



1290000642



TCC/UNICAMP G88a

UNIVERSIDADE ESTADUAL DE CAMPINAS
RELATÓRIO FINAL DE MONOGRAFIA II

**ANÁLISE DAS ALTERAÇÕES RECENTES NO IMPOSTO DE RENDA DA
PESSOA JURÍDICA E SEUS ASPECTOS LEGAIS E ECONÔMICOS**



PROFESSORA ORIENTADORA: Rovená Maria Carvalho Negreiros

ALUNA : Karina Grimaldi RA: 930074

PROFESSOR BANCA: Gustavo Zimmermann

APRESENTAÇÃO

O presente trabalho pretende avaliar quais as implicações econômicas que as alterações recentes sobre a tributação das pessoas jurídicas provocaram, principalmente as procedidas pela Lei n° 9.249 de 26 de dezembro de 1995. Mais especificamente, a análise se voltará para a validade jurídica dessas alterações e quais as vantagens e desvantagens que acarretaram para as firmas.

É constituído, para tanto, de três capítulos. O primeiro apresenta alguns conceitos jurídicos tributários que contribuem para o entendimento e análise do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, assim como as restrições ao poder de tributar. O segundo capítulo descreve o sistema tributário brasileiro vigente e, a proposta de reforma fiscal. O terceiro faz uma discussão do Imposto de Renda Pessoa Jurídica a partir das modificações introduzidas pelas Leis n° 9.249/95 e n° 9.430/96.

CAPÍTULO 1 - CONCEITOS JURÍDICOS TRIBUTÁRIOS

O homem criou o Estado atribuindo-lhe a finalidade de promover o bem comum. Na atividade de promoção do bem comum, a escolha dos objetivos que devem ser perseguidos prioritariamente é de caráter político. Para o desempenho dessa função, o Estado precisa de recursos de toda a comunidade. O financiamento dos gastos orçamentários do Estado são oriundos, principalmente, de recursos obtidos com a tributação, da dívida contratada sob a forma de títulos e contratos e, do imposto inflacionário resultante da expansão da base monetária.

Nos países democráticos, sua atividade financeira desdobra-se dentro do campo institucional traçado pelo Direito Público, isto é, o poder do Estado é limitado à legislação e a princípios que racionalizam sua ação. O Brasil possui constituição rígida e controle judicial da constitucionalidade e legalidade dos atos governamentais, ficando, portanto, sujeitas as atividades financeiras aos moldes jurídicos, de uma maneira mais rígida que muitos outros países. O conjunto de normas que regulam a atividade financeira constitui o Direito Financeiro, e compreende normas sobre receitas, despesas, orçamento, crédito e processo fiscal. O Direito Tributário, por sua vez, aplica-se restritamente ao campo das receitas de caráter compulsório, sendo, portanto, um sub-ramo do Direito Financeiro.

Tributação é a apropriação, por parte do Estado, de parcela da renda que foi gerada pelo setor privado. Sua finalidade, segundo Bastos (1995), é satisfazer as necessidades pecuniárias do Estado, embora possa ter também fins parafiscais, isto é, objetivar metas de política econômica e até de programas de ação social.

Carga Tributária é um indicador que expressa a relação entre o volume de recursos, que o Estado extrai da sociedade e, o produto ou a renda nacional de um

determinado país. Uma questão que vem preocupando, nas áreas de Finanças Públicas, é determinar quais os limites do tamanho da carga tributária que podem ser considerados suportáveis pela economia. É difícil, entretanto, determinar um tamanho ideal de carga tributária, porque este é determinado historicamente, alterando-se conforme as relações políticas e econômicas da realidade em que o Estado está inserido.

1.1 - TRIBUTO

De acordo com o art. 3.º do Código Tributário Nacional, tributo é uma prestação pecuniária (que deve ser paga em dinheiro), compulsória, instituída em lei, e que não seja sanção de ato ilícito. Sua cobrança deve ser feita pela atividade administrativa plenamente vinculada, devido a sua competência ou capacidade não discricionária (o agente administrativo precisa se limitar ao que dispõe a lei).

Conforme dispõe o mesmo Código, são três as categorias de tributos que podem ser cobrados pelo Estado: os impostos, as taxas e, as contribuições de melhoria. Segundo a doutrina, são os dois últimos vinculados, porque há necessidade de atuação estatal e, o primeiro é um tributo não vinculado, porque seu nascimento independe de qualquer contraprestação do poder público.

Fato Gerador é um fato, ou conjunto de fatos, que o legislador define na lei para nascimento de uma obrigação tributária. A lei define situações ou hipóteses que sujeitam alguém à obrigação de pagar tributo. Estas hipóteses constituem o fato gerador, o qual representa o nascimento da obrigação tributária.

Conforme o art. 4.º do Código Tributário Nacional, a natureza jurídica do tributo é determinada por seu fato gerador, sendo irrelevantes a denominação e demais características adotadas pela lei e, a destinação legal do produto de sua arrecadação.

Base de cálculo é o montante, determinado legalmente, sobre o qual incidem as alíquotas para a apuração do tributo devido. É, portanto, uma unidade de referência para quantificar financeiramente o fato tributário.

1.2 - PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

Os textos constitucionais, via de regra, contém princípios que são diretrizes do Sistema Jurídico . O Estado moderno tem seu poder de tributar limitado pelo consentimento da sociedade, através de seus representantes políticos, em obediência a esses princípios constitucionais universalmente consagrados nas constituições democráticas. O objetivo destes princípios é proteger os contribuintes de eventuais abusos dos governantes. Visam permitir ao cidadão conhecer os dispêndios que irá efetuar no decorrer de um exercício fiscal, impedindo que as regras do jogo sejam alteradas conforme a necessidade de recursos governamentais. Entre estes princípios, apresentam maior relevância para nosso estudo o princípio da legalidade, o da anterioridade , o da irretroatividade e, o da equidade.

PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

art . 5, II, C.F. Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa, senão em virtude de lei.

O art. 150,I, da Constituição vem reforçar esse princípio para o Direito Tributário, instituindo que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça. Consiste, portanto em uma garantia suprema do contribuinte, na medida em que só é obrigado a pagar tributos instituídos em lei.

Por legislação tributária, deve-se entender a definida no art. 96 do Código Tributário Nacional, segundo o qual esta é composta de leis, tratados e convenções, que tratem, total ou parcialmente, sobre tributos ou relação jurídica a ela pertinente. Entre as leis há uma hierarquia que se faz importante de ser conhecida: Constituição Federal e leis complementares e, após, leis ordinárias.

PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE

O princípio da anterioridade assegura ao contribuinte que, salvo nos casos previstos na Constituição Federal, quaisquer mudanças no quadro tributário, como aumento de alíquotas ou criação de novos tributos, só poderão entrar em vigor no próximo exercício fiscal, conforme dispõe o art. 150,III, b. Objetiva que o contribuinte tenha tempo para se preparar para as mudanças, o que muitas vezes é desrespeitado pelos *pacotes de fim de ano*, que passam a vigorar no início do

próximo exercício fiscal, não dando tempo para o contribuinte acertar-se para pagar os aumentos ou os novos tributos.

PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE

Este princípio veta que as alterações que ocorram no quadro tributário alcancem fatos geradores ocorridos anteriormente à criação da lei. Impedem, portanto, o efeito retroativo da lei, conforme dispõe o art. 150, III, a.

PRINCÍPIO DA EQUIDADE

A questão da isonomia é mais que um princípio constitucional, é um valor supremo da Constituição, conforme seu preâmbulo, que diz que a Constituição tem por finalidade instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a *igualdade* e a justiça como valores supremos da sociedade.

As constituições modernas contemplam a questão de como deve ser distribuído o ônus tributário vinculando-a a princípios genéricos como da igualdade, da capacidade contributiva e da redistribuição de renda. Dois são os critérios apresentados nos estudos das finanças públicas. O primeiro, denominado critério do benefício, propõe que o ônus tributário seja distribuído conforme os benefícios que o contribuinte recebe, como resultado das obras públicas e da prestação de serviços governamentais. Pressupõe este princípio, entretanto, que os custos de tais serviços públicos possam ser mensurados, e é neste ponto que o

critério não se sustenta. Isto porque é difícil obter curvas de demanda individual que cada indivíduo atribui ao consumo de diferentes quantidades do bem em questão. Além disso, sendo o consumo coletivo, não haveria qualquer incentivo para que os indivíduos revelassem corretamente suas preferências, o que dificultaria mensurar o montante individual de contribuição.

O segundo critério, por sua vez, é o critério da capacidade de contribuição, o qual pressupõe que os bens públicos, oferecidos pelo governo, beneficiam a todos os cidadãos, indistintamente. Todos, então, deveriam contribuir para pagar o seu custo, na proporção de sua capacidade de contribuição. Quando ocorre incentivos, entretanto, toda a doutrina da capacidade de pagar tende a desmoronar. O critério de capacidade de contribuição tem sido abandonado, em razão da crença que uma excessiva tributação sobre os lucros desestimula a acumulação de capital, repercutindo negativamente sobre a produção e o emprego; como igualmente a cobrança de tributos elevados sobre a renda das famílias mais abastadas levaria a redução de poupança e, conseqüentemente de investimento. O Princípio da Equidade é, desta forma, deixado de lado.

Nos países que se encontram em etapas iniciais de seu processo de desenvolvimento, a questão da Equidade tem sido temporariamente esquecida até que haja condições de distribuir a renda gerada no processo de desenvolvimento. Superada essa fase, a argumentação é de que é necessário manter o nível de investimento e de emprego crescente, para absorver a mão-de-obra que ingressa anualmente no mercado de trabalho.

