os lucros e dividendos recebidos de outra empresa. Mesmo que esse dividendo signifique um acréscimo patrimonial para a empresa beneficiária, essa parcela de dividendo não é tributável, pois já o foi tributado na origem, na empresa que o distribuiu, ou seja, para que não haja a bitributação, esse valor somente será tributado na origem.

Em todos os casos, o lucro contábil deve ser ajustado mediante registro fiscal das adições e exclusões, para fins de determinação da base de cálculo do tributo. E diante das disparidades entre as normas contábeis e as tributárias, o contribuinte vê-se diante de elaborar e apresentar duas demonstrações financeiras paralelas. Contudo, não significa dizer que o contribuinte terá que elaborar duas demonstrações completamente distintas; mas sim, que a partir das demonstrações financeiras levantadas para efeitos comerciais, haverá adaptações, onde aplicará ajustes previstos na norma tributária de modo a determinar o resultado tributário.

Portanto, a relação do lucro contábil e do lucro real é direta, pois para determinar o lucro real, é preciso que seja determinado previamente o lucro líquido contábil, calculado de acordo com as normas comerciais, para posteriores ajustes. Nota-se a total dependência do resultado tributário à Contabilidade.

### ***2.2.2. Período de Apuração do Lucro Real***

Conforme dito mais acima, o período de apuração do tributo é trimestralmente ou anualmente (artigo 220 e 221, do Decreto nº 3.000).

#### **2.2.2.1. Apuração Trimestral**

Nesse caso, considera-se o período de três meses para a apuração do tributo de maneira que os períodos se encerram nos dias 31 de março, sendo o próximo período dia 30 de junho e assim subsequente para os períodos de 30 de setembro e 31 de dezembro, sendo assim, a empresa fica responsável por levantar quatro balanços durante um ano.

O pagamento do imposto de renda devido poderá ser pago em quota única no mês seguinte ao trimestre; ou o contribuinte tem a opção pagar em três quotas mensais, com acréscimo de juros.

#### 2.2.2.2. Apuração Anual: recolhimento por estimativa

Opcionalmente, a pessoa jurídica pode optar pela apuração do lucro real em 31 de dezembro, a qual deverá realizar recolhimento mensais do imposto de renda, calculados sobre base de cálculo estimada determinada mediante percentuais aplicados sobre a receita bruta acrescida dos ganhos, sendo considerada uma antecipação do valor devido.

A empresa poderá suspender o pagamento do tributo devido, caso a mesma demonstre, através das demonstrações financeiras e do balanço, que o valor acumulado já pago excede ao valor do imposto, incluído o adicional, calculado com base no período em questão.

Diferentemente da apuração com base no Lucro Real trimestral, com base em lucro estimado, ao final do período, ou seja, na data de encerramento de suas atividades, o total a ser recolhido mensalmente deve ser comparado com aquele apurado com base no lucro real anual, e essa eventual diferença deve ser recolhida ou simplesmente compensada.

### 2.3. Compensação do prejuízo

Ao se discutir sobre os resultados negativos (prejuízos) apurados de uma empresa, nota-se uma unanimidade em dizer que se trata de uma perda patrimonial, tanto que a legislação comercial quanto a legislação tributária consideram que deve sempre haver a compensação posterior desses resultados, mediante os resultados positivos (lucros) apurados no decorrer dos períodos subsequentes. Isso porque os prejuízos são partes indissociáveis do conceito de acréscimo patrimonial.

No argumento do autor Carvalho (1997 apud ANDRADE FILHO, 2010) o prejuízo faz parte da norma que determina a obrigação de pagar o tributo após a ocorrência do fato gerador, ou seja, o de auferir renda. O prejuízo faz parte da composição do acréscimo patrimonial não, sendo assim, possível dissociá-lo da mesma norma, separando-o de sua materialidade.

Não se deve ignorar a ideia que os prejuízos, assim como os lucros, apurados durante um período possam estar dentro das previsões do planejamento da empresa, visto que ambos se remetem diretamente à atividade empresarial, considerando a empresa enquanto atividade econômica organizada (ROCHA, 1995). E com isso, pode-se afirmar que o prejuízo constitui um resultado contrário ao do lucro, possibilidades decorrentes da livre iniciativa econômica; e sendo assim, todos os resultados negativos apurados devem ser compensados com os lucros

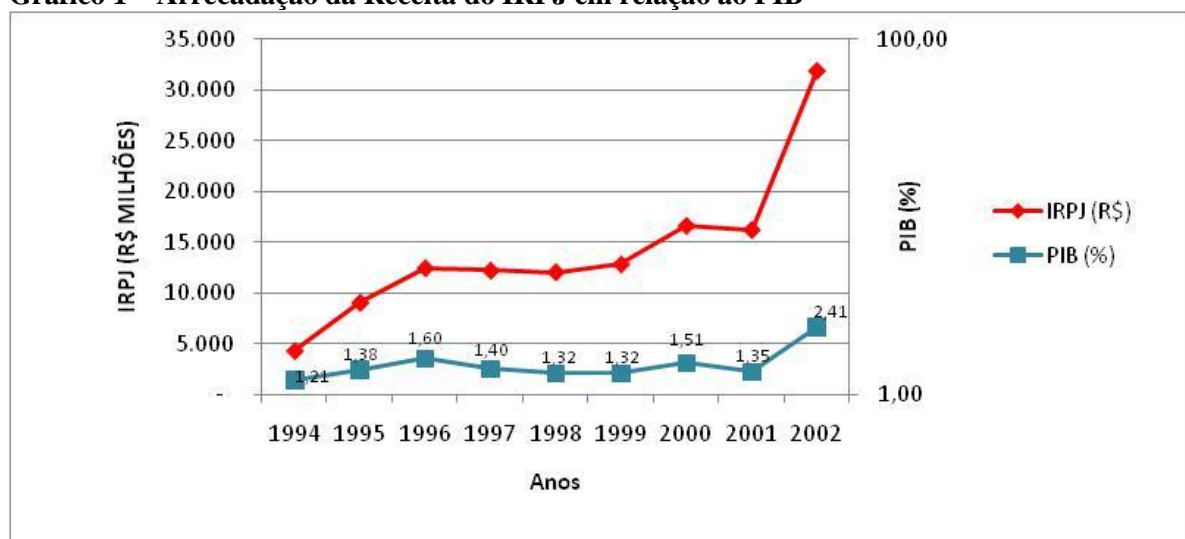
futuros, a fim de recompor o patrimônio da empresa e apurar o efetivo valor do acréscimo patrimonial, para assim poder haver a tributação e apurar o valor do imposto de renda devido.

A legislação brasileira sempre considerou o transporte de prejuízo para períodos subsequentes, e com a Lei nº 8.383/91 não há mais limite temporal para as compensações dos resultados negativos. Foi a partir da Lei nº 154/47 que instituiu que os contribuintes do imposto de renda calculassem o imposto abatendo na base de cálculo o valor dos prejuízos apurados nos períodos-base anteriores. A compensação era feita na escrituração contábil e pelo valor contábil dos prejuízos, embora ficasse condicionada a não existência das contas: reserva de lucros e/ou lucros acumulados.

