

UM ESTUDO SOBRE A LEI FEDERAL 12.973/14 E AS PRINCIPAIS MUDANÇAS NA APURAÇÃO DO IRPJ E CSLL NAS EMPRESAS TRIBUTADAS PELO LUCRO PRESUMIDO

Thaís Caroline Pereira TRICOTE¹

RESUMO: O presente artigo visou analisar as principais mudanças na apuração dos impostos federais (IRPJ – Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas e a CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido), através da escrituração contábil e fiscal após a vigência da nova legislação imposta pela Receita Federal do Brasil, a Lei Federal nº 12.973, de 13 de Maio de 2014, nas empresas enquadradas no regime tributário do Lucro Presumido. As mudanças localizadas no desenvolvimento do estudo foram em diferentes âmbitos e abrangentes nos tipos de regimes tributários brasileiros, porém o que tornou este estudo relevante no que se entende de Lucro Presumido foi pelo aspecto de como se devem escriturar os fatos e atos das empresas para que a apuração dos impostos federais estejam dentro do que a lei faz menção. As mudanças na apuração para o Lucro Presumido se dá através da alteração no que diz respeito à Receita Bruta das empresas, pois é através dela que a presunção do Lucro é gerada, e conseqüentemente a base de cálculo dos impostos.

Palavras-chaves: Lucro Presumido. Escrituração. Apuração

1. INTRODUÇÃO

O sistema tributário brasileiro estabelece quatro modalidades diferentes de apuração dos principais tributos federais (Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, Programa Integração Social - PIS e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS), aplicáveis às pessoas jurídicas em geral, o enquadramento, dependente de fatores estabelecidos pela Receita Federal do Brasil, pode ser como Simples Nacional, Lucro Presumido, Lucro Real e Lucro Arbitrado.

A fonte de dados para a tributação em qualquer uma das modalidades é a escrituração contábil fortemente impactada pela legislação societária e fiscal, que é regulamentada pela Lei Federal 6.404/76, conhecida como Lei das Sociedades por Ações, alterada pela Lei 11.638/07 e 11.941/09, instituídas para atender a harmonização das normas contábeis brasileiras com as internacionais (IASB e IRFS). Devido ao cenário de globalização dos mercados, a contabilidade passa a ser um

¹ Graduando do 5º termo, no curso de Ciências Contábeis, do Centro Universitário “Antônio Eufrásio de Toledo” – Presidente Prudente/SP.

instrumento de processo decisório em nível internacional. No entanto antes da alteração da lei 6.404/76 essa linguagem não era homogênea, pois cada país tinha suas próprias regras sobre as práticas contábeis.

A Lei 11.638/07 possibilitou a harmonização das Ciências Contábeis e juntamente com o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) estabelecem as práticas das normas contábeis. Ao final de 2008 foi introduzida a Medida Provisória nº 449, consolidada na Lei nº 11.941 de 2009, a qual faz valer o Regime Tributário de Transição (RTT) com a função de neutralizar os efeitos dos novos métodos e critérios contábeis sobre o patrimônio e por consequência para a tributação.

Em 2014, com a Lei nº 12.973, a Receita Federal revogou o RTT e criou o Regime Tributário Definitivo (RTD), o qual estabelece grandes mudanças na forma de apurar os impostos federais.

O presente artigo enfocou os efeitos do RTD sobre as pessoas jurídicas enquadradas no Lucro Presumido, quanto à apuração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSLL, considerando para o estudo o conflito entre a norma tributária e societária na metodologia existente para apuração dos impostos.

Discorreu-se sobre este tema por ser relevante juntos aos profissionais de contabilidade, diante da complexidade da integração da contabilidade com o fisco e a adequação das normas internacionais, considerando que a tributação pelo lucro presumido tem sido incentivada pelas autoridades tributantes, como a forma mais simples de apuração os impostos.

O objetivo do artigo foi informar os principais aspectos das mudanças tratadas pela Lei nº 12.973/14 com a implantação do RTD e as alterações na base de cálculo dos impostos federais nas empresas enquadradas no lucro presumido e como proceder ao registro contábil, apresentando a integração das legislações societária e tributária.

As questões tratadas, nesta obra, foram desde as mudanças apresentadas pela harmonização das normas contábeis com o surgimento de novas modalidades de receitas e despesas e a extinção de outras, a conceituação de Lucro Presumido, a apresentação do Regime Tributário Definitivo e a forma de proceder contabilmente para atender as determinações tributária e societária.

Para a elaboração deste artigo foi adotado o método de pesquisa bibliográfico, baseado em livros, artigos e na própria legislação vigente no país, a fim

de transpor o conhecimento contábil adquirido aos demais profissionais da área de finanças.