Isto pode ser considerado um equívoco porque pressupõe que o Estado gaste o que foi arrecadado improdutivamente. Aplicando adequadamente o montante arrecadado em atividades produtivas, o Estado pode gerar emprego e crescimento para o país.

1.3. IMPOSTOS

Art. 16 do CTN - Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independentemente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

A definição deste artigo encerra o conceito de imposto como uma obrigação compulsória, instituída e cobrada pelo Estado para o financiamento de suas atividades. Não há para sua cobrança, pressuposto de contraprestação ou contrapartida direta para o contribuinte, através da prestação de serviços ou da concessão de benefícios por parte do Estado. O destino dessa arrecadação, entretanto, não é de livre decisão do Poder Executivo, uma vez que o Poder Legislativo deve aprovar e sancionar suas decisões de gasto. Difere de outros tributos por independe de qualquer prestação estatal específica ao contribuinte.

IMPOSTOS INDIRETOS

Incidem sobre a produção, a circulação e o consumo de bens e serviços. Sua principal característica é a separação entre o contribuinte de direito (empresa que produz e ou vende bens e serviços) e o contribuinte de fato (consumidor dos bens e serviços) . Então, são transferíveis para terceiros, que arcam com seu ônus. Essa separação leva a um fetiche : o agente que recolhe entende estar arcando com seu ônus, enquanto quem realmente o está é o consumidor, que na maioria da vezes nem percebe. A transferência varia conforme as estruturas de mercado, as estratégias empresariais e as elasticidades da demanda e oferta do bem tributado.

IMPOSTOS DIRETOS

Os impostos diretos são aqueles cujo fato gerador ocorre a partir do momento em que uma determinada renda (ou lucro) é ganha ou da existência de uma riqueza acumulada (materializada) no tempo. Incidem, portanto sobre os rendimentos auferidos pelos trabalhadores em geral, sobre os lucros das empresas e ganhos de capital e ainda sobre a propriedade e a riqueza nas suas mais diversas formas. Não são passíveis de transferência para terceiros, ocorrendo uma coincidência entre o que na linguagem jurídica se denomina contribuinte de direito e contribuinte de fato. O contribuinte responsável pelo recolhimento do imposto aos cofres públicos é, pelo menos teoricamente, o mesmo que arca efetivamente com seu ônus.

Os impostos diretos são considerados, por alguns dos estudiosos das finanças públicas, como: os que menos interferem no processo de alocação de recursos, uma vez que, por terem definidos seus contribuintes, podem evitar taxações abusivas que desestimulam a poupança e o investimento; os mais adequados para a implementação de políticas de contração ou expansão da demanda, uma vez que seus efeitos são mais diretos e imediatos sobre a renda disponível da população, sem que efeitos inflacionários sejam gerados, dado que não são transferidos, teoricamente, aos preços; e, como os mais convenientes aos objetivos de justiça fiscal, porque tendo sua base de incidência a renda e a riqueza, suas alíquotas podem ser estabelecidas de forma progressiva, cobrando-se mais de quem tem mais.

Quando, entretanto, os impostos diretos são muito elevados, tendem a atuar como fator de desincentivo ao trabalho, à poupança e ao investimento. Isto porque : se aumentos na renda levarem a aumentos mais que proporcionais nos impostos

pagos, a satisfação que a renda produza para o indivíduo será menor. Este desestímulo, no entanto, só ocorreria se a oferta adicional de bens e serviços, propiciada pelo aumento da tributação, não se traduzisse em benefícios para os contribuintes que arcaram com seu ônus, o que manteria inalterada sua função utilidade.

Por outro lado, a cobrança de impostos sobre rendas médias e altas e sobre os lucros, quando há baixa propensão a consumir, minariam as bases de onde se forma a poupança, o que levaria à redução dos investimentos, e portanto, o imposto estaria atuando como inibidor do crescimento. Os efeitos mais perversos sobre o nível de investimento na economia ocorreria, entretanto, em países onde o Estado gasta improdutivamente os recursos arrecadados, sem irradiar efeitos multiplicadores para a economia. É importante ressaltar que em estruturas de mercado menos competitivas, como nos oligopólios, o imposto direto tende a se transformar em indireto, uma vez que tende a ser repassado para os preços, gerando efeitos inflacionários na economia e, diminuindo a importância da tributação para os investimentos. Por esse motivo, a tendência mais moderna deste imposto é ter sua cobrança sobre os dividendos dos proprietários da empresa.

A preferência entre imposto direto ou indireto reflete a correlação das forças sociais e políticas representadas nos parlamentos. A experiência nos países desenvolvidos revela uma predominância dos diretos em relação aos indiretos. O Brasil, por sua vez, tem os impostos indiretos com maior fonte de geração de receitas, o que revela uma estrutura tributária altamente descomprometida com a justiça fiscal.

IMPOSTO SOBRE A RENDA

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

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

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

O imposto sobre a renda é um tributo, porque possui todas as características do art 3. do Código Tributário Nacional. Tem por fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica e jurídica, o que não depende de atuação estatal. É, portanto um tributo não vinculado, o que lhe dá natureza jurídica de imposto. Por apresentar coincidência entre o contribuinte de direito e o contribuinte de fato, é um imposto direto.

Em princípio, do ponto de vista jurídico tributário, a existência de renda pressupõe fonte permanente, como fábrica, atividade física ou intelectual; o decurso de um período de tempo; o caráter periódico ou regular das utilidades; e, a aplicação da atividade do titular na gestão da fonte.

Rubens Gomes de Souza (in Baleeiro, 1993) afirma que, enquanto a Economia Política depende do Direito para impor suas conclusões, o Direito não depende da Economia para se tornar obrigatório: o conceito de renda é fixado livremente pelo legislador, segundo considerações de comodidade técnica de

arrecadação e da capacidade contributiva. O conceito teórico de renda tem, então, a função de informar e orientar o legislador para eliminar lacunas, através das quais se evade licitamente a capacidade contributiva.

O imposto de renda geralmente incide sobre os rétidos líquidos do contribuinte, que equivalem à diferença entre a renda bruta e específicas deduções admitidas em lei. Para facilitar, o art. 44 do CTN diz que a base de cálculo será, não apenas o montante real ou efetivo e apurado da renda ou proventos, mas também aquele que for arbitrado ou presumido, segundo *standards* legais e regulamentares. Um desses parâmetros é o coeficiente sobre o valor global das operações da firma para determinar o lucro, se ela não tem contabilidade.

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

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

A lei poderá exigir como contribuinte quem tenha disponibilidade jurídica ou econômica da renda, isto é, o titular dos direitos sobre ela, seja dinheiro líquido, seja um aumento patrimonial físico ou apenas valor apreciado em moeda.

As pessoas jurídicas, isto é, firmas civis ou comerciais, individuais ou coletivas, domiciliadas no Brasil e, dedicadas habitual e profissionalmente a fins especulativos de lucro, são consideradas sujeitas a impostos, quaisquer que sejam

as fontes ou a natureza de seus proventos, desde que superiores ao teto legal. Elas devem apresentar declarações em modelo próprio, segundo o lucro real, instruindo-as com balanço e demonstração da conta de lucros e perdas, ou segundo o lucro presumido na base de coeficiente sobre a receita bruta. Os lucros, depois de tributados na pessoa jurídica e distribuídos aos sócios ou titular individual da firma, devem ser incluídos na declaração da pessoa física. Em cada exercício financeiro o imposto de renda se calcula sobre os rendimentos auferidos no ano anterior, legalmente definido como ano-base.

O art. 153, parágrafo 2º, III, da Constituição Federal atribui a esse imposto os princípios : da generalidade, segundo o qual suas normas devem alcançar a todos; da universalidade dos fatos, segundo o qual fatos iguais devem ser tratados de maneira igual; da progressividade, segundo o qual camadas de renda maiores devem pagar mais.

CAPÍTULO 2 - O SISTEMA TRIBUTÁRIO ATUAL

O sistema tributário atual é composto de quatorze impostos, dos quais sete são diretos, e sete são indiretos. São impostos diretos: o imposto de renda (IR), o imposto sobre grandes fortunas (IGF), o imposto sobre a transmissão *causa mortis* (ITCMD), o imposto sobre a propriedade territorial rural (ITR), o imposto sobre a propriedade territorial urbana (IPTU), o imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA) , o imposto sobre a transmissão de bens imóveis *inter vivos* (ITBI) e, a contribuição provisória sobre movimentação financeira (CPMF). São impostos indiretos: o imposto sobre a importação , o imposto sobre a exportação, o imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços (ICMS), o imposto sobre produtos industrializados (IPI), o imposto sobre operações financeiras (IOF), e o imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS).

A contribuição provisória sobre a movimentação financeira é um tributo criado pelo estado, cuja arrecadação deve ser destinada à saúde. Na realidade, sua criação é uma tentativa de ampliar os fundos da União. É, entretanto, um tributo de caráter provisório, e possui natureza de imposto, porque não há contraprestação, pelo Estado, ao seu pagamento. Quanto ao imposto sobre grandes fortunas, ainda não há lei complementar que regulamente sua cobrança. Em razão disto, esta não é realizada.

O sistema tributário brasileiro, segundo Oliveira (1996) encontra-se cheio de distorções, apesar de apresentar uma carga tributária considerável (em 1995 foi de 30% do PIB). Um dos problemas, a iniquidade, é oriundo principalmente da predominância de impostos indiretos e contribuições sociais; quantidade excessiva de tributos e legislações. Tudo isto dificulta a relação entre o contribuinte e o fisco; gera guerra fiscal entre os estados e municípios; provoca má distribuição de

receitas entre as esferas governamentais; e, incentiva a grande e crescente economia informal, a qual não é alcançada por impostos declaratórios. Além disso, entende o autor, que há necessidade da realização de um ajuste fiscal como um dos fatores de sustentação do plano de estabilização em vigor (Plano Real).