A Lei nº 8.383/91 promulgou diversas alterações quanto à compensação dos prejuízos. Primeiramente, tratou de suprimir o prazo máximo para compensação de prejuízos fiscais, inexistindo prazo decadencial para a sua compensação, além de estender a todas as pessoas jurídicas, inclusive às atividades agrícolas e pastoris.

Um marco diferencial para o regulamento das compensações foi dado pelas Leis nº 8.981/95 e 9.065/95, pois elas alteraram drasticamente as características da compensação de prejuízo, ao prescreverem a limitação da compensação do valor dos resultados negativos a 30% do valor do lucro real apurado antes dessa compensação. A partir deste momento, observa-se que no ano de 1996, em comparação com o ano de 1995, houve um acréscimo real de 24,14% na arrecadação administrada pela Receita Federal, devido essas alterações na legislação do imposto de renda<sup>1</sup>, conforme pode ser observado no gráfico 1.

**Gráfico 1 – Arrecadação da Receita do IRPJ em relação ao PIB**



Fonte: Receita Federal  
Elaborado pela autora

<sup>1</sup> Dados retirados no relatório de arrecadação de dezembro de 1996. Disponível no sítio da Receita.

Como se pode notar no gráfico 1, no período de 1995, quando foi instituído o fator limitante dos prejuízos fiscais, a arrecadação da receita referente ao IRPJ aumentou de acordo com o Produto Interno Bruto (PIB) do país.

Segundo legislação do Imposto de renda (artigo 509 do RIR/99) permite as pessoas jurídicas reduzir o lucro real apurado no período-base através do mecanismo de compensação de resultados negativos fiscais apurados em períodos-base anteriores. Isto é, o montante do prejuízo fiscal controlado na parte B do LALUR é objeto de compensação do Lucro Real. Vale destacar que de acordo com artigo 511 do RIR /99, os prejuízos não operacionais, apurados pelas pessoas jurídicas somente poderão ser compensados com os lucros de mesma natureza, observando também o limite de 30% desse mesmo lucro.

Muitos juristas e estudiosos consideram essa limitação da compensação do prejuízo como sendo inconstitucional, pois desvirtua o conceito constitucional de renda, por incoerência de um acréscimo patrimonial, de modo que a hipótese de tributação é de acordo com um acréscimo patrimonial, e esse acréscimo exige que se deduzam prejuízos anteriores para que somente seja alvo de incidência o valor que representa efetivamente o aumento do patrimônio da pessoa jurídica. E se assim não for, estará descaracterizando o fato gerador do tributo, tributando o patrimônio ao invés das rendas e proventos de qualquer natureza (OLIVEIRA, 1995).

No entanto, o Supremo Tribunal Federal (STF) julgou ser constitucional a questão do fator limitante mediante o recurso extraordinário 344.994. Uma empresa comercial entrou com uma ação no Tribunal Regional Federal 4ª Região. Contudo, devido à repercussão geral, o Supremo Tribunal Federal decidiu atender por um Recurso Extraordinário. A maioria dos ministros considera ser constitucional a limitação da compensação dos prejuízos fiscais, com a justificativa de se tratar de um benefício fiscal e, sendo assim, está fora do alcance do artigo 153, inciso III, da Constituição Federal.

O ministro do STF, Marco Aurélio, foi o único a considerar inconstitucional o fator limitante da compensação, com justificativa de que o prejuízo é um elemento essencial para chegar-se a conclusão da existência ou não do Lucro Real, que é o fato gerador do imposto de renda.

### ***2.3.1. O impacto na escolha da periodicidade***

Como já exposto, as leis nº 8.981/95 e 9.065/95 dispuseram uma limitação do direito à compensação dos prejuízos fiscais das pessoas jurídicas que estão sujeitas a tributação pelo

lucro real. O objetivo da compensação é reduzir o lucro do período mediante o aproveitamento dos prejuízos acumulados em períodos anteriores. E com essa limitação na compensação, a legislação acarretou em uma desvantagem para as pessoas jurídicas que tem como base a apuração trimestral.

O limite de 30%, que dispõe nos artigos 42 e 58 da Lei nº 8.981/95 e nos artigos 15 e 16 da Lei nº 9.065/95, é aplicado ao lucro líquido ajustado de cada período-base em que vai proceder a compensação e não sobre o valor do prejuízo apurado. E é justamente essa questão do período-base que identifica a desvantagem com base trimestral em comparação a anual.

Primeiramente, apuração do lucro real com base trimestral traz vantagem quanto ao fluxo de caixa, pois somente é desembolsado o pagamento do tributo a cada três meses, e não todo mês como é realizado na base anual, o qual o pagamento por estimativa deve ser realizado mensalmente. Contudo, no lucro real trimestral, o lucro apurado do trimestre anterior não pode ser compensado com o prejuízo no trimestre seguinte, mesmo que esse esteja dentro do mesmo ano-calendário. Isso porque, cada trimestre é considerado um período de apuração distinto, e o lucro tributável apurado em um trimestre não poderá ser compensado totalmente com prejuízos fiscais sobre o lucro de trimestres seguintes, ou seja, o prejuízo de um período só pode ser aproveitado nos períodos seguintes com uma limitação de 30% do lucro de cada período de apuração.

Já com base na apuração anual, a pessoa jurídica poderá compensar integralmente os resultados negativos com o lucro apurado dentro do mesmo ano calendário, ou seja, caso a empresa apure prejuízo em janeiro, ela poderá compensar com o resultado de fevereiro e até mesmo com o de dezembro. Isso porque, o seu período-base é de um ano, e como a apuração pode ser mensal, o prejuízo de um mês é compensado no outro mês integralmente, pois o encerramento do período é somente no dia 31 de dezembro.

Com isso, o imposto de renda sendo apurado periodicamente, ao passo que cada período levantado se destaca dos anteriores assim como dos posteriores; e levando-se em conta o princípio da continuidade da empresa, o prejuízo, é resultado da atividade empresarial, e sendo assim, deve ser compensado na apuração de lucros posteriores. E como observado, a compensação do prejuízo mediante apuração do Lucro Real com base trimestral ocorre mais lentamente em comparação com a de base anual, cuja compensação é integral. Isso ocorre porque a pessoa jurídica não pode compensar integralmente o prejuízo, antecipando o pagamento do tributo.

## 2.4. Fisco versus Contabilidade Societária

No decorrer desse trabalho, identificou a importância da contabilidade para a área tributária. Essa relação se dá na aplicação das normas tributárias aos resultados fundamentados nas demonstrações elaboradas com base nos princípios contábeis e cujo objetivo é determinar o aspecto material do tributo. Aspecto esse, que é um dos elementos mais importante para hipótese de tributação tributária. Isto é, o próprio Lucro real é calculado a partir do lucro líquido contábil apurado mediante a escrituração comercial, ajustado pelas adições, exclusões e compensações admitidas pela legislação tributária.