2. DESENVOLVIMENTO

2.1. Evolução nas Práticas Contábeis

A contabilidade no decorrer dos últimos anos vem sofrendo diversas mudanças no âmbito fiscal e societário. Desde a criação da Lei Federal 6.404/76 que instituiu a prática contábil brasileira de apuração dos impostos e registro dos fatos. Segundo Bacci (2002, p.134), “a nova lei veio consagrar a adoção do sistema contábil americano com algumas contribuições brasileiras de relevância, sendo algumas práticas essencialmente nacionais como a correção monetária”. E ainda destaca que (2002, p. 144):

A contabilidade do mundo atual procura a harmonização de procedimentos, de padrões que atendam a globalização, e que pela pulverização dos investimentos a nível mundial nas bolsas de valores, vêm tentando uma uniformização dos informes contábeis com objetivos claros de se adotar maior transparência e evidenciação dos critérios aplicados [...].

Então diante da globalização que começou a ser imposta mundialmente, houve a necessidade de adequar as normas contábeis brasileiras com as internacionais, de acordo com o IRFS² e o IASB³.

Após varias alterações na Lei 6.404/76 na tentativa de regulamentar os procedimentos fiscais e societários, surge a Lei Federal 11.638/2007, que instituiu diversas mudanças na área contábil e foi o primeiro passo para permitir a convergência e harmonização aos padrões contábeis internacionais. A lei foi posteriormente alterada pela Medida Provisória nº 449/08, e convertida na LF 11.941/09.

Deve-se situar que a harmonização não é a padronização mundial das Ciências Contábeis. Conforme o Aurélio (2002) “Harmonização: ação ou efeito de

² *International Financial Reporting Standards*, tradução: Conselho de Normas Internacionais de Contabilidade dos Estados Unidos.

³ *International Accounting Standards Board*, tradução: Conselho de Normas Internacionais de Contabilidade da União Europeia.

harmonizar. Harmonia: disposição bem ordenada entre as partes de um todo; proporção; ordem; simetria; acordo; conformidade”. Esse é o processo pelo qual vários países, de comum acordo, realizam mudanças nos seus sistemas e normas, tornando-se compatíveis, porém respeitando as peculiaridades e características de cada região.

A MP N°449/08 que depois foi regulamentada pela LF 11.941/09, institui o Regime Tributário de Transição – RTT, que faz exigência referente aos ajustes tributários que ocorrendo devido às profundas mudanças nas legislações, e refletiam diretamente nos lucros das entidades, por consequência na base de cálculo para as apurações dos impostos federais. O artigo 15 da lei institui o RTT:

Art. 15. Fica instituído o Regime Tributário de Transição – RTT de apuração do lucro real, que trata dos ajustes tributários decorrentes dos novos métodos e critérios contábeis introduzidos pela Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 desta Lei. § 1º O RTT vigorará até a entrada em vigor de lei que discipline os efeitos tributários dos novos métodos e critérios contábeis, buscando a neutralidade tributária.

Então para mitigar ou neutralizar os efeitos tributários das novas regras contábeis o RTT foi criado, com uma data pré-definida para sua extinção. E dada recentemente pela Lei 12.973/2014, onde trás o fim o Regime Tributário Transitório e insere o RTD – Regime Tributário Definitivo que acarreta diversas outras mudanças na apuração do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas e na Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido, que será esmiuçado no próximo tópico com ênfase para a tributação pelo Lucro Presumido.

2.2. Lucro Presumido

O Regime Tributário do Lucro Presumido instituído pela Receita Federal do Brasil - RFB, visando simplificar a apuração dos impostos federais (IRPJ e CSLL). Segundo o Portal Tributário tem por definição:

O Lucro Presumido é uma forma de tributação simplificada para determinação da base de cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido - CSLL das pessoas jurídicas. A sistemática é utilizada para presumir o lucro da pessoa jurídica a partir de sua receita bruta e outras receitas sujeitas à tributação.

A nomenclatura deste regime já revela sua definição que se dá através da presunção do 'lucro', o que implica a simplicidade deste regime, porém não são todas as instituições que podem adotá-lo.

As pessoas jurídicas que podem optar por este regime são as instituições que não estejam obrigadas a tributação pelo Lucro Real em função da sua atividade ou da sua constituição societária ou natureza jurídica. Em esclarecimento as instituições que estão obrigadas à opção pelo Lucro Real a partir de 01.01.2014 são situadas no Art. 14, da lei 12.814/13.

I – cuja receita total, no ano-calendário anterior seja superior ao limite de R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou a R\$ 6.500.000,00 (seis milhões e quinhentos mil reais) multiplicado pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a 12 (doze) meses; II – 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, distribuidora 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; III – que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior; IV – que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto; V – que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, na forma do art. 2 da Lei 9.430/1996; VI – que explorem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring). VII – que explorem as atividades de securitização de créditos imobiliários, financeiros e do agronegócio.

