



Fundação ANFIP de
Estudos de Segurança Social
& Tributária



Associação Nacional dos Advogados Fiscais
da Taxação Federal do Brasil

IRPJ

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA

Maio/2016



Fundação ANFIP de
Estudos da Seguridade Social
e Tributário



ANFIP

Associação Nacional dos Auditores Fiscais
da Receita Federal do Brasil

IRPJ

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA

Maio/2016



Fundação ANFIP de
Estudos da Seguridade Social
e Tributário



Associação Nacional dos Auditores Fiscais
da Receita Federal do Brasil
www.anfip.org.br

IRPJ - IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA

ANFIP: TRANSPARENCIA, ÉTICA E PARTICIPAÇÃO.

Copyright@2016 – ANFIP Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil e Fundação ANFIP de Estudos da Seguridade Social.
Nenhuma parte desta obra deverá ser reproduzida ou transmitida por quaisquer meios ou formas sem constar os créditos de referência.

Também disponível em: www.anfip.org.br

Tiragem desta edição: 3.500 exemplares

Impresso no Brasil / Printed in Brazil

Elaboração

Miguel Arcanjo Simas Novo

Colaboradores

Dione Jesabel Wasilewsky

Jansen de Lima Brito

Leandro Celso Xerez de Freitas

Revisão Ortográfica

Marcio Peixoto

Capa e Editoração Eletrônica

Gilmar E. Vitalino

Ficha catalográfica - Bibliotecária: Cristine C Marcial – CRB-1/1159

Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil (ANFIP)
IRPJ – Imposto sobre a renda de pessoa jurídica / Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil (ANFIP) e Fundação ANFIP de Estudos da Seguridade Social / Elaborado por Miguel Arcanjo Simas Novo -- Brasília : ANFIP, 2016.
112p. : il. (ANFIP: Transparência, Ética e Participação).

Colaboradores: Dione Jesabel Wasilewsky, Jansen de Lima Brito, Leandro Celso Xerez de Freitas

ISBN: 978-85-62102-21-9

1. Imposto de Renda, pessoa jurídica 2. Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil - ANFIP 2. Fundação ANFIP de Estudos da Seguridade Social 3. Miguel Arcanjo Simas Novo, elaborador I. Título II. Série.

Sumário

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS	13
APRESENTAÇÃO.....	15
CAPÍTULO I - DEFINIÇÕES NO IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA.....	17
1. <i>Definição do Imposto de Renda Pessoa Jurídica</i>	17
2. <i>Contribuintes do IRPJ</i>	17
3. <i>Pessoas Jurídicas</i>	18
4. <i>Empresas Individuais</i>	18
5. <i>Firmas Individuais</i>	19
6. <i>Pessoas Físicas Equiparadas à Pessoa Jurídica</i>	19
7. <i>Incorporação Imobiliária e Operações Imobiliárias</i>	20
8. <i>Comitentes Domiciliados no Exterior</i>	22
9. <i>Outros contribuintes do IRPJ</i>	22
10. <i>Sociedade em Conta de Participação</i>	23
11. <i>Considerações sobre o Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica - CNPJ</i>	25
12. <i>Imunidade.....</i>	26
12.1. <i>Entidades Imunes:</i>	27
12.2. <i>Condições para o Gozo da Imunidade.....</i>	27
12.3. <i>Instituições de Educação e Assistência Social.....</i>	27
13. <i>Isenção.....</i>	29
14. <i>Não-incidência.....</i>	30
15. <i>Domicílio Fiscal</i>	31
16. <i>Situação Cadastral das Pessoas Jurídicas.....</i>	32
16.1. <i>Ativa</i>	32
16.2. <i>Suspensa</i>	32
16.3. <i>Inapta</i>	32
16.4. <i>Baixada.....</i>	33
16.5. <i>Nula.....</i>	34
17. <i>efd-Contribuições – Escrituração Fiscal Digital das Contribuições Sociais</i>	34
18. <i>ECD – Escrituração Contábil Digital</i>	35
19. <i>ECF – Escrituração Contábil Fiscal</i>	36
CAPÍTULO II - REGIMES DE TRIBUTAÇÃO DAS PESSOAS JURÍDICA	37
1. <i>Regimes de Tributação.....</i>	37