Contudo, durante muito tempo nota-se que o fisco exerceu grande influência sobre a contabilidade, e não o contrário. Deste modo, a contabilidade como ciência responsável em traduzir em números e demonstrações fatos ocorridos no ambiente empresarial, muitas vezes acabava por aplicar critérios que predominantemente tinham por finalidade atender as demandas de natureza tributárias em detrimento da própria ciência. Trantando-se por menor o objetivo de evidenciar e mensurar a situação patrimonial de uma empresa em determinado período, traduzidos pelas demonstrações.

Com efeito, a Lei nº 11.638/07 suprimiu qualquer viés tributário, pondo fim o envolvimento entre as normas contábeis e tributárias, segregando a contabilidade societária da contabilidade tributária. Essa norma alterou drasticamente a Lei das Sociedades por Ações, devido à necessidade de haver uma aproximação das normas contábeis brasileiras no ambiente internacional, além do aumento de investimento do capital estrangeiro nas empresas brasileiras. E nesse contexto foi instituído a Lei nº 11.941/09, denominado de regime tributário de transição (RTT), o qual apura o Lucro Real através de ajustes tributários aplicáveis aos novos métodos contábeis introduzidos pela Lei nº 11.638/07.

Os distanciamentos entre a norma tributária e a norma contábil sempre esteve prevista, e conforme o dispositivo legal da Lei nº 6404/76, §2º do artigo 177:

Art. 177. (...)

§2º A companhia observará exclusivamente em livros ou registros auxiliares, sem qualquer modificação da escrituração mercantil e das demonstrações reguladas nesta Lei, as disposições da lei tributária, ou de legislação especial sobre a atividade que constitui seu objeto, que prescreva, conduzam ou incentivem a utilização de métodos ou critérios contábeis diferentes ou determinem registros, lançamentos ou ajustes ou a elaboração de outras demonstrações financeiras.

E assim, a contabilidade deve servir sem qualquer viés predominante, a fim de evidenciar a real situação patrimonial aos seus usuários, e cabem aos demais livros e registros



auxiliares atenderem as distintas demandas, como no caso do LALUR, o qual viabiliza a separação dos princípios contábeis com a norma tributária, ou seja, minimizou a interferência das normas tributárias sobre as práticas contábeis.

#### **2.4.1. A Lei nº 11.638/07 e o Lucro Real**

Com o aprimoramento dado pela Lei nº 11.638/07 na apuração contábil provocou insegurança aos contribuintes do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ devido às alterações na elaboração e divulgação nas demonstrações financeiras. Isso porque a norma trouxe mudanças conceituais para as demonstrações, além de representar uma mudança cultural para o âmbito contábil.

No ambiente societário, a referida Lei não se aplica a todas as sociedades, de modo que surge a dúvida se ela deve ser adotada por todos os contribuintes que apuram com base no Lucro Real, ou se apenas aplica a uma parte deles. Para o âmbito tributário é possível afirmar que a norma se aplica a todos os contribuintes que recolhem o tributo, pois o Lucro Real atende ao Decreto-lei nº 1.598/77 que foi editado após a Lei 6.404/76, com o objetivo de adaptar a legislação tributária ao novo quadro contábil. O Decreto-lei continha regras sobre apuração do lucro líquido que seria apurado de acordo com a Lei nº 6404/76. E assim, como a Lei nº 11.638/07 continua agregada a Lei 6404/76, os contribuintes do imposto de renda deve seguir de acordo com a nova Lei Societária.

Contudo, vale ressaltar que as alterações trazidas pela norma foram destinadas apenas para mudar a forma de registro e demonstrações contábil societária, sem a pretensão de trazer alterações tributárias. Com isso, como o lucro real parte do lucro contábil, uma alteração na legislação societária, por consequência, acarretaria efeitos sobre o lucro real. E a fim de minimizar contradições, foi necessário editar uma lei que buscasse preservar as bases que sustentam o lucro real, o chamado RTT com já abordado mais acima (SCHOUERI, 2010).

Portanto, a nova legislação apresenta uma neutralidade na influência tributária ajustando determinadas disposições que impedia a adoção da norma, introduzindo nova cultura e conceitos alinhados com as regras internacionais, aumentando assim, o grau de transparência das demonstrações. E em contrapartida, o RTT de apuração do lucro real para ajustar os efeitos tributários decorrente dos novos métodos adotados.

## **2.5. Planejamento Tributário**

“O desejo do homem, nunca satisfeito ou superado, de ganhar sempre mais, leva-o a buscar todas as formas possíveis para evitar o pagamento de tributos” (OLIVEIRA, 2011, p.443). Observa que na frase apresentada pelo autor Oliveira mostra claramente à finalidade de executar um planejamento tributário nas empresas, de maneira que planejamento tributário, também denominado de elisão fiscal, tem o objetivo de suprimir ou mesmo, minimizar o ônus tributário, e assim alcançar melhores resultados econômicos.

No início de cada ano-calendário, a pessoa jurídica deve optar pela forma de tributação; e no caso da escolha pelo Lucro real, ela deve optar também pela sua periodicidade. E essa escolha é irrevogável para todo o ano-calendário, daí a importância do planejamento tributário, o qual envolve a escolha de duas alternativas igualmente válidas, mas uma delas pode incidir em menor carga tributária, pois como já exposto, a escolha da periodicidade pode interferir no montante final a ser recolhido, devido à limitação da compensação do prejuízo.

O sistema jurídico brasileiro permite a possibilidade das empresas planejarem seus negócios de forma a não pagar tributo ou incidir no menor ônus tributário, pois nenhuma pessoa, tanto física quanto jurídica, é obrigada a fazer ou deixar de fazer se não em virtude de Lei (Constituição Federal, artigo 5º, II). Isto é, o fato da obrigação tributária é regido pelo princípio da legalidade, cuja obrigação somente nasce pela ocorrência efetiva de uma hipótese de incidência tributária se estiver constando em leis ordinárias.

Com isso, a luz da liberdade de não fazer o que a lei não impõe e de fazer o que a lei permite, é lícito ao contribuinte não incorrer na situação legal de tributação, ou seja, a pessoa que ainda não é contribuinte, que ainda não incorreu em fato gerador do tributo, não está obrigada pagá-lo (OLIVEIRA, 2011). Sendo assim, o planejamento ocorre antes da ocorrência do fato gerador, caracterizando como uma atividade lícita. Em contrapartida, a evasão fiscal, ocorre depois de já ocorrido o fato gerador, se caracterizando como uma atividade ilícita.

Segundo o Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação – IBPT, no Brasil cerca de 33% do faturamento da empresa está direcionada para o pagamento do tributo, sendo que desde valor, aproximadamente 52% do lucro líquido corresponde ao ônus do Imposto de Renda juntamente com a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Portanto, com a apresentação desses dados, demonstra o valor da carga tributária em que as empresas estão submetidas no Brasil, e com isso, reitera o papel essencial do planejamento tributário que exerce sobre o desempenho da companhia, atividade que exige conhecimento sobre negócios e sobre o ordenamento jurídico tributário.