É ainda repleto de impostos em cascata, apresentando oneração alta sobre os produtos exportados, devido a sua incidência sobre produtos primários e insumos que vão ser utilizados na fabricação dos produtos industrializados exportados ou, advinda de impostos que não podem ser repassados na exportação como Finsocial, *Imposto de Renda sobre o lucro*, e outros. O lucro das empresas é excessivamente taxado, assim como os investimentos. Isto limita sua capacidade de auto financiamento. Além disso são altamente taxados os bens de capital.

Há ainda que se falar que existem muitas formas de isenção e renúncia fiscal. Alguns produtos exportados, como os da Zona Franca de Manaus, não são taxados no Brasil mas o são nos outros países. A diferença é que quem arrecada são estes. Além disso há muitos setores lucrativos que têm imunidade tributária garantida pela Constituição. São exemplos os templos de qualquer culto, os sindicatos e os partidos políticos. Seria muito melhor, na opinião de Trevisan (11/1997), acabar com estas imunidades e isenções e reduzir o imposto de todos.

Conseqüentemente, o sistema tributário brasileiro é altamente perverso para a produção e a competitividade externa, o que não condiz com o contexto em que o país se encontra de globalização da economia. A abertura dos mercados e articulação dos blocos regionais exige maior harmonia entre a tributação dos países que se integram e, a realização de uma completa desoneração dos produtos exportados. Assim, o Sistema Tributário limita a capacidade de competição das empresas do setor produtivo brasileiro, o que implica que o sistema deveria ser mudado para possibilitar a execução de uma política de reativação e modernização

da economia. Segundo Ferreira (IEDI,1993,p39) as diferenças que aumentam nossa distância dos países industrializados, exigem uma mudança radical do Sistema Tributário, com base nos conceitos de eficiência, equidade e simplicidade.

A Reforma Tributária é essencial porque condiciona o papel das empresas como geradoras de empregos, de impostos, de riqueza, enfim. Além das repercussões óbvias nas exportações, a carga tributária põe em xeque a sobrevivência das empresas no mercado interno, tendo em vista a abertura da economia. Com a diminuição das tarifas de importação, a proteção natural do produto nacional contra o importado termina sendo o custo do transporte. Mas se a carga tributária é muito alta, essa proteção se torna insuficiente (IEDI, Ferreira, 1993, p.39)

A globalização e a integração dos mercados regionais exigem que os países envolvidos sejam competitivos. Trouxe, então, para o Brasil a discussão sobre como diminuir o “Custo Brasil”. O sistema produtivo brasileiro deve ter seus custos diminuídos, mas vê-se presos a problemas que independem de decisões da empresa para sua solução. Um destes problemas é a reforma tributária. A competitividade de um país é prejudicada pela onerosidade de seu sistema tributário. Ocorre que a reforma tributária, no ponto de vista de Kapaz (1995), é uma das mais difíceis de se realizar, haja visto relacionar-se com os interesses do cidadão comum, da União, dos Estados e do município.

Nakano (1995) afirma que para o país avançar em direção a um mercado comum, como o Mercosul, é preciso harmonizar sua tributação indireta e direta. As alíquotas do imposto de renda sobre o faturamento das empresas e seu patrimônio devem ser amenizadas de maneira que os investimentos não fluam para outro país, uma vez que os riscos e os custos envolvidos são determinantes na escolha do país

a investir. Os impostos indiretos, por sua vez, deveriam, na opinião do autor, convergir entre os membros.

Mesmo apresentando uma alta carga tributária, o governo brasileiro ainda defende a sua elevação. Ocorre que o nível de sonegação já é altíssimo. Além disso, há muitas isenções e imunidades: há quem não paga nada, enquanto outros sustentam uma elevada carga tributária. O ideal é não aumentá-la mais, pois tal atitude poderia aumentar esta diferença, premiando-se os sonegadores. Além disso, muitos países têm buscado crescer via diminuição e não elevação da carga tributária.

2.1 - A CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

A Constituição Federal de 1988 levou ao acirramento de algumas dessas questões. Promoveu grande descentralização das receitas em favor dos estados e municípios, mas não cuidou de uma redistribuição dos encargos¹. Como resultado, o governo federal passou a explorar receitas não partilhadas com as outras esferas, o que significou maior arrecadação de alguns impostos indiretos e contribuições sociais, pervertendo ainda mais a estrutura nas questões produtiva e distributiva e, ampliando os conflitos federativos. Também alterou o sistema de proteção social do país, aumentando os benefícios sem associá-los a esquemas de contribuição da Previdência. Exigiu então, para isso, diferentes fontes de financiamento . Nesse contexto, foi criada a contribuição social sobre o lucro.

¹ A competência da União ficou praticamente restrita a dois impostos relevantes: o IR e o IPI. Apesar de poderem ser importantes instrumentos de política econômica e de desenvolvimento regional e social, a União passou a apropriar-se de parcela minoritária de sua arrecadação..

As receitas oriundas dos impostos assim ficou distribuída entre as esferas administrativas:

Competência	Imposto
União	sobre importação de produtos estrangeiros
	sobre exportação de produtos nacionais ou nacionalizados
	sobre produtos industrializados
	sobre operações financeiras
	sobre a propriedade territorial rural
	sobre grandes fortunas
	contribuição provisória sobre movimentação financeira
Estados	sobre a circulação de mercadorias e serviços
	sobre a transmissão <i>causa mortis</i>
	sobre a propriedade de veículos automotores
Municípios	sobre a propriedade territorial urbana
	sobre a transmissão <i>inter vivos</i>
	sobre serviços de qualquer natureza

Na elaboração de tal constituição, uma das razões porque se lutou pela reforma do Sistema Tributário, segundo Oliveira (1995), foi a necessidade de aumento da carga tributária para a recuperação da capacidade de gastos do Estado,

comprometida nos anos 80. E, conforme o mesmo autor, o elenco de mudanças propostas sinalizava em direção ao alcance desse objetivo, mas isso dependeria de legislação infraconstitucional (leis complementares e ordinárias), que definiria alíquotas, estruturas de tributos e sistemas de incentivos.

Quanto ao Imposto de Renda, a Constituição estabeleceu que ele deveria ser informado pelos critérios da generalidade, da universalidade, e da progressividade, além da isonomia (proibição de tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente). Dessa maneira, segundo Oliveira (1995), foram criadas condições para que os privilégios de que desfrutavam determinados setores fossem extintos.

Os princípios da isonomia e equidade tornaram-se, assim, factíveis de ser atingidos e, para o Imposto de Renda, abriu-se a oportunidade de se transformá-lo efetivamente em um tributo que contribuísse para reduzir as distâncias sociais.(Oliveira, 1995, p 108).

2.2 - O PROJETO DE REFORMA

Transcorridos poucos anos após a promulgação da Constituição, ressurgiu o debate sobre a questão da Reforma Fiscal. Discute-se sobre as mudanças necessárias para tornar o sistema mais eficiente e mais justo, bem como sobre como recolocar a economia na rota da estabilidade e do crescimento auto-sustentado. O Governo tem procurado cobrir seu hiato de recursos através do endividamento e do mero aumento de tributos, desrespeitando os princípios norteadores da Constituição e priorizando a elevação de tributos não partilhados

com os estados e municípios. Também a carga tributária permanece muito mal distribuída.

O cenário que continua presente nos primeiros anos da década de 1990, apresenta a oportunidade para a construção de um sistema que combine regras estáveis de tributação com critérios efetivos de modernidade, eficiência, civilidade e justiça, por mais difícil que seja o alcance disso, dadas as resistências de setores poderosos a essas transformações. Somente a materialização da reforma seria capaz de dar uma solução mais duradoura para a questão tributária

O projeto de reforma do Sistema Tributário, encaminhado para o Congresso, tem por objetivos, segundo Oliveira(1996), a simplificação do sistema, a desoneração dos exportados, uma melhor distribuição do ônus e, a desmontagem do mecanismo de guerra fiscal. Trata, entre outras coisas, da reformulação de um projeto sobre o imposto de renda, priorizando inicialmente mudanças no sistema de tributação das empresas e, posteriormente para as pessoas físicas.

A proposta de reforma da tributação direta teve como ponto mais relevante a reformulação do Imposto de Renda das empresas, cujo projeto foi reformulado e sua versão final foi encaminhada ao Congresso em setembro de 1995. Seus objetivos, segundo Oliveira (1996) são coerentes com o compromisso de modernização do Sistema Tributário e atenuação de sua carga sobre as empresas, haja visto sua importância para a competitividade do setor produtivo nacional e para a realização de investimentos e geração de empregos no país. As metas eram, principalmente, a simplificação do seu sistema de imposição, a redução das alíquotas, a ampliação da base e, o fim do tratamento diferenciado dos investidores e residentes no país em relação aos lucros. O governo esperava com as alterações, aumentar sua arrecadação, principalmente devido ao aumento da base, que deveria compensar as reduções nas alíquotas.

Quanto à apuração no lucro, a principal alteração diz respeito a redução das possibilidades de deduções para o cálculo do imposto a pagar, as chamadas *fringe benefits* que passam a ser restringidas às despesas vinculadas diretamente à atividade produtiva. O que leva a uma ampliação da base tributária, para compensar a perda com a redução de alíquotas.