2. Período de Apuração.....	37
3. Alíquota e Adicional do IRPJ.....	38
4. Prazo de Recolhimento.....	38
5. Empresas do lucro real que optaram pela apuração anual.....	38
6. Escrituração.....	39
CAPÍTULO III - REGIME DE TRIBUTAÇÃO PELO LUCRO PRESUMIDO	40
1. Considerações Iniciais.....	40
2. Ingresso no Regime de Tributação.....	40
3. Manifestação da Opção pelo Lucro Presumido.....	40
4. Pagamento não efetuado ou efetuado a menor.....	41
5. Quem pode optar pelo lucro presumido.....	41
6. Valores Componentes da Receita Bruta.....	42
7. Vedações à Opção.....	44
8. Obrigatoriedade pela Tributação com Base no Lucro Real.....	45
9. Saída do regime do lucro presumido.....	45
10. Períodos de Apuração para Fins de Tributação.....	45
10.1. Incorporação, Fusão ou Cisão entre Pessoas Jurídicas.....	46
10.2. Extinção de Pessoa Jurídica.....	46
11. Receita Bruta.....	46
11.1. Definição para Fins de Tributação.....	46
11.2. Regimes de Apuração da Receita - Caixa ou Competência.....	47
11.3. Regime de caixa no lucro presumido e alteração para o lucro real.....	48
12. Base de Cálculo do IRPJ no Lucro Presumido.....	49
13. Valores diferidos no LALUR.....	49
14. Receitas e Rendimentos Não Tributáveis.....	49
15. Percentuais de Presunção do Lucro Presumido.....	50
16. Atividades Diversificadas.....	51
17. Pessoas Jurídicas Exclusivamente Prestadoras de Serviços.....	52
18. Apuração e Pagamento do IRPJ pelo Lucro Presumido.....	53
18.1. Alíquota.....	53
18.2. Adicional.....	53
18.3. Deduções do Imposto Devido.....	53
18.4. Incentivos Fiscais.....	54
18.5. Compensação do Imposto Pago a Maior no Período de Apuração.....	54
18.6. Prazos para Recolhimento.....	54
19. Obrigações Acessórias para as Empresas Optantes pelo Lucro Presumido.....	55
20. Compensação de Prejuízos Fiscais.....	55
21. Omissão de Receitas.....	56
22. Distribuição de Lucro aos Sócios e Acionistas.....	57
22.1. Rendimentos Distribuídos.....	57
22.2. Distribuição de lucros e escrituração contábil.....	57

CAPÍTULO IV - REGIME DE TRIBUTAÇÃO PELO LUCRO ARBITRADO	59
1. <i>Consideração Gerais</i>	59
2. <i>Hipóteses de Arbitramento</i>	59
3. <i>Período de Apuração</i>	60
4. <i>Conceito de Receita Bruta</i>	60
5. <i>Receita Bruta Conhecida</i>	60
6. <i>Atividades / Percentuais</i>	61
7. <i>Percentual Favorecido</i>	61
8. <i>Atividade Imobiliária</i>	62
9. <i>Arbitramento pelo Contribuinte</i>	62
10. <i>Receita Bruta não Conhecida</i>	63
11. <i>Omissão de Receitas</i>	63
12. <i>Lucros Distribuídos</i>	64
13. <i>Deduções do Imposto</i>	64
14. <i>Vencimento do Imposto</i>	65
15. <i>Observações Importantes</i>	65
CAPÍTULO V - TRIBUTAÇÃO PELO LUCRO REAL	67
1. <i>Pessoas Jurídicas Obrigadas ao Lucro Real</i>	67
2. <i>Conceito de Lucro Real</i>	68
3. <i>Adições</i>	68
4. <i>Exclusões</i>	69
5. <i>Compensação</i>	69
6. <i>Natureza dos Ajustes ao Lucro Líquido</i>	70
6.1 <i>Do Regime Transitório de Tributação</i>	70
7. <i>Regime de Competência</i>	71
7.1. <i>Despesas Consideradas Incorrida</i>	71
7.2. <i>Receitas Consideradas Auferida</i>	71
8. <i>Livro de Apuração do Lucro Real</i>	72
8.1. <i>O que Deve Conter na Parte A do LALUR</i>	73
8.2. <i>O que Deve Conter na Parte B do LALUR</i>	73
9. <i>Considerações sobre a Demonstração do Resultado do Exercício</i>	74
9.1. <i>Receita Bruta</i>	74
9.2. <i>Receita Líquida</i>	75
9.3. <i>Lucro ou Prejuízo Bruto</i>	75
9.4. <i>Lucro ou Prejuízo Operacional</i>	75
9.5. <i>Lucro ou Prejuízo Líquido</i>	75
10. <i>Tratamento Fiscal dos Custos</i>	75
11. <i>Custos de Produção</i>	76
11.1. <i>Apuração dos Custos</i>	76
11.2. <i>Critérios para Avaliação de Estoques</i>	77
12. <i>Despesas Operacionais</i>	78