E por fim, nota-se que quando opta pelo regime tributário correto, há uma redução significativa da carga tributária sobre a empresa.

### **3. METODOLOGIA**

A principal variável a ser estudada nesse trabalho é o fator limitante da compensação do prejuízo, de maneira que o presente estudo contempla análise dos dados de documentos retirados no sítio da Receita Federal e nos resultados dos questionários de algumas empresas. A estrutura da metodologia da pesquisa está dividida em duas partes: primeiramente, a seção inicia-se com uma breve descrição da pesquisa, ou seja, dos métodos, das técnicas, da população e da amostra trabalhadas; e em seguida apresenta o instrumento da coleta de dados.

#### **3.1. Descrição da pesquisa**

A pesquisa relaciona a variável do fator limitante da compensação dos prejuízos fiscais quanto à escolha da modalidade de tributação com base no lucro real, onde o estudo contempla uma análise comparativa com base na apuração trimestral e a anual. Por isso, a pesquisa pode ser classificada como descritiva, de maneira que a partir da variável de estudo, a pesquisa pretende identificar e descrever as preferências das modalidades de tributação das empresas. De acordo com Gil (2002, p.42), esse enfoque de pesquisa tem como finalidade a descrição das características do fenômeno ou população alvo, com o estabelecimento das relações entre as variáveis.

Quanto à natureza da pesquisa, pode-se enquadrá-la como empírica, através da coleta de dados primários mediante a aplicação de questionários e análise documental. Assim, quanto à aplicação dos questionários a pesquisa se caracteriza como uma pesquisa de campo, pois busca investigar as preferências das empresas em relação ao regime de tributação. Enquanto a análise de documentos, a pesquisa se caracteriza como uma pesquisa documental, pois utiliza de dados da Receita Federal, como fontes primárias.

A ênfase da pesquisa não é medir as variáveis que estão ligadas ao fenômeno, mas sim entendê-las. E com isso, em relação à abordagem, a pesquisa se enquadra como qualitativa. De acordo com os autores SAMPIERI, COLLADO e LUCIO (2006, p.5), esse enfoque está baseado em métodos de coleta de dados sem a pretensão de quantificar, realizado através da observação, para assim haver a descrição. Essa abordagem o considera o todo, sem reduzi-lo a uma parte. Assim, a pesquisa pretende compreender o fator limitante da compensação do prejuízo, a partir da promulgação da Lei 8.981/95.

## **3.2. Coleta de dados**

### ***3.2.1. Pesquisa documental***

A estratégia de Pesquisa Documental foi utilizada para coletar dados quanto o impacto do fator limitante da compensação de prejuízos fiscais após a promulgação da Lei. Os documentos são uma fonte rica de dados, que inclui um estudo e análise de documentos para compreender o fenômeno.

A pesquisa documental é muito similar à pesquisa bibliográfica. Contudo, a principal diferença é a natureza das fontes, pois as pesquisas bibliográficas utilizam de fontes secundárias; ao passo que a pesquisa documental emprega fontes primárias, ou seja, são materiais compilados pelo próprio autor do trabalho, que ainda não foram objeto de análise, ou que podem ser reelaborados de acordo com os propósitos da pesquisa (MARTINS, THEÓPHILO, 2009).

A vantagem quanto essa estratégia de pesquisa, é que os documentos constituem uma fonte que não se altera no decorrer do tempo, o qual retrata contexto histórico e econômico naquele período. No caso dessa pesquisa, analisar se o fator limitante empregado do período de 1996 afetou, positivamente ou negativamente, na arrecadação da Administração pública. Por isso, foram coletados 4 (quatro) relatórios de desempenho da arrecadação da Receita Federal referente aos períodos de 1990, 1995, 1996 e 2002, para analisar o período de 1990 a 2002, através do sítio da Receita Federal.

### ***3.2.2. Aplicação do Questionário***

O questionário é uma técnica referente à parte prática da coleta de dados. Trata-se de uma observação direta, constituído por um conjunto ordenado e consistente de perguntas a respeito das variáveis relacionadas com o objetivo proposta na pesquisa a fim de tentar responder a problemática do tema (MARTINS, THEÓPHILO, 2009).

Essa fase da coleta de dados consistiu na aplicação do questionário ao público alvo da pesquisa: empresas que no período de 2012 apresentaram prejuízo. A finalidade do questionário foi identificar as preferências dessas organizações quanto à forma de tributação visto que há um fator limitante da compensação do prejuízo. Para alcançar o objetivo da pesquisa, o questionário foi disponibilizado no formato online mediante a ferramenta do

Google Docs, o qual é uma base de dados que possibilita o compartilhamento de trabalhos e documentos; além da utilização dessa ferramenta, o questionário foi disponibilizado para algumas empresas no formato doc. Vale destacar que a divulgação ocorreu via correio eletrônico de cada organização.

O questionário, conforme apêndice A, apresenta 8 (oito) perguntas, estruturado da seguinte forma: 4 (quatro) perguntas objetivas, sendo que duas eram de múltipla escolha, e as outras duas, questões fechadas; e 4 (quatro) questões abertas. A primeira parte do questionário está direcionada para a modalidade de tributação que a empresa adota, indicando as preferências do regime tributário. Já a segunda parte busca identificar as empresas que possuem planejamento tributário, e se o mesmo foi satisfatório para a organização. Um dos pontos cruciais das perguntas é identificar se a empresa tem algum benefício com a escolha e qual é o motivo que a levou escolher essa modalidade de tributação.

O tempo estimado para responder ao questionário foi de aproximadamente 15 (quinze) minutos.

### **3.3. População e Amostra**

O fator limitante de 30% da compensação do prejuízo fiscal afeta principalmente as organizações que apresentaram prejuízo no período ou que possuem saldos na conta de Prejuízos Acumulados. Portanto, a população alvo da pesquisa são as empresas que obtiveram no ano de 2012 resultados negativos (prejuízo).

Como o tamanho da população é desconhecido e não há dados suficientes disponibilizados, torna impossível a seleção da população. Portanto, houve a necessidade de uma seleção de uma amostra a qual é uma parcela da população formada por alguns itens, tornando a pesquisa factível. A amostra são empresas que apresentaram os maiores prejuízos no ano de 2012 de acordo com a publicação da Revista Exame.

Trata-se de uma amostra formada de 80 empresas de diversos setores da economia, classificadas como: estatais ou privadas; com negócios ou não na bolsa de valores. Todas as empresas selecionadas, o controle acionário é brasileiro.