Propôs-se também a supressão da correção monetária dos balanços das empresas para a apuração do lucro e do imposto a pagar. A justificativa dessa proposta consiste no processo de desindexação da economia e perspectivas de estabilidade monetária com o Plano Real. Caso haja uma retomada da inflação no país, isto se constituirá em um problema, porque serão taxados lucros ilusórios, o que atuará contra a produção e os investimentos, podendo representar um instrumento de alargamento da base de cálculo mais eficaz que a redução das deduções.

O projeto sugeria diminuir a alíquota básica de 25% para 15% para as empresas, uma uniformização do adicional incidente sobre os lucros superiores a R\$ 240 mil/ano em 15%, em substituição à progressividade que estabelece alíquota de 12% para lucros acima de R\$ 180 mil/ano e de 18% para lucros superiores a R\$ 780 mil/ano. Com isso, a alíquota máxima cairia de 43% para 30%. Também propôs-se redução das alíquotas da Contribuição Social sobre o lucro de 10% para 8% para as empresas industriais e de comércio e de 30% para 18% para as empresas financeiras.

Propôs-se um tratamento menos discriminatório quanto as empresas estrangeiras e privadas. Por um lado, sugere a equiparação de suas tributações, estabelecendo isenção de remessa de lucro ou dividendo feitas pelas estrangeiras, o que deveria beneficiar a realização de investimentos diretos no país, aliás uma

medida correta, já que essas empresas já sofrem imposto no seu país de origem. As empresas sediadas no exterior, por sua vez, que eram isentas de tributação no Brasil, ficariam obrigadas a demonstrar seus lucros auferidos no exterior e apurar o imposto devido no país, podendo compensar o que foi pago no outro país onde operam. O projeto também estabelecia a cobrança do imposto de renda às estatais, o que significaria ampliação da base de tributação e tratamento não discriminatório ao setor privado.

No sistema vigente anteriormente, os rendimentos dos sócios (lucros e dividendos) sofriam tributação de 15% e não podiam ser reduzidos na apuração dos resultados. Pelo projeto, propõe-se que lucros e dividendos deixem de ser tributados na fonte. Essa remuneração sofreria tributação de 15% na declaração do beneficiário, podendo a empresa deduzi-la como despesa para apuração do resultado, o que representaria um avanço importante em direção a uma integração entre os impostos de renda incidentes sobre a pessoa física e sobre a pessoa jurídica. Sugeriu-se também mudanças para a tributação das aplicações financeiras, visando sobretudo uniformizar o tratamento dado aos investidores locais e estrangeiros no mercado financeiro, assim como para as pessoas físicas e jurídicas e, ao mesmo tempo, ampliar a arrecadação.

Os empresários e o mercado financeiro reagiram ao projeto, alegando primeiramente que, com o fim da correção monetária dos balanços, no caso de uma taxa de inflação superior a 15% a.a., que foi a hipótese usada na sua elaboração, ocorreria um aumento da carga tributária sobre os lucros das empresas, o que contrariava a idéia de reduzir a tributação sobre essa base, como também abre espaço para contestações jurídicas em relação a seu pagamento (relativamente ao fato gerador do imposto de renda, que precisa ser renda ganha). Outra alegação foi que a extensão da tributação sobre as aplicações em bolsas de valores não devia ser estendida porque os ganhos já eram taxados no país de origem dos investimentos,

o que poderia afugentar recursos destinados para esse mercado. Concluiu-se, então, que o projeto seria desfavorável às empresas mais capitalizadas, porque não poderiam deduzir os efeitos da inflação sobre seu patrimônio, às detentoras de dívida bancária elevada, porque teriam limites para deduzir despesas com juros para apuração do seu lucro real e, às que possuem investimentos no exterior, porque passariam a ser tributadas normalmente no balanço. Seriam beneficiadas, por outro lado, as empresas pouco capitalizadas e as devedoras em dólar.

Diante dessas razões, o projeto de lei terminou recuando um pouco, mas não abriu mão da extinção da correção monetária dos balanços. As alíquotas sobre os rendimentos na bolsa de investidores estrangeiros seriam 5% em 96, 10% em 97 e 15% a partir de 98. O imposto de renda teria alíquota reduzida de 15% para 10% a ser aplicado em empresas com lucro anual superior a 240 mil. Aumentou o limite de R\$9.076 mil para 12 milhões para as empresas optarem pela tributação pelo lucro presumido (por ser a declaração mais simplificada) e, possibilidade de dedução integral das despesas com juros, o que juntamente com possibilidade de distribuição de juros para os acionistas e, redução do adicional do imposto de renda representa compensação para a extinção da correção monetária dos balanços. Não foi proposta entretanto, a eliminação da bitributação sobre os lucros, que estão sujeitos ao pagamento do IRPF e IRPJ .

A aprovação de algumas dessas medidas em dezembro de 1995, representou uma melhora no quadro geral. Houve melhoras em relação à competitividade externa pela redução das alíquotas do imposto de renda incidente sobre a pessoa jurídica . A base tributária foi ampliada, cobrando-se tributo sobre as remessas de lucro de empresários nacionais com empresas no exterior e, reduzindo-se as deduções permitidas. A extinção da correção monetária pode vir a dar problema no caso de um retorno da alta inflação. Ficou a ser solucionado o problema da

bitributação, que representa um empecilho para as empresas e, os IRPJ acabam sempre sendo repassados aos preços.

A proposta de Reforma Tributária cria polêmica e apresenta dificuldades de concretização porque implica em alterações na posição dos agentes econômicos quanto sua participação na riqueza nacional, cujo amparo é o argumento do efeito dos impostos sobre a produção, além do questionamento da legitimidade do Estado para realizá-la. Outro fator que obstaculiza sua concretização são as perdas que levaria a algumas esferas administrativas. Por estas razões, a Reforma Tributária é um processo, tão longo quanto mais difícil o consenso em torno de seus projetos, o que prejudica a realização de uma reformulação abrangente do Sistema.

TRIBUTAÇÃO DAS EMPRESAS NOS PAÍSES DA OCDE

Nos países da OCDE, a tributação sobre as empresas tem se mantido em patamares inferiores a 10% das receitas fiscais. Apesar de tão baixa, o tema é objeto de especial interesse e preocupação, devido ao impacto que causa sobre as decisões de investimento das empresas (ainda que não seja o único fator relevante). A maioria desses países considera que perdas na receita pela diminuição da carga tributária são compensados pelos efeitos benéficos do crescimento ou melhora da qualidade dos investimentos, na atividade econômica

Além disso, com o aprofundamento do processo de globalização e aumento da mobilidade de capital, intensifica-se a concorrência fiscal entre os países para atrair fluxos de investimento, a maior parte dos países da OCDE procurou recentemente diminuir sua carga tributária e aumentar a base de tributação das empresas. (IEDI, p 39).

Nesses países geralmente são previstas deduções de todos os gastos incorridos pelas empresas; todos prevêem ajustamentos a título de inflação (estes podem ser tão favoráveis a ponto de constituírem subvenções ao investimento). A maioria deles aplicam imposto pleno aos ganhos de capital das empresas. Os dividendos normalmente não estão sujeitos a impostos suplementares. As rendas sucursais no exterior normalmente são incluídas no cálculo da renda tributável. Todos os países autorizam a declaração das perdas sobre exercícios posteriores e alguns sobre exercícios anteriores.

Quanto a dupla tributação, há uma preocupação com sua eliminação porque esta medida não favoreceria o desenvolvimento das empresas novas porque: não tributar os dividendos só favorece o desenvolvimento das empresas com forte capacidade de autofinanciamento e, reforça fusões e tendências monopolistas. Além disso, favorece o endividamento via mercado de capitais, o que tende a levar a um aumento da vulnerabilidade das empresas em situações de crise conjuntural e desestímulo de decisões que envolvam risco.

CAPÍTULO 3 - O IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA E SUAS MODIFICAÇÕES

A Lei n° 9.249, de 26 de dezembro de 1995, promoveu alterações na legislação referente ao imposto de renda da pessoa jurídica e à contribuição social sobre o lucro. A referida lei contém medidas simplificadoras, destinadas a dificultar a prática de evasão fiscal, medidas incentivadoras do investimento produtivo e, medidas que visam garantir maior isonomia entre os contribuintes. O Governo, através desta lei, procurou aumentar a arrecadação, via o aumento da base de incidência tributária (apesar da diminuição da alíquota), e, a diminuição da evasão fiscal.

Numa visão geral das alterações temos, como exemplo de medida simplificadora, a eliminação da correção monetária de balanço. Tentando inibir a evasão fiscal propôs-se a tributação de lucros auferidos no exterior e, a eliminação da dedução de algumas despesas, que na visão do Governo era geralmente realizada em favor dos sócios, administradores e diretores da empresa. A dedução de juros sobre o capital próprio é, por sua vez, medida que visa uma maior isonomia entre os contribuintes. Finalmente, como medida incentivadora do investimento produtivo, propõe-se a dedução dos juros pagos sobre o capital próprio.

Em dezembro de 1996, foi aprovada uma nova legislação a respeito do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, consubstanciada na Lei n° 9.430/96 Esta lei vem complementar a primeira, e não traz alterações muito significativas em relação a esta.

Uma das modificações diz respeito a alteração na alíquota relativa ao imposto de renda das pessoas jurídicas, incidente sobre o lucro real, presumido ou arbitrado, que a partir de janeiro de 1996 ficou reduzido de 25% para 15%. O imposto adicional, devido à alíquota de 10%, passou a incidir sobre a parcela do lucro real, presumido ou arbitrado que exceder, anualmente, ao limite de R\$240.000,00.