A lei ainda faz menção do limite para enquadramento no Lucro Presumido, estabelecendo que “a pessoa jurídica cuja receita bruta total no ano-calendário anterior tenha sido igual ou inferior a R\$ 78.000.000,00, ou R\$ 6.500.000,00 [...]” na equivalência mensal, “[...] poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido”. (Art. 13, da lei 12.814/13).

Os limites e as peculiaridades aplicados ao Lucro Presumido são essenciais para a adoção correta do mesmo, considerando que sua apuração das bases de cálculos e impostos devidos ocorre trimestralmente, com períodos de apuração contábil encerrados em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro.

A base de cálculo (percentuais de presunção do Lucro sobre a Receita Bruta) do IRPJ deve ser obtida pela multiplicação dos percentuais fixados (Tabela 1) como a margem de Lucro Presumido sobre o qual é aplicada a alíquota do IR de 15%.

Tabela 1: Percentuais incidentes sobre a Receita Bruta, para apuração do IRPJ.

Atividades	Percentuais
Atividades em geral (RIR/1999, art. 518)	8,0%
Revenda de combustíveis	1,6%
Serviços de transporte (exceto o de carga)	16,0%
Serviços de transporte de cargas	8,0%
Serviços em geral (exceto serviços hospitalares)	32,0%
Serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatológica, medicina nuclear e análises e patologias clínicas	8,0%
Intermediação de negócios	32,0%
Administração, locação ou cessão de bens e direitos de qualquer natureza (inclusive imóveis)	32,0%

Fonte: Lei nº 9.249/1995, art. 15.

Para o cálculo da CSLL serão considerados os seguintes percentuais: 12% da Receita Bruta nas atividades comerciais, industriais, serviços hospitalares e de transporte e 32% para prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares e transporte; intermediação de negócios; administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza, e sobre essa base aplica-se a alíquota é de 9%.

As Tabelas 2 e 3 evidenciam exemplos de interpretação das leis sobre a constituição do 'Lucro Presumido', base de cálculo do IRPJ e da CSLL, conforme exposto.

Tabela 2: Empresa de serviços em geral e optante pelo lucro presumido.

Serviços em Geral	IRPJ	CSLL
Receita Operacional	R\$ 200.000,00	R\$ 200.000,00
Margem de Lucro (Presumido)	32%	32%
Lucro Presumido	R\$ 64.000,00	R\$ 64.000,00
Alíquota	15%	9%
Valores a Pagar	R\$ 9.600,00	R\$ 5.760,00

Fonte: Organizada pelo próprio autor, 2016.

Tabela 3: Empresa de comércio e optante pelo lucro presumido.

Comércio	IRPJ	CSLL
----------	------	------

Receita Operacional	R\$ 200.000,00	R\$ 200.000,00
Margem de Lucro (Presumido)	8%	12%
Lucro Presumido	R\$ 16.000,00	R\$ 24.000,00
Alíquota	15%	9%
Valores a Pagar	R\$ 2.400,00	R\$ 2.160,00

Fonte: Organizada pelo próprio autor, 2016.

A alíquota do IRPJ é de 15% a ser aplicada sobre o lucro total (presumido acrescido das demais receitas, rendimentos e ganhos de capital), podendo ainda ter um adicional de 10% sobre a parcela que exceder o valor de R\$ 20.000,00 multiplicado pelo número de meses do respectivo período de apuração. O art. 4 da LF nº 9.430, de 27 de Dezembro de 1996 faz a menção da alíquota e adicional para apuração do IRPJ das empresas enquadradas no Lucro Presumido:

Art. 4º Os §§ 1º e 2º do art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, passam a vigorar com a seguinte redação: Art. 3º A alíquota do imposto de renda das pessoas jurídicas é de quinze por cento. § 1º A parcela do lucro real, presumido ou arbitrado, que exceder o valor resultante da multiplicação de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) pelo número de meses do respectivo período de apuração, sujeita-se à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.

Em decorrência do exposto verificamos que o regime está diretamente ligado ao reconhecimento efetivo da receita bruta, e a mesma por sua vez teve alterações relevantes através da lei 12.973/14.

2.2.1. Receita Bruta

As legislações anteriores a LF 12.973/14 evidenciam que “a receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia”, conforme art. 31 da Lei nº 8.981/95.

Porém com a vigência da nova lei, que acarretou o RTD, também vez alterações no que as Ciências Contábeis e seus profissionais devem entender como receita bruta, disposto no art. 12 que acrescenta o inciso IV “a receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I e II”.

E ainda faz menção o parágrafo 5º da lei que poderão ser incluídos sobre a receita bruta “[...] os tributos sobre ela incidentes e os valores decorrentes do ajuste a valor presente[...]”.