## **4. ANÁLISE DOS RESULTADOS**

A análise dos dados da pesquisa está estruturada em duas partes. A primeira refere-se às análises de dados da questão da constitucionalidade da compensação dos prejuízos fiscais sobre o fator limitante. E em seguida abordará análise descrita dos resultados dos questionários aplicados nas empresas, onde obteve respostas de apenas sete empresas de uma amostra de 80, ou seja, o retorno foi de menos de 10%, pois algumas empresas julgaram em se tratar de dados confidenciais; por isso, há esse fator limitante para análise de dados.

### **4.1. Análise de dados: Compensação de prejuízo**

Muitos contribuintes do IRPJ discutem a questão da limitação da compensação do prejuízo ter caráter legal, visto que vai de encontro com que está definido na Carta Maior do Estado, a Constituição Federal, nos artigos 145, parágrafo 1º, que se refere da capacidade contributiva; e além do artigo 153, inciso III.

Conforme processo do STF, RE 344994, julgou ser constitucional o fator limitante de 30% da compensação do prejuízo fiscal, com a justificativa de tratar-se de um benefício. De acordo com a justificativa, durante um período em que se apura um resultado negativo, não há incidência de imposto nesse período. O que a lei assegura é que o prejuízo do ano anterior seja compensado com resultados futuros, não havendo uma cobrança sobre o lucro inexistente. Com esse argumento, está desconfigurando o prejuízo como parte da composição do acréscimo patrimonial.

O prejuízo configura-se como resultado contrário ao de lucro e, assim como o lucro, ele é um elemento essencial para apurar a existência ou não do lucro real. E com isso, a legislação comercial e a societária permitem que seja compensado totalmente, pois o lucro acumulado dos exercícios serve para recompor o patrimônio da organização, ou seja, partindo do pressuposto do princípio da continuidade da atividade da empresa, o lucro é uma maneira de reconstituir o patrimônio da organização, em momentos de crise. E com essa abordagem, a limitação da compensação dos prejuízos se caracterizaria como sendo inconstitucional.

Veja-se o exemplo da empresa XYZ que apurou no período X0 um prejuízo de R\$100.000. Já no período de X1, a empresa apura um lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões no valor de R\$100.000,00. Pela lei societária, o prejuízo apurado anteriormente pode ser compensado integralmente para, assim, recompor o patrimônio da empresa; ao passo

que pela legislação tributária o prejuízo fiscal só pode ser compensado no montante de R\$30.000,00, que é os 30% do valor do prejuízo apurado anteriormente, sendo o valor restante transportado para os períodos posteriores. Assim, a empresa apura o imposto de renda devido a partir da base de cálculo de R\$70.000,00, que corresponde do valor do lucro líquido ajustado subtraído pelo valor da compensação do prejuízo.

Nota-se que a empresa XYZ não teria de recolher tributo algum, por não haver a existência de lucro real, ou seja, por ter apurado prejuízo no período anterior. Com a subtração de 70% desse resultado, a empresa passa a recolher o tributo nessa parcela do prejuízo de maneira a consumir o patrimônio da empresa. Portanto, passa a ter um tributo contrário que está previsto na Constituição Federal, artigo 153, inciso III, um tributo que incide sobre a renda, sobre o lucro e sim, para incidir sobre o patrimônio da empresa.

Com isso, ao limitar a compensação do prejuízo, o sistema tributário não está apurando de fato a situação real da empresa, e com isso, superestimando sua capacidade contributiva, antecipando o pagamento do imposto de renda. Isto é, estaria recolhendo o tributo em um período desfavorável para a empresa, suportando a base negativa por um tempo mais prolongado. O prejuízo apurado deve ser necessariamente, compensado com os resultados positivos posteriores, a fim de apurar o efetivo acréscimo patrimonial tributável do tributo, além da recomposição do patrimônio da empresa.

Deve-se observar que ao propor uma base de cálculo sobre o valor do patrimônio, a Administração brasileira viola o artigo 153, inciso III, e o artigo 195, inciso I, alínea c, da Constituição Federal, pois as limitações impostas pela Lei 8.981/95 e 9.065/95 configuram a tributação sobre o patrimônio ou capital da organização, e não sobre o lucro ou renda. Está sendo instituído um empréstimo compulsório para a Administração, pois o contribuinte desembolsa antecipadamente o recolhimento dos tributos para, posteriormente, serem recuperados mediante a compensação das bases de cálculos.

#### **4.2. Análise Descritiva dos resultados - Questionário**

O questionário teve sete respondentes, o qual representa 8,75% da amostra, onde se trata de empresas que tem ou não negócio na bolsa de valores. As empresas são de controle acionário brasileiro que tiveram prejuízo no ano de 2012.

A primeira pergunta do questionário, ‘Qual é o regime de tributação adotado pela empresa’, busca identificar se a empresa se enquadra quanto ao problema da pesquisa. Se a



empresa adota o regime Real, a análise continua; ao passo que se a empresa adota outras formas de tributação, a empresa é excluída da análise dos resultados finais, por não ter relevância para o estudo. As sete empresas, que responderam, adotam o regime de tributação pelo Lucro Real, tendo assim, cem por cento de aproveitamento na primeira pergunta.

Uma pergunta complementar, a questão anterior, é a questão da justificativa pela escolha da forma de tributação escolhida. O quadro 1 apresenta as respostas das empresas onde foram classificadas numericamente de acordo com a ordem de resposta, ou seja, a empresa número 1, refere-se à primeira resposta e, assim, sucessivamente.

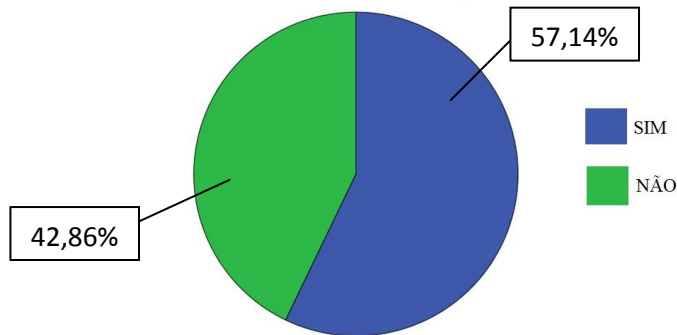
**Quadro 1 – Justificativa das empresas pela escolha da tributação.**

<b>Empresa</b>	<b>Justificativa</b>
Empresa 1	Faturamento
Empresa 5	
Empresa 6	
Empresa 2	Redução no recolhimento do imposto ao longo do ano, fluxo de caixa.
Empresa 3	Base de cálculo
Empresa 4	A EMPRESA É OBRIGADA À APURAÇÃO COM BASE NO LUCRO REAL
Empresa 7	Norma legal.

Elaborado pela autora

Diante das respostas apresentadas, verifica-se que a resposta da empresa 2 possui um enfoque voltado para o planejamento; ao passo que as demais empresas a justificativa é quanto à exigência legal, ou seja, as empresas adotam essa forma de tributação, pois atingiram o mínimo da receita prevista na legislação fiscal, ou outros critérios conforme disposto no artigo 14, da Lei nº9. 718/98, sendo obrigadas apurar por essa modalidade.