12.1. Comprovante idôneo.....	78
12.2. Regra Geral de Dedutibilidade.....	78
12.3. Aplicações de Capital.....	79
12.4. Pagamento a Pessoa Física Vinculada.....	79
12.5. Pagamento sem Causa ou a Beneficiário não Identificado.....	79
12.6. Depreciação de Bens do Ativo Imobilizado.....	80
12.6.1. Bens que podem ser depreciados.....	80
12.6.2. Bens que não se admite depreciação.....	80
12.6.3. Cálculo da depreciação.....	80
12.7. Amortização.....	81
12.8. Exaustão.....	82
12.8.1. Exaustão de Recursos Minerais.....	82
12.8.2. Exaustão de Recursos Florestais.....	83
12.9. Provisões.....	84
12.9.1. Provisão para Remuneração de Férias e de 13º Salário.....	85
12.9.2. Perdas no Recebimento de Créditos.....	85
12.9.3. Encargos Financeiros de Créditos Vencidos.....	87
12.9.4. Créditos Recuperados.....	88
12.10. Tributos e Multas por Infrações Fiscais.....	88
12.11. Despesas com a Conservação de Bens e Instalações.....	89
12.12. Remuneração de Sócios e Dirigentes.....	89
12.13. Remuneração Indireta a Administradores e Terceiros.....	90
13. Resultados não Operacionais.....	90
13.1. Ganhos ou Perdas de Capital.....	90
13.2. Devolução do Capital em Bens ou Direitos.....	91
13.3. Vendas em Longo Prazo.....	91
14. Tratamento Fiscal dos Lucros Auferidos no Exterior.....	91
15. Rendimentos de participações societárias.....	92
16. Participações.....	93
16.1. Dedutibilidade.....	93
17. Compensação de Prejuízos e Base de Cálculo Negativa.....	94
17.1. Prejuízos Fiscais em Geral.....	94
17.2. Prejuízos não Operacionais.....	95
17.3. Prejuízos da Atividade Rural.....	96
17.4. Mudança de Controle Societário e do Ramo de Atividade.....	96
17.5. Prejuízos na Incorporação, Fusão e Cisão.....	97
CAPÍTULO VI - APURAÇÃO ANUAL COM RECOLHIMENTO MENSAL POR ESTIMATIVA.....	98
1. Estimativa.....	98
2. Receita Bruta.....	99
3. Percentual Geral.....	99
4. Percentual sobre a Receita de Combustíveis.....	100

5. Percentual sobre os Serviços de Transporte de Passageiros e Serviços Financeiros	100
6. Percentual sobre Prestação de Serviços em Geral	100
7. Percentual de Estimativa em Atividades Mistas	101
8. Receitas Incentivadas	102
9. Estimativa sobre Ganhos de Capital e Outras Receitas	103
10. Deduções do Imposto Apurado por Estimativa	103
11. Momento de Tributação	103
12. Período de Apuração do IRPJ	104
13. Vencimento do IRPJ