A Lei n° 9.430/96 que veio complementar a Lei 9.249/95, manteve a alíquota base de 15%. Modificou entretanto, em seu art. 4°, o pagamento do imposto adicional. A alíquota continua a ser 10%, mas recairá sobre a parcela do lucro real, presumido ou arbitrado, que exceder o valor resultante da multiplicação de R\$ 20.000,00 pelo número de meses do período de apuração.

Uma outra modificação, introduzida pela Lei n° 9.249/95, trata da tributação dos rendimentos auferidos no exterior por pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

Há em Direito um princípio, denominado princípio da territorialidade da tributação, segundo o qual a lei tributária deveria limitar-se a fatos geradores ocorridos no território por ela alcançado. Entretanto, encontra-se este afastado há muito tempo na maior parte dos países desenvolvidos.

No Brasil, até 1987, vigorava o princípio da territorialidade tributária em relação às pessoas jurídicas, haja visto os rendimentos auferidos no exterior não estarem sujeitos ao imposto de renda de pessoa jurídica no Brasil, embora integrassem o lucro da matriz, controladora ou coligada, via equivalência patrimonial. Houve uma tentativa de tributar estes rendimentos, por determinação dos Decretos-lei n° 2.397/87 (art. 7°) e n° 2.413/88 (art. 8°), frustrada pelo

Decreto-lei n° 2.429/88 (art. 15), que afastou expressamente a tributação da renda mundial das pessoas jurídicas.

A Lei n° 9.249/95, em seu art. 25, retomou o tema, determinando não só a tributação de lucros auferidos por filiais, sucursais, agências controladas ou coligadas no exterior, como também todos os rendimentos, lucros e ganhos de capital que as pessoas jurídicas auferem no exterior. Esta lei foi complementada, posteriormente pela Lei n° 9.430/96.

Segundo o art. 25 da Lei n° 9.249/95, os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano.

Como exemplo de rendimento auferido no exterior temos os juros creditados pelas instituições financeiras do exterior em conta corrente mantida por empresa domiciliada no Brasil. Esses juros, se fossem auferidos por uma filial, domiciliada no exterior, desta pessoa jurídica domiciliada no Brasil, seriam considerados lucros, e não rendimentos auferidos no exterior. Um exemplo de ganho de capital é a alienação de imóveis situados no exterior e de participações societárias de pessoas jurídicas com sede no exterior.

Os rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, resultantes de atos diretos da pessoa jurídica, como investimentos financeiros, devem ser corretamente registrados no Brasil e, computados na apuração do lucro líquido das pessoas jurídicas. Os incisos do parágrafo 1° do referido artigo regulamentam a conversão da moeda estrangeira em nacional.

Quanto aos lucros auferidos por filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior, por sua vez, o art. 25 §2º, da Lei nº 9.249/95 determina que os seus lucros sejam apurados segundo as normas da legislação brasileira, e, que suas demonstrações financeiras, em reais, sejam mantidas no Brasil pelo prazo de decadência aludido no art.173 do CTN, equivalente a cinco anos. Essa regra, segundo Higushi (1997), havia preocupado bastante as empresas em questão, por entenderem dever observar a legislação brasileira inclusive no que se refere aos limites e condições de dedutibilidade de custos e despesas.

A IN² nº 38/96 alterou tal dispositivo legal. Seu art. 10 dispõe que as demonstrações das filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior, serão elaboradas segundo as normas da legislação comercial do país de seu domicílio. Ocorrendo neste a ausência de normas expressas que regulem a elaboração das demonstrações financeiras, estas deverão ser elaboradas observando-se os princípios contábeis aceitos segundo a legislação brasileira.

Em relação às coligadas, por sua vez, nas quais o investidor não tem poder de controle nem ação sobre sua contabilidade, os lucros a considerar são os apurados nos próprios balanços destas empresas, conforme dispõe o art. 25 §3º, da Lei 9.249/95. Estas demonstrações financeiras devem ser conservadas até que decaia o direito da Fazenda proceder o lançamento.

Uma questão muito pertinente, relativa a esta alteração na tributação da renda das pessoas jurídicas, é colocada por Schoueri (in Rocha, 1996,p.144), e consiste em saber se implica acréscimo patrimonial, para que seja renda tributável nos termos do art. 43 do CTN, o fato de outra empresa situada no exterior, sua controlada ou coligada, auferir um lucro. O autor assim responde:

² IN significa Instrução Normativa

“A resposta pela negativa parece clara, se tivermos em conta que nem sempre um lucro auferido por outra empresa implicará no acréscimo patrimonial de seus sócios. Para não irmos adiante, basta lembrar que referido lucro ainda estará sujeito, por exemplo, à tributação no outro Estado, além de possíveis exigências, no exterior, no que tange a formação de reservas e semelhantes, nem sempre imputáveis ao patrimônio dos sócios, ou, finalmente, a possível retenção dos lucros, por deliberação soberana da Assembléia Geral ou equivalente”.

Conclui Shoueri (in Rocha, 1996) que a tributação da renda auferida pelas filiais, sucursais, controladas ou coligadas no exterior é inconstitucional, porque não ocorre o fato gerador do imposto de renda descrito na lei brasileira, o qual implica a existência de um acréscimo patrimonial.

Observa também o autor, que o aspecto temporal da hipótese de incidência, descrita no art. 25, § 3º da Lei nº 9.249/95, é a data das demonstrações financeiras em que tenham sido apurados os lucros, e não a data da distribuição. Desta maneira, resulta que a distribuição posterior dos dividendos é isenta do imposto brasileiro. Em vista de tais alegações, o novo texto legal, na opinião do autor, só inovou na medida em que passou a tributar todo o lucro auferido pela pessoas jurídicas brasileiras.

Mister é perceber que os prejuízos e perdas das filiais, sucursais, controladas e coligadas não se compensam com os lucros auferidos no Brasil e, a parcela do lucro a ser considerada na apuração do lucro real da pessoa jurídica domiciliada no Brasil é sempre proporcional à participação desta no capital da controlada ou coligada e, da filial ou sucursal.

O imposto pago no exterior pode ser compensado com o pago no Brasil. Não pode, entretanto, ser compensado em quantia superior à do imposto incidente no Brasil. Assim dispõe o art. 26 da Lei nº 9.249/96. Para efeito da compensação,

a pessoa jurídica deverá apresentar as demonstrações financeiras. A empresa pode provar o pagamento do tributo no exterior apresentando o documento de arrecadação.

Art. 26- A pessoa jurídica poderá compensar o imposto de renda incidente, no Brasil, sobre os lucros, rendimentos e ganhos de capital computados no lucro real, até o limite do imposto de renda incidente, no Brasil, sobre os referidos lucros, rendimentos ou ganhos de capital.

As maiores dúvidas surgem na tributação dos lucros das filiais, sucursais, controladas ou coligadas no exterior. O Brasil assinou 23 acordos ou convenções para evitar a dupla tributação da renda. Nestes acordos, os lucros de uma empresa de um Estado contratante só são tributáveis neste, a não ser que a empresa exerça atividade no outro Estado contratante, por meio de um estabelecimento permanente neste situado.

Daí decorre que o Brasil não pode cobrar o imposto de renda sobre o lucro das controladas ou coligadas situadas em país com o qual mantém acordo. Entretanto, os acordos não impedem a tributação dos dividendos recebidos pelas empresas brasileiras. A Ilha da Madeira, pertencente a Portugal, por exemplo, tornou-se paraíso fiscal das empresas brasileiras porque: as empresas lá instaladas são isentas de imposto de renda e, o Brasil não pode tributar suas rendas em razão do acordo que firmou com Portugal.

Na opinião de Higuchi, a tributação dos lucros auferidos no exterior não resultará em arrecadação definitiva, mas tem o mérito de diminuir as fraudes mediante a criação de controladas em paraísos fiscais.

Com relação às limitações à compensação dos prejuízos fiscais, o art. 31 da Lei n° 9.249/95 assim dispõe: **“Os prejuízos não operacionais , apurados pelas pessoas jurídicas, a partir de 1º de janeiro de 1996, somente poderão ser compensados com lucros da mesma natureza, observado o limite previsto no art. 15 da Lei n°9.065/95”**.

O art. 15 da Lei n° 9.065/95 limitou a compensação de prejuízo fiscal apurado a partir do ano de 1995, a 30% do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas pela lei tributária. Como se pode observar, a faculdade legal de compensação de prejuízos tem sido “estreitada”. A justificativa que se dá é que esta reduz a capacidade arrecadatória do Estado.

O art.146,III,a, da Constituição Federal incumbe à lei complementar estabelecer a disciplina a respeito do fato gerador, base de cálculo e contribuintes do imposto de renda. O art.43 do CTN, que é uma lei complementar, define o fato gerador do imposto de renda. A idéia fundamental deste conceito é o acréscimo patrimonial disponível. A lei tributária ordinária, como é o caso da Lei n° 9.249/95, não pode se afastar deste conceito de fato gerador do imposto de renda, sob pena de inconstitucionalidade³.

Geralmente, o acréscimo patrimonial das pessoas jurídicas é considerado seu lucro real. Este é entendido como lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pelo art. 6º do Decreto-lei n° 1.598/77. Neste mesmo documento legal, art 6º, §1º, o lucro líquido do exercício é definido como a soma algébrica do lucro operacional, dos resultados não operacionais, do saldo da conta de correção monetária e das

³ Neste caso é muito importante levar-se em conta a noção de ordenamento jurídico, uma vez que as normas legais não devem ser interpretadas isoladamente, mas em conjunto, respeitando-se a hierarquia existente entre elas.

participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial.

A partir destes dados, pode-se observar que a compensação dos prejuízos fiscais é um dos fatores que será utilizado para se obter o aspecto material de incidência do imposto de renda, que é o acréscimo patrimonial.