Ao analisar a terceira questão, ‘Sua empresa adota algum tipo de planejamento tributário?’, verifica que a empresa 2, assim como, as empresas 4; 5 e 6 apresentam planejamento, o que condiz com que foi analisado anteriormente com as justificativas. Nota-se que o planejamento está relacionado com as escolhas das empresas quanto à forma de tributação. Já as demais empresas não adotam um planejamento tributário. De acordo com os dados coletados, aproximadamente 57,1% adotam um planejamento tributário, conforme exposto no gráfico 2.

**Gráfico 2 – Percentual de empresas que adotam ou não planejamento tributário**

Elaborado pela autora

Continuando com o questionário, a pergunta número dois está ligada diretamente ao terceiro objetivo específico da pesquisa, além de estar relacionada com o problema proposto. A pergunta, ‘Qual é a base de apuração?’, visa identificar qual é a preferência das empresas no que diz respeito a escolha da periodicidade. O quadro 2 mostra o resumo do resultado da frequência da escolha da apuração.

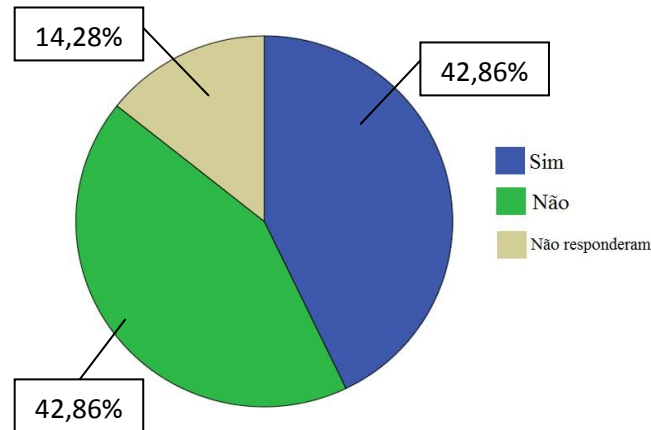
**Quadro 2 – Frequência da escolha da periodicidade.**

	Frequência	Porcentual	Porcentual Acumulado
Anual	6	85,7	85,7
Trimestral	1	14,3	100,0
Total	7	100,0	

Elaborado pela autora

Verifica que a preferência das empresas quanto à escolha da periodicidade é pela forma Anual, onde pela pesquisa representa 85,7% dos respondentes. Com base nesse resultado, a segunda análise a ser feita, é identificar se é vantajoso para as empresas adotar esse regime de tributação, de maneira que a pergunta número 5, ‘Com a escolha do regime de tributação, sua empresa possui algum tipo de benefício fiscal?’, busca identificar essa vantagem em comparação com a de base trimestral. Com isso, o gráfico 3 apresenta o resumo das respostas, onde uma das empresas não respondeu a pergunta.

**Gráfico 3 – Benefício Fiscal**



Elaborado pela autora

A empresa que respondeu que adota o regime tributário com base trimestral, nessa questão respondeu que não usufrui de nenhum benefício fiscal. Assim pode-se inferir que indiretamente adotar a modalidade de Lucro Real com base anual é mais vantajoso que com base trimestral.

E em seguida, como já exposto mais acima, o planejamento tributário é uma ferramenta fundamental para as empresas, pois com ela pode-se reduzir o ônus tributário e, com isso, a quarta questão, 'Que tipo de planejamento sua empresa adota?', busca identificar o planejamento tributário das empresas. O quadro 3 apresenta as respostas das três empresas e, as demais não apresentaram respostas.

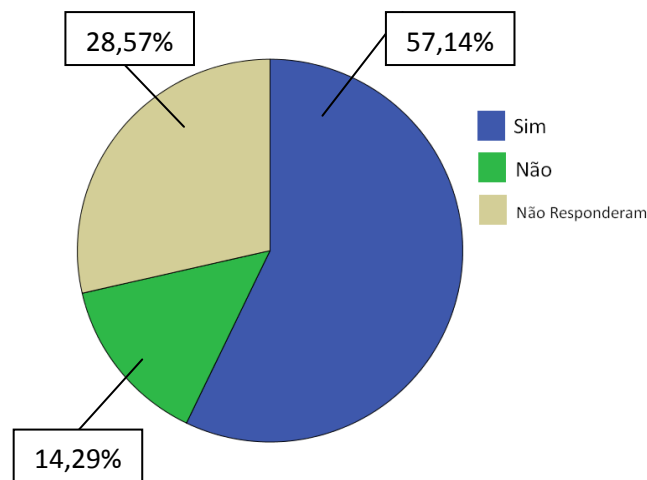
### Quadro 3 – Tipo de planejamento

Empresa 2	Empresa 4	Empresa 6
Redução de 75% do IRPJ - Sudene. Levantamento de balancetes de redução/suspensão para recolhimento de imposto; comparativo entre recolhimento por estimativa x balancetes de redução/suspensão.	Com base na projeção de resultados enviados pela área de planejamento estratégico o ano de 2012 evidenciou que a apuração com recolhimentos mensais, ou seja, <b>APURAÇÃO ANUAL</b> foi mais rentável.	Projeções de resultado no ano de 2012. E balancetes de redução/suspensão para recolhimento de imposto.

Elaborado pela autora

Verifica que a resposta da empresa 4, ao dizer: “(.) recolhimentos mensais são, ou seja, APURAÇÃO ANUAL, foi mais rentável.”, reafirma o que foi dito mais acima: é mais vantajoso apurar o imposto de renda com base anual. E para encerrar a análise sobre planejamento, a pergunta sete, ‘O planejamento tributário atendeu as expectativa da empresa?’, apresenta os resultados do planejamento adotado pela empresa. O gráfico 4 ilustra esse resultado.

**Gráfico 4 – Expectativa do Planejamento Tributário**



Elaborado pela autora

Segundo FILHO (2010, p.764), o planejamento é aquele bem pensado e conduzido obedecendo às particularidades de cada caso e, sendo assim, nota-se que os resultados acima podem inferir que o planejamento das empresas está atendendo seu papel, ou seja, reduzindo a carga tributária.

E por fim, a última questão tenta compreender por que o planejamento tributário realizado pela empresa não atendeu suas expectativas. Contudo, nenhuma das empresas respondeu tal questão e, assim, foi desconsiderada para análise de resultado.

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A partir da análise do impacto causado pelo fator limitante da compensação do prejuízo fiscal empregado pelas Leis nº 8.981/95 e 9.065/95, o propósito do trabalho foi, primeiramente, discutir a constitucionalidade do fator; e em seguida, identificar as preferências das empresas quanto ao regime tributário escolhido por elas. Vale destacar que todos os objetivos específicos propostos nesse trabalho foram cumpridos.

Os resultados da pesquisa realizada com as empresas, que apresentaram prejuízo no período de 2012, sugerem que as empresas preferem a modalidade de tributação pelo Lucro Real com base anual; e confirma a importância da realização de um planejamento tributário.