3. CONCLUSÃO

As mudanças ocorridas no decorrer dos últimos anos, para ajustar a contabilidade brasileira com as internacionais por meio das IFRS, trouxeram consigo diversos impactos sobre o patrimônio das entidades do nosso país. Os ajustes foram sendo implementados aos poucos desde a criação da “Lei das Sociedades Anônimas” a 6.404/76 até atual LF 12.973/14, alguns conceitos antigos foram adequados, conceitos novos foram estabelecidos e com eles as mudanças nas formas de apurações dos impostos federais.

O regime de tributação pelo Lucro Presumido, através da sua simplicidade na apuração do IRPJ e da CSLL, evidenciou uma mudança relevante. A adequação do que se entende como receita bruta foi demonstrada na nova legislação vigente.

A receita bruta da entidade após a Lei 12.973/14 abrange muito além das vendas e dos serviços prestados. Ela considera outras formas de resultados podendo ser acrescentados ou não na base para presunção do Lucro Presumido. Sendo assim a partir desta mudança na base de presunção do lucro, consequentemente há mudanças nos impostos pagos.

Os profissionais contábeis que atual no mercado devem estar atentos a essa alteração, no que a legislação entende sobre a receita bruta, para que as apurações dos impostos federais sejam feitas corretamente. A atualização do conhecimento é imprescindível na vida profissional de um contabilista.

Através deste estudo sobre a lei federal e a apuração do IRPJ e CSLL, pode-se transmitir o conhecimento necessário sobre as mudanças ocorridas em entidades tributadas pelo Lucro Presumido para os profissionais da contabilidade, visando uma adequação correta diante da complexidade da integração da contabilidade com o fisco.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRAFICAS

BACCI, João. **Estudo Exploratório sobre o Desenvolvimento Contábil Brasileiro - uma Contribuição ao Registro de sua Evolução Histórica**. 2002. 175p. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade Estratégica)–Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado, São Paulo, 2002.

BRASIL. RECEITA FEDERAL. **Lei nº 12.973 de 13 de Maio de 2014**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/_Ato2011-2014/2014/Lei/L12973.htm. Acesso em 01 de março de 2016, às 20h40min.

BRASIL. RECEITA FEDERAL. **Instrução Normativa nº 1.575 de 13 de Maio de 2014**. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=58604>. Acesso em 01 de março de 2016, às 20h50min.

BRASIL. RECEITA FEDERAL. **Lei nº 11.941 de 27 de Maio de 2009**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l11941.htm. Acesso em 01 de abril de 2016, às 11h23min.

BRASIL. RECEITA FEDERAL. **Lei nº 12.814 de 16 de Maio de 2013**. Disponível: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/Lei/L12814.htm. Acesso em 05 de Abril de 2016, às 12h45min.

BRASIL. RECEITA FEDERAL. **Lucro Real**. Disponível: <http://www.receita.fazenda.gov.br/pessoajuridica/dipj/2000/orientacoes/lucroreal.htm>. Acesso em 08 de Abril de 2016, às 12h35min.

BRASIL. RECEITA FEDERAL. **Lei nº 9.249 de 26 de Dezembro de 1995**. Disponível: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9249.htm. Acesso em 12 de Abril de 2016, às 11h09min.

BRASIL. RECEITA FEDERAL. **Lei nº 8.981 de 20 de Janeiro de 1995**. Disponível: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8981.htm. Acesso em 14 de Abril de 2016, às 11h17min.

BRASIL. RECEITA FEDERAL. **Lei nº 9.430 de 27 de Dezembro de 1996**. Disponível: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9430.htm#art4. Acesso em 16 de Abril de 2016, às 22h02min.

BRASIL. RECEITA FEDERAL. **Lei nº 11.727 de 23 de Junho de 2008**. Disponível: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2008/Lei/L11727.htm. Acesso em 18 de Abril de 2016, às 07h42min.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo dicionário da língua portuguesa**. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2002.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **“Contabilidade Introdutória”**. 11ª Ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MIFANO, Flavio & DINIZ, Rodrigo de Madureira Pará. **Lei nº 12.973/14: um marco na tributação corporativa**. 2015. Disponível em: <http://jota.uol.com.br/lei-12-97314-primeira-pagina-de-um-novo-livro>. Acesso em 15 de Março de 2016, às 23:12min.

PORTAL TRIBUTÁRIO. **O que é Lucro Real?** Disponível em: <http://www.portaltributario.com.br/artigos/o-que-e-lucro-real.htm>. Acesso em 12 de Março de 2016, às 11h53min.

PORTAL TRIBUTÁRIO. **O que é Lucro Presumido?** Disponível em: http://www.portaltributario.com.br/artigos/oquee_lucropresumido.htm. Acesso em 04 de Abril de 2016, às 10h50min.

SÁ, Antonio Lopes de. **“Teoria da Contabilidade”**. 5ª Ed. - São Paulo: Atlas, 2010.