Apesar de lucro ser sinônimo de ganho ou manifestação de renda, o lucro tributável deve ser o descrito pela legislação complementar. Este implica o conceito de acréscimo patrimonial, que nos remete à idéia de agregado econômico positivo obtido por um determinado patrimônio. Para que possa ser observado a ocorrência de tal acréscimo, é necessário observar o patrimônio, em sua totalidade, e, em pelo menos dois momentos distintos.

É muito importante observarmos que o imposto de renda trata-se de um imposto sobre a renda e não sobre o patrimônio. Neste sentido, são muito pertinentes as considerações de Andrade (in Rocha, 1996, p.25):

Ora, se estamos diante da tarefa de entender o conceito de acréscimo patrimonial disponível para interpretar/aplicar as regras jurídicas atinentes ao imposto sobre a renda agregada ao patrimônio, o termo inicial para a comparação patrimonial somente pode ser um momento em que o patrimônio exprima resultado positivo (depois de uma consideração global), sob pena de tributar-se mera recomposição patrimonial ao invés do efetivo acréscimo, isto porque o patrimônio das unidades econômicas está em constante dinamismo e somente uma visualização global das mutações ocorridas permite a verificação do acréscimo patrimonial disponível apto a dar nascimento à obrigação tributária relativa ao imposto em discussão.”

Então, apesar de ocorrer alterações no patrimônio das empresas, estas só representarão fatos sujeitos à tributação quando constituírem disponibilidade real e efetiva de um acréscimo patrimonial, cuja aferição só pode ser verificada se compararmos o seu patrimônio em dois momentos diferentes. Procedimento diverso constituiria tributação sobre o patrimônio, o que não é previsto em nossa legislação complementar, sendo, portanto, inconstitucional.

A compensação de prejuízos fiscais tem sido tratada pela legislação tributária como um favor concedido aos contribuintes. Isto só se verifica, entretanto, quando é permitido esta compensação após caracterizado o disponível acréscimo patrimonial. Se, todavia, são deduzidos do lucro os prejuízos fiscais contabilizados anteriormente, não se trata de favor, mas de cumprimento à lei complementar que definiu fato gerador do imposto de renda como sendo o acréscimo patrimonial. Ademais, ao desconsiderar a compensação dos prejuízos fiscais, o Fisco tributa o patrimônio e não renda da pessoa jurídica.

A partir deste dados, conclui-se da ilegitimidade do dispositivo dos artigos 15 e 16 da Lei n° 9.065/95 e, 31 da Lei n° 9.249/95, haja visto não poder a lei ordinária modificar o fato gerador descrito pela lei complementar. Como vimos, acréscimo patrimonial difere de recomposição ou decréscimo patrimonial e, somente pode ser avaliado através da consideração do patrimônio em seu dinamismo e totalidade.

Com relação a vedação das deduções, imposta pela atual legislação, cabe esclarecer alguns conceitos que permitem avaliar a legalidade de seus dispositivos.

No cálculo do lucro real de uma empresa, custos são grandezas negativas, relativas ao que é necessário para produção do bem ou serviço; despesas operacionais são aquelas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da

fonte produtora; e, provisões dedutíveis são aquelas permitidas pela legislação do imposto sobre a renda.

Para efeitos de tributação, a obtenção do lucro líquido (Lei das S.As, art 177, c.c. art. 187, §1º) e, conseqüentemente do lucro real (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 6º, §1º), implica que as receitas se emparelhem aos custos e despesas correspondentes, bem como as provisões cabíveis. Lucro, que é a base para a determinação do lucro real, base de cálculo do imposto de renda, é a diferença entre receitas e os custos e as despesas.

O art. 13 da Lei nº 9.249/95 vem impor restrições à deduções independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506/64, o qual conceituava como despesas operacionais aquelas não computadas nos custos, mas necessárias à atividade da empresa e manutenção da respectiva fonte produtora. Um exemplo de despesa que não poderia ser deduzida, devido a este dispositivo, seria a relativa à administração. Ocorre, neste caso, flagrante inconstitucionalidade, haja visto a direção e o controle serem atividades essenciais à produção de uma pessoa jurídica.

Embora possa o legislador ordinário impor regras para a dedutibilidade de custos e despesas da empresa, não pode converter uma não renda em renda, via proibição da dedução de custos e despesas necessárias à percepção da renda. Em resumo, a lei ordinária não pode desnaturar conceitos salvaguardados pela constituição ou lei complementar.

Há, neste caso, conflito entre o critério hierárquico e o da especialidade. Segundo Bobbio (1992), em alguns casos triunfa a lei especial, desde que não haja inconstitucionalidade. Pacheco (in Rocha, 1996) entende que neste caso podem

prevalecer as normas especiais do art.13, desde que não tornem indedutíveis despesas absolutamente necessárias à atividade da empresa. Caso contrário, haveria tributação sobre o faturamento, e não sobre a renda, o que é vedado pelo nosso Ordenamento Jurídico. A coerência do sistema jurídico deve ser sempre observada.

Para Martins (in Rocha, 1996), é no mínimo discutível o legislador ter assegurado a dedutibilidade de apenas algumas provisões, quando para a adequada mensuração do lucro contábil, outras provisões são exigíveis pela legislação societária na avaliação de ativos. Além disso, entende que seriam não intrinsecamente relacionadas com a produção e comercialização apenas as despesas que para estas não concorressem, vistas no contexto empresarial. Afirma ainda (in Rocha, 1996, p. 162):

“ Ora, todos os dispêndios feitos pela sociedade empresária, relativos a custos ou despesas, necessários à obtenção da renda ou à manutenção das fontes produtoras, são essenciais, indispensáveis, inerentes à produção ou comercialização, porque mesmo aos mais desavisados não é dado se imaginar que uma sociedade empresária, na persecução de seus objetivos sociais, possa se limitar à específica área de produção ou comercialização.”

Com relação a extinção da correção monetária das demonstrações financeiras, cabe destacar que, no passado, a necessidade de correção monetária das demonstrações financeiras estava relacionada ao processo inflacionário que o Brasil vivia. A inflação afeta toda a estrutura do sistema tributário, e, por isso, o legislador buscou mecanismos visando neutralizar seus efeitos. Para isto, o legislador dispõe de uma variedade de mecanismos. No Brasil, com o passar dos

anos, a correção dos débitos fiscais foi evoluindo, seja através do aperfeiçoamento dos índices, como também da redução de prazos de pagamento a partir do fato gerador. A intenção era evitar o efeito “Tanzi”, o qual consiste no desgaste que a receita pública sofre pelos efeitos da desvalorização da moeda entre o fato gerador e o ingresso do imposto nos cofres públicos.

Nas décadas de 80 e 90 ocorreram diversas tentativas do governo de conter a inflação, com a extinção e reintrodução da correção monetária após o fracasso de cada plano. O Plano Real é mais uma tentativa de conter a inflação, e, mais uma vez tenta-se abolir a indexação dos elementos do patrimônio da pessoa jurídica.

O Código Tributário Nacional, lei complementar que entrou em vigor em 1967, adotou em seu art. 97, § 2º, o princípio de que a simples atualização do valor monetário da base de cálculo não constitui majoração do tributo. A Lei nº 7.789/89 aperfeiçoou o sistema de correção monetária das demonstrações financeiras que vinha sendo utilizado até então. Esta correção foi revogada pela Lei nº 9.249/95 em seu art. 4º. Também o art. 36, II, desta lei revoga explicitamente os arts. 2º a 19 da Lei nº 7.799/89.

Coerentemente com o art. 4º, o art. 5º extrai da Lei nº 6.404/76 a previsão dos efeitos da correção monetária na determinação do lucro líquido contábil, para os demais efeitos legais, inclusive societários.

O Projeto de Lei nº 932/95, que altera a legislação do imposto de renda da pessoa jurídica, em seu art. 4º assim se expressa: “O dispositivo, valendo-se de uma oportunidade propícia, em que a inflação está sob controle e com perspectivas de declínio, revoga a correção monetária das demonstrações financeiras. Dentre as diversas razões que podem ser relacionadas para a manutenção do dispositivo,

destacam-se as seguintes:- simplificação da legislação do imposto de renda;- eliminação de artifícios que visam o planejamento tributário;- eliminação da transferência de bens pessoais para o patrimônio da pessoa jurídica com objetivos de reduzir a carga tributária bruta sobre os seus sócios;- preservação da reavaliação como mecanismo de ajuste da expressão do patrimônio”.

O nível inflacionário que exige medidas que anulem seus efeitos é muito discutível . O Grupo de Trabalho Intergovernamental de Especialistas em Normas Internacionais de Contabilidade e Divulgação da Informação, da ONU, por exemplo, entende como inflação alta a correspondente a uma média de 26% ao ano, em três anos consecutivos. Neste caso, o Grupo recomenda que os demonstrativos financeiros sejam indexados. Bianco (in Rocha, 1996) entende que a partir de 20% ao ano já se deve fazer a correção monetária do balanço. Do contrário ocorreriam distorções tão grandes que o imposto de renda incidirá sobre algo diferente do conceito constitucional de renda.

Pastorello (in Rocha, 1996) discorda dos fundamentos do projeto, uma vez entender que o planejamento fiscal não é causa de desmoralização do sistema tributário, mas uma forma de organização dos negócios. Há uma diferença entre planejamento fiscal e fraude ao sistema tributário. Para o autor, se há evasão fiscal criminosa, cabe ao Fisco fiscalizar e punir para evitar outras ações. Parece-lhe que o governo, aproveitando-se de uma situação conjuntural, reformou estruturalmente a legislação do imposto de renda da pessoa jurídica, uma vez que nem a inflação acabou totalmente, nem o Plano Real vai se sustentar se não forem aprovadas pelo Congresso as necessárias reformas estruturais.