A partir das teorias apresentadas sobre renda e proventos, considera-se que os prejuízos fazem parte para a realização do lucro e, sendo assim, trata-se de uma parte indissociável para a apuração do lucro real. Com isso, a interpretação do trabalho é que ao propor uma limitação, a legislação tributária estaria violando a Constituição Federal, pois está tributando o patrimônio e, não a renda como dispõe na legislação. E, portanto, o fator limitante da compensação dos prejuízos fiscais se enquadraria como sendo inconstitucional.

Verificou-se que as diferentes formas de tributação, anual ou trimestral, oneram a empresa diferentemente, pois conforme argumenta HIGUCHI et al (2009, p.36) no caso do lucro trimestral, o lucro do trimestre anterior não pode ser compensado com o prejuízo fiscal dos trimestres seguintes, ainda que esse resultado faça parte do mesmo ano-calendário; ao passo que no lucro anual, a empresa pode compensar o montante total dos prejuízos com resultados positivos apurados no mesmo ano-calendário. Desta forma, a tributação com base trimestral, a pessoa jurídica está recolhendo o tributo em uma situação desfavorável a ela, pois está antecipando o pagamento do tributo e, assim, onerando seu patrimônio de modo que estar suportando a base negativa por um período mais prolongado, até o momento de ser compensado totalmente.

Pode-se verificar que a arrecadação da receita da administração pública a partir do período da implementação da lei pertinente sobre compensação do prejuízo fiscal, a representatividade do imposto de renda das pessoas jurídicas com relação ao PIB houve um acréscimo de, aproximadamente, 16% em relação ao ano anterior, quando não havia esse fator. Portanto, verifica-se que essa limitação da compensação dos resultados negativos teve pontos positivos para os cofres públicos e, como esse fator limitante não pode ser considerado um benefício fiscal, configuraria um empréstimo compulsório, pois, como já dito, trataria de uma antecipação do pagamento do imposto.

Visto que a escolha da periodicidade com base no Lucro Real pode onerar distintamente a empresa, a pesquisa tentou identificar as preferências das empresas quanto à forma de tributação. E pode concluir que das empresas participantes, aproximadamente, 86% são tributadas pelo Lucro Real Anual, além de ter uma relação direta com o planejamento tributário, onde segundo Fabretti (2009, p.350), o planejamento é uma ferramenta legal que consiste na melhor alternativa para a empresa, visando reduzir o ônus tributário. A pesquisa apresentou que cerca de 43% das empresas respondentes têm algum tipo de benefício fiscal, de maneira a atender as expectativas do planejamento.

As limitações do trabalho consistiram no tamanho da amostra selecionada para pesquisa, e no caso do público-alvo do questionário, o número de respondentes foi inferior a de 10% da amostra proposta. Por isso, faz com que os resultados não possam ser generalizados para toda a população. Contudo, sugere-se que futuras pesquisas contemplem amostras representativas para, assim, poder ter maiores certezas quanto às preferências das empresas na escolha da modalidade de tributação.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, L. Imposto de Renda: Regime Jurídico. MARTINS, I. G. da S. (Coord.). *Curso de Direito Tributário*. 13ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 391-408.

AMARO, Luciano. Questão sobre a periodicidade da Apuração do Imposto de Renda. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Imposto de Renda e ICMS*. São Paulo: Dialética, 1995. p. 41-46.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Imposto de Renda das Empresas*. 7ªed. São Paulo: Atlas, 2010.

BERTOLUCCI, Aldo V.; NASCIMENTO, Diogo T. *Quanto custa pagar tributos?* Revista de contabilidade e finanças – USP, São Paulo, nº29, p.55-67, maio/Ago. 2012.

BISOLO, Tanise; BAGGIO, Daniel Knebel. *Planejamento tributário: estudo do regime tributário menos oneroso para indústria*. Revista de Administração IMED, 2(3), 2012, p.195-206.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)> Acesso em: 20/08/2013.

BRASIL. Decreto 3000, de 26 de março de 1999. Regulamento da tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto de Renda. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/rir/Livro2.htm>> Acesso em: 10/08/2013.

BRASIL. Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007. Lei societária. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/lei/111638.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/111638.htm)> Acesso em: 15/10/2013.

BRASIL. Lei nº 154, de dezembro de 1947. Legislação do Imposto de Renda. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L0154.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L0154.htm)> Acesso em: 20/08/2013.

BRASIL. Lei nº 4.625, de 31 de dezembro de 1922. Orça a receita do Brasil para 1923. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/1901-1929/L4625.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/1901-1929/L4625.htm)> Acesso em: 20/08/2013.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1996. Código Tributário Nacional. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm)> Acesso em: 20/08/2013.

BRASIL. Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991. Unidade fiscal de referência. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/18383.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18383.htm)> Acesso em: 18/10/2013.

BRASIL. Lei nº 8.981, de 25 de janeiro de 1995. Legislação tributário Federal. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L8981.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8981.htm)> Acesso em: 15/10/2013.

BRASIL. Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Legislação tributária federal. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19430.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19430.htm)> Acesso em: 15/10/2013.

BRASIL. Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998. Legislação tributária Federal. Disponível em: < <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/leis/Ant2001/lei971898.htm>> Acesso em: 16/10/2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 344.994. Imposto de Renda – dedução de prejuízos fiscais, limitações. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=601625>> Acesso em: 20/11/2013.

CAMPOS, F. B.; CAMPOS, J. M. Imposto de Renda: Pessoas Jurídicas. MARTINS, I. G. da S. (Coord.). *Curso de Direito Tributário*. 13ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 409-441.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito tributário Constitucional Tributário*. 26 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010. p123-133 e p538-544.

EDIÇÃO ESPECIAL 40 ANOS EXAME. As 1000 maiores empresas do Brasil. São Paulo: Abril, jul./2013. 742p.



FABRETTI, L.C. *Contabilidade Tributária*. 11<sup>a</sup> ed. São Paulo: Atlas, 2009.

FERNÁNDEZ, Eduardo Garcia; JINZENJI, Nelson Mitimasa. *Manual do contador sobre Imposto de Renda – Pessoa Jurídica*. 3 ed. São Paulo: Atlas, 1981.

FERREIRA, Benedito. *Legislação tributária: A história da tributação no Brasil – Causa e Efeitos*. Brasília: [s. n.], 1986.

FONSECA, A. A. A tributação da Renda e sua Correlação com os princípios contábeis geralmente aceitos. MOSQUERA, R. Q; LOPES, A. B (Coord.). *Controvérsias Jurídico-Contábeis – Aproximações e Distanciamentos*. São Paulo: Dialética, 2010. p. 13-29.

FONSECHI, Juliana Grigol. *A divulgação de informações sobre derivativos no Brasil e a percepção de analistas e auditores*. 2011. 114f. Dissertação (mestrado) – UnB/UFPB/UFRN – Programa Multi-institucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Brasília. 2011.

GIL, Antônio Carlos. *Como elaborar Projetos de Pesquisa*. 4<sup>a</sup> ed. São Paulo: Atlas, 2008.

HIGUCHI, Hiromi; HIGUCHI, Fabio Hiroshi; HIGUCHI, Celso h. *Imposto de Rendas das Empresas: interpretação e prática*. 34<sup>a</sup> ed. São Paulo: IR Publicações, 2009.

LUCHIEZI JUNIOR, Alvaro; TRENTINI, Alexandra; AQUINO JUNIOR, Osmar Rodrigues (ORG.). *Tributação no Brasil: em busca da justiça fiscal*. Brasília: [s.n.], 2010.

MACHADO, Melina Carneiro; NAKAO, Sílvia Hiroshi. *Diferenças entre o lucro tributável e o lucro contábil das empresas de capital aberto*. Revista Universo, Blumenau, v.8, nº3, p.100-112, jul./set., 2012.

MACHADO. Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 32 ed. São Paulo: Malheiros editores, 2011.

MARTINS, G. de A.; THEÓPHILO, C. R. *Metodologia da Investigação Científica para Ciências Sociais Aplicadas*. 2<sup>a</sup> ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MARTINS, N. A Realização da Renda como Pressuposto de sua Tributação. Análise sobre a Perspectiva da Nova Contabilidade e do RTT. MOSQUERA, R. Q; LOPES, A. B (Coord.). *Controvérsias Jurídico-Contábeis – Aproximações e Distanciamentos*. São Paulo: Dialética, 2010. p. 346-370.

NAKAO, Silvio Hiroshi. *Um modelo de tributação da renda por fluxos de caixa realizados*. 2003. 195f. Tese (doutorado) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2003.

OLIVEIRA, R. M. de. A Tributação da Renda e sua Relação com os Princípios Contábeis Geralmente Aceitos. MOSQUERA, R. Q; LOPES, A. B. (Coord.). *Controvérsias Jurídico-Contábeis – Aproximações e Distanciamentos*. São Paulo: Dialética, 2010. p. 398-417.

OLIVEIRA, R. M. de. Planejamento Tributário, Elisão e Evasão Fiscal, Norma Antielisão e Norma Antievasão. MARTINS, I. G. da S. (Coord.). *Curso de Direito Tributário*. 13ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 443-558.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Compensação de prejuízos fiscais – questões fundamentais e questões emergentes da Lei nº 8.981/95. ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Imposto de Renda e ICMS*. São Paulo: Dialética, 1995. p. 57-73.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL – RBF. Análise da Arrecadação das Receitas Federais. Brasília, RBF, 2010 (a). Diversos Números. Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Arrecadacao/default.htm>> Acesso em 06 ago. 2013.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Análise da Arrecadação das Receitas Federais – dezembro de 1995. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Historico/Arrecadacao/ResultadoArrec/1995/arqarre.htm>> Acesso em: 20/10/2013.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Análise da Arrecadação das Receitas Federais – dezembro de 1997. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Historico/Arrecadacao/ResultadoArrec/1997/arqarre.htm>> Acesso em 20/10/2013.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Análise da Arrecadação das Receitas Federais – dezembro de 2002. Disponível em: <  
<http://www.receita.fazenda.gov.br/Historico/Arrecadacao/ResultadoArrec/2002/arqarre.htm>>  
Acesso em: 20/10/2013.

ROCHA, Valdir de Oliveira. Imposto de Renda e Compensação de Prejuízos. ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Imposto de Renda e ICMS*. São Paulo: Dialética, 1995. p. 77-83.

ROLIM, João Dácio. A compensação de Prejuízos Fiscais – Condições de Juricidade e Necessidade – O Direito Comparado e o Direito Brasileiro. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Imposto de Renda e ICMS*. São Paulo: Dialética, 1995. p. 11-27.

SACRAMENTO, H. G. do. O Mito do Lucro Real. MOSQUERA, R. Q; LOPES, A. B (Coord.). *Controvérsias Jurídico-Contábeis – Aproximações e Distanciamentos*. São Paulo: Dialética, 2010. p. 164-173.

SAMPIERI, R. H; COLLADO, C. F.; LUCIO, P. B. *Metodologia de pesquisa*. 3ª Ed. São Paulo: McGraw - Hill, 2006. p 2-9.

Santos, José Luiz; et al. *Imposto de Renda das Empresas – Tributadas pelo Lucro Real*. São Paulo: Atlas, 2007.

SCHOUERI, L. E. O Mito do Lucro Real na Passagem da Disponibilidade Jurídica para a Disponibilidade Econômica. MOSQUERA, R. Q; LOPES, A. B (Coord.). *Controvérsias Jurídico-Contábeis – Aproximações e Distanciamentos*. São Paulo: Dialética, 2010. p. 241-264.

SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária – Para uso das Faculdades de Ciências Econômicas e Administrativas*. 2 ed. Rio de Janeiro: Edições Financeiras S.A, 1954.

## APÊNDICE A

### QUESTIONÁRIO

Fator Limitante da Compensação de prejuízos: O impacto da escolha da forma de tributação pelo Lucro Real

Prezado Sr.(a),

Pedimos sua colaboração em participar da pesquisa vinculada ao departamento de ciências contábeis da Universidade de Brasília (CCA/UnB), sob a orientação do Professor Me. Paulo César de Melo Mendes, que objetiva analisar o impacto na escolha da forma de tributação mediante a limitação da compensação de prejuízo.

O tempo estimado de resposta do questionário é de aproximadamente 15 (quinze) minutos. Você não precisará se identificar para responder as questões, e as respostas serão analisadas de forma agregada e sigilosa. Sua participação é de fundamental importância para a realização da pesquisa.

Se tiver qualquer dúvida, fale conosco em: [andrademaluiza@gmail.com](mailto:andrademaluiza@gmail.com)

Agradeço por dedicar parte do seu tempo para colaborar com essa pesquisa.

Maria Luiza da Silva Andrade  
Graduando de Ciências Contábeis

Tenha como base o ano de 2012 para as respostas.

1. Qual é o regime de tributação adotado pela empresa?

- LUCRO REAL**
- LUCRO PRESUMIDO**
- OUTRO. QUAL?**

2. Qual é a base de apuração?

- TRIMESTRAL**
- ANUAL**

**OUTRO. QUAL?**

3. Sua empresa adota algum tipo de planejamento tributário?

**SIM**

**NÃO**

4. Que tipo de planejamento sua empresa adota?

---

---

---

5. Com a escolha do regime de tributação, sua empresa possui algum tipo de benefício fiscal?

---

---

---

6. Qual foi o motivo da escolha de apuração fiscal por sua empresa?

---

---

---

7. O planejamento tributário atendeu as expectativas da empresa?

**SIM**

**NÃO**

8. Por que o planejamento não atendeu suas expectativas?

Por exemplo, a empresa recolheu para os cofres públicos mais que o estimado. E caso escolhesse outra forma de tributação, recolheria menos.

---

---

---