Oliveira (in Rocha, 1996,p. 192), por outro lado, sustenta opinião diversa:

“Nesta nova ordem jurídica geral, que se baseia numa nova relação de valores, ou melhor, numa nova correlação entre valores, não é inconsistente, antes é coerente, que a legislação tributária também repouse sobre o nominalismo da moeda, ignorando efeitos inflacionários sobre os lucros e considerando que todo e qualquer acréscimo de quantidade de moeda, em seu valor nominal, seja acréscimo patrimonial tributável.”

Entretanto, admite o autor que esta idéia por ele emitida não resistiria caso a inflação atinja níveis nos quais a deformação seja excedente do razoável e haja acréscimo patrimonial fictício. Neste caso, tributar-se-ia um lucro que não é real, mas inflacionário.

Na opinião de Bianco (in Rocha, 1996), havendo inflação, o resultado do exercício será distorcido, distorção esta que será tanto maior quanto maiores forem os índices inflacionários. Em relação aos elementos patrimoniais, toda pessoa jurídica estará com seus valores sub-avaliados, o que afeta o cálculo da depreciação dos bens do ativo imobilizado, bem como seus cálculos de ganho de capital. Finalmente, o autor entende que a extinção da correção monetária de balanço, sem que nenhuma medida paliativa seja incorporada na legislação, durará muito pouco tempo.

No que diz respeito a remuneração do capital próprio das pessoa jurídicas, o art. 9º da Lei nº 9.249/95 dispõe sobre a dedução, para efeitos fiscais, dos juros a título de remuneração sobre o capital próprio. Assim expressa o artigo:

Art. 9º- A pessoa jurídica poderá deduzir, para efeitos de apuração do lucro real, os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as

contas do patrimônio líquido e limitados a variação, *pro rata* dia de juros de longo prazo- TJLP.

A justificativa deste dispositivo, do ponto de vista econômico e jurídico, é a redução da desigualdade de tratamento com as empresas que são financiadas com capital de terceiros. Busca-se, desta forma, incentivar o auto-financiamento das empresas. Anteriormente, as empresas que se financiavam preponderantemente com capital de terceiros tinham vantagens comparativamente àquela que preferia financiar-se com capital próprio, uma vez que pagavam menos imposto. Isto porque os juros sobre empréstimos são dedutíveis na determinação da base de cálculo do imposto de renda, ao passo que os encargos implícitos sobre a parcela do capital próprio, isto é, o custo de oportunidade do capital próprio ⁴ não era dedutível.

Em relação a tal medida, segundo Rolim (in Rocha, 1996), o Governo manifestou a expectativa de aumento dos investimentos produtivos das empresas brasileiras, uma vez que foram capacitadas a elevar o nível de seus investimentos, sem endividar-se. Daí decorrem evidentes vantagens à geração de emprego e ao crescimento sustentado da economia. Outra observação pertinente do jurista é que a dedução de encargos determinada por este dispositivo tende a equalizar a falta de correção monetária sobre o patrimônio líquido. Em contrapartida, a falta de correção monetária do ativo permanente deverá ser compensada, ao longo do tempo, pela diminuição do valor das depreciações e amortizações e pelo aumento do valor dos ganhos de capital na eventual alienação dos bens e direitos.

A Lei n° 9.249/95 condiciona a dedução dos juros ao seu efetivo pagamento ou crédito a sócios ou acionistas, de forma que sobre eles possa incidir o imposto

⁴ O custo de oportunidade do capital investido na produção equivale ao montante que se poderia ganhar ao investi-lo no mercado financeiro.

de renda de 15%, a ser retido pela fonte geradora. Isto ocorre porque tais valores além de constituírem encargos da empresa, são também rendimento dos sócios ou acionistas. A alíquota de 15% corresponde a alíquota aplicável nos rendimentos de renda fixa ou variável. A esta mesma alíquota estão sujeitos os juros pagos por empresas financiadas por terceiros.

É importante ressaltar que o caráter destes juros é o de custo de oportunidade do patrimônio próprio de uma empresa. Tem, portanto feição de despesa financeira desta, na forma de juros, e não de dividendos para os beneficiários.

Um problema que a medida introduzida pela nova legislação provoca é o risco de descapitalização das empresas, uma vez que, para serem dedutíveis é necessário que os juros sejam pagos, o que por sua vez está condicionado a existência de lucros. Evitar este efeito, todavia, foi considerado pelo legislador objetivo menos relevante que o auto-financiamento das empresas. Quando não for possível à empresa efetuar o pagamento dos juros, poderá fazê-lo em exercício posterior, desde que não cause prejuízo ao erário, haja visto não haver proibição expressa em lei.

Também pôde a pessoa jurídica, não tendo lucro o suficiente para o pagamento dos juros, capitalizá-los ou mantê-los em conta de reserva para aumento do capital, desde que assumisse o ônus do imposto de 15% (art. 9º, § 9º). Esta alteração na legislação do imposto de renda poderia gerar um relevante instrumento de planejamento tributário, no entender de Guerreiro (in Rocha,1996), uma vez que dela resulta a possibilidade de diminuir a alíquota de 25% para 15% sobre uma parte do resultado. Esta parte pode ser substancial, dependendo da lucratividade da empresa e da composição de seu patrimônio. Este

dispositivo, entretanto, vigorou apenas em 1996. O art. 88 da Lei n° 9.430/96 o revogou.

O art. 9°, § 1°, da Lei n° 9.249/95 dispunha que o efetivo pagamento ou crédito de juros fica condicionado à existência de lucros, computados antes da dedução dos juros, ou de lucros acumulados, em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos ou creditados. A nova redação, dada a este dispositivo pelo art. 78 da Lei n° 9.430/96, dispõe que o efetivo pagamento ou crédito dos juros fica condicionado à existência de lucros, computados antes da dedução dos juros, ou de lucros acumulados e reservas de lucros, em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos ou creditados. Segundo Higuchi (1997), esta alteração não muda o cálculo do limite, porque tanto os lucros acumulados como as reservas de lucros advêm de resultados positivos da empresa e estão livres para a distribuição.

Um outro aspecto a ser observado na Lei n° 9.249/95 trata da incorporação de bens ao capital da sociedade. O art. 23, §2°, desta lei determina a tributação, na forma de ganho de capital, da diferença entre o valor do bem, constante da declaração de imposto de renda de pessoa física, e o valor pelo qual tal bem for incorporado ao patrimônio da pessoa jurídica, a título de integralização do capital. Entretanto, já houve entendimento jurisprudencial⁵ de que tal diferença não é tributável, uma vez que não configura renda, nada acrescentando ao patrimônio de quem o deu como integralização de capital. Argumento correto da jurisprudência, pode-se entender que neste caso o tributo não é devido, haja visto não ter ocorrido o fato gerador, conceituado pela lei complementar (que na hierarquia das leis encontra-se acima da lei ordinária).

⁵ TRF, AC 83.495- Relator: Min. Armando Rolemberg, D.J.U. 29/10/87, pp 23700/1.

No tocante aos rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa, o art. 11 da Lei n° 9.249/95 determina que sujeitam-se à incidência do imposto de renda à alíquota de 15%.

Com isso, pode-se observar que a determinação do ganho líquido é completamente arbitrária. Não se considera o custo do dinheiro aplicado, nem qualquer outro custo indireto envolvido, tributando isoladamente uma operação da empresa sem considerar o seu sistema operacional. Trata-se de uma atitude desprovida de validade jurídica e, contrária à livre iniciativa econômica.

Finalmente, dentre os diferentes aspectos aqui já salientados, o art. 64 da Lei n° 9.430/96 desobedece o princípio da isonomia, determinado pelo art. 153, III, da Constituição Federal. Pretende tratar desigualmente as empresas que atuam junto à administração pública. Assim dispõe o referido artigo:

art. 64. Os pagamentos efetuados por órgãos, autarquias e fundações da administração pública federal a pessoas jurídicas, pelo fornecimento de bens ou prestação de serviços, estão sujeitos à incidência, na fonte, do imposto sobre a renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para seguridade social, Cofins, e da contribuição para o PIS/PASEP.

Este dispositivo determina tributação diferente às empresas que prestam serviços a órgãos, autarquias e fundações públicas federais. Ocorre que é inconstitucional tais empresas serem tratadas, pelo Fisco, de maneira diversa de outras em situação equivalente. Fere-se com esta conduta o princípio da isonomia.

A REAÇÃO DAS EMPRESAS

O contexto econômico brasileiro, atualmente, apresenta uma concorrência muito maior às nossas empresas, dado à maior abertura da economia, iniciada no governo Collor e, ampliada no atual governo. Os altos juros, medida que também foi tomada para controle do gasto e, conseqüentemente da inflação, promovem arrocho no crédito. Ambas as medidas põem as empresas brasileiras em apuros e, as menos preparadas, geralmente as pequenas e médias empresas, não sobrevivem. Com a quebra destas, ocorre também o desemprego. Teodoro (1996) entende que, nestas circunstâncias, a diminuição da carga tributária é a última alternativa para reduzir os custos empresariais.

Em face do tamanho da carga tributária, muitas empresas praticam a evasão fiscal. Outras, mais conscientes de sua responsabilidade social, realizam o planejamento tributário. Assim, pagam todos os tributos nos rigores e na forma da lei, sem lesar o Estado e nem a si próprias. A gestão de tributos lhes permite antecipar-se ao fato gerador eliminando-o, e não serem atingidas por nenhum tributo inconstitucional.

As empresas que planejam o pagamento de seus tributos têm mais resistência na hora de negociar preços e, são mais competitivas. Uma pesquisa realizada pelo Instituto Trevisan (Pesquisa, 1997) demonstra que o número de empresas que realizam planejamento tributário aumentou no ano de 1997, em relação ao ano de 1996 . Tal estudo demonstrou também que a maioria das empresas entende que a nova legislação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica diminui suas cargas tributárias e, que isto tem gerado efeitos positivos para seu desenvolvimento.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Primeiramente, tanto a Lei n°9.249/95 quanto a Lei n° 9.430/96 foram editadas no final do ano para terem eficácia no primeiro dia do próximo exercício financeiro. Em ambos os casos houve flagrante desrespeito ao princípio da anterioridade, ainda que tenha sido observada a temporalidade do ano civil com o ano fiscal. Conseqüentemente, o contribuinte não teve tempo hábil para planejar-se.

Um aspecto muito positivo das mudanças foi a redução das alíquotas que recaem sobre a renda das empresas, de 25% para 15%, e do adicional de imposto, de 12% e 18% para 10%. Como resultado, temos uma diminuição da carga tributária das empresas, mesmo com o fim de algumas deduções e, a tributação dos lucros e rendimentos auferidos no exterior. Parece que as autoridades fiscais compreenderam que redução da carga tributária não significa, necessariamente, redução da arrecadação.

Entendo que se não houver mais inflação, a extinção da correção monetária de balanço não trará às empresas prejuízo algum. Ocorre que o governo não eliminou o seu indexador, a UFIR. Caso haja inflação as empresas terão prejuízo, ao passo que o governo estará protegido por seu indicador oficial. Parece-me que o governo não deseja correr o mesmo risco que está atribuindo às empresas.

A possibilidade de dedução dos juros sobre o capital próprio representa uma excelente mudança. Trata-se de uma forma de incentivar o acionista a aplicar seu capital na própria empresa. Como resultado, incentiva-se o investimento e conseqüentemente o crescimento econômico.

Quanto à tributação de lucros e rendimentos auferidos no exterior, visou-se coibir a evasão fiscal das empresas que fogem da elevada carga tributária brasileira aos paraísos fiscais. Na minha opinião tal medida garante maior equidade no tratamento dado às empresas. Ora, a empresa de maior porte, com mais condições de pagar tributos, é que tem mais chance de se instalar em paraísos fiscais. Desta forma, livrava-se esta do pagamento de tributos, os quais eram pagos apenas pelas empresas menores.

Aos que esperavam uma ampla reforma fiscal com relação ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica restam frustrações. Apesar de importantes e positivas, poucas modificações foram feitas. Como resultado, temos uma carga fiscal mais leve. Entretanto, na minha opinião, ainda não tão leve a ponto de evitar a sonegação e aumentar substancialmente a competitividade de nossas indústrias. Neste contexto, é bom considerarmos que apesar do Imposto de Renda Pessoa Jurídica influir muito na escolha do local a se investir e, no preço do produto final, não é o único a fazê-lo. A tributação indireta no Brasil ainda é muito grande e muito encarecedora de nossos produtos.

BIBLIOGRAFIA UTILIZADA

OLIVEIRA, F. A. de. *A proposta de Reforma Tributária do Governo: alcance e limites*. Belo Horizonte, PUC/MG, Texto para discussão n.4, jan. 1996.

IEDI. *Tributação*. São Paulo, ano 1, n. 4, julho de 1993.

OLIVEIRA, F. A. de *Crise, Reforma e desordem do Sistema Tributário Nacional*. Campinas, Editora da Unicamp, 1995.

BASTOS, C.R. *Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário*. São Paulo, Editora Saraiva, 1995.

BALEIRO, A. *Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro, Editora Forense, 1993.

SHOUERI, L. E. *Planejamento Fiscal através de Acordos de Bitributação "Treaty Shopping"*. São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 1995.

BOBBIO, N. *Teoria do Ordenamento Jurídico*. Brasília, UnB-Polis, 1989.

COSTA, A . J. *Rendimentos auferidos no exterior por pessoa jurídica* .In: ROCHA, V. O . *Imposto de renda - Alterações fundamentais*. São Paulo. Editora Dialética, 1996.

ANDRADE, A . M. *A ilegitimidade das limitações à compensação dos prejuízos fiscais*. In: ROCHA, V. O . *Imposto de renda - Alterações fundamentais*. São Paulo. Editora Dialética, 1996.

PACHECO, A . M. M. *Base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica - deduções vedadas pela Lei 9.249/95 de 26.12.1995*. In: ROCHA, V.O . *Imposto de renda - Alterações fundamentais*. São Paulo. Editora Dialética, 1996.

PASTORELLO, D. A . *A correção monetária das demonstrações financeiras para a apuração da base de cálculo do imposto de renda - revogação pela Lei*

9.249, de 26 de dezembro de 1995 - conseqüências. In: ROCHA, V. O . *Imposto de renda - Alterações fundamentais*. São Paulo. Editora Dialética, 1996.

MACHADO, H. B. *O âmbito constitucional do tributo e alguns dispositivos da Lei nº 9.249, de 26.12.95*. In: ROCHA, V. O . *Imposto de renda - Alterações fundamentais*. São Paulo. Editora Dialética, 1996.

MARTINS, I. G. S. *A Lei nº 9.249/95 e a provisão para devedores duvidosos*. In: ROCHA, V. O . *Imposto de renda - Alterações fundamentais*. São Paulo. Editora Dialética, 1996.

ROLIM, J. D. *Remuneração do capital próprio das pessoas jurídicas - aspectos fiscais*. In: ROCHA, V. O . *Imposto de renda - Alterações fundamentais*. São Paulo. Editora Dialética, 1996.

BIANCO, J. F. *A revogação da sistemática da correção monetária do balanço*. In: ROCHA, V. O . *Imposto de renda - Alterações fundamentais*. São Paulo. Editora Dialética, 1996.

SHOUERI, L. E. *Tributação de lucros auferidos por controladas e coligadas no exterior: um novo capítulo no direito tributário internacional do Brasil?* In: ROCHA, V. O . *Imposto de renda - Alterações fundamentais*. São Paulo. Editora Dialética, 1996.

MARTINS, N. *Restrições à dedução de provisões e despesas (a propósito do art. 13 da Lei 9.249/95)*. In: ROCHA, V. O . *Imposto de renda - Alterações fundamentais*. São Paulo. Editora Dialética, 1996.

OLIVEIRA, R. M. *A extinção da correção monetária das demonstrações financeiras - a tributação das variações monetárias ativas - a vedação da dedutibilidade de despesas e custos.* In: ROCHA, V. O . *Imposto de renda - Alterações fundamentais.* São Paulo. Editora Dialética, 1996.

GUERREIRO, R. N. *Indedutibilidade de despesas operacionais.* In: ROCHA, V. O . *Imposto de renda - Alterações fundamentais.* São Paulo. Editora Dialética, 1996.

KAPAZ, E. *A política tarifária adotada pelo Brasil em sua relações com a União Européia.* In: *Mercosul e Tributação: Mercados e Globalização da Economia.* São Paulo. Edições Oficina 2/ Sinafresp, 1995.

NAKANO, Y. *As políticas tributárias nacionais dos membros do Mercosul e a competitividade dos produtos neste mercado.* In: *Mercosul e Tributação: Mercados e Globalização da Economia.* São Paulo, 1995.

GOMES, C. *As repercussões que terão o plano de estabilização e a reforma tributária a ser feita no Brasil sobre as relações de nosso país com os membros do Mercosul.* In: *Mercosul e Tributação: Mercados e Globalização da Economia.* São Paulo, 1995.

HIGUCHI, H e F. H *Imposto de Renda das Empresas.* São Paulo. Editora Atlas, 1997.

BORGES, A . M. *Convenções sobre dupla tributação Internacional.* São Paulo. IBDT, 1992.

IOB Suplemento Especial n°2/96.



IOB Suplemento Especial n°2/97.

TREVISAN, A . M. *Mais isenção, mais impostos.* In: Revista Trevisan, novembro de 1997.

TREVISAN, A . M. *Mais tributos, mais sonegação.* In: Revista Trevisan, setembro de 1997.

TREVISAN, A . M. *Legislação fiscal tem dois pesos e duas medidas.* In: Revista Trevisan, dezembro de 1996.

SILVEIRA, F. E. *O novo Imposto de Renda.* In: Revista Trevisan, dezembro de 1996.

TROMBINI, P. P. *Inconstitucionalidade no art. 64 da Lei 9.430/96.* In: Revista Trevisan, agosto de 1997.

Pesquisa *Como as empresas vão se comportar frente à legislação do IR/97.* Revista Trevisan, março de 1997.

TEODORO, J. M. *Planejamento tributário é alma do negócio.* In: Revista Trevisan, maio de 1997.

TEODORO, J. M. *Planejamento tributário.* In: Revista Trevisan, fevereiro de 1996.

TEODORO, J. M. *Administração dos tributos.* In: Revista Trevisan, junho de 1997.

FERNANDES, A . D. *Juros sobre capital próprio*. In: Revista Trevisan, maio de 1997.

ROLIM, J. D. *O conceito jurídico de renda e proventos de qualquer natureza*. In: Revista de Direito Tributário n° 67, novembro de 1996.

TORRES, H. T. *Dupla tributação Internacional. Rendas de empresas: “Dupla tributação jurídica internacional” e “Dupla tributação Econômica Internacional”*. In: Revista de Direito Tributário n° 65, abril de 1996.

Código Tributário Nacional.

Constituição Federal.

Lei n° 9.249, de 26 de dezembro de 1995

Lei n° 9.430, de 27 de dezembro de 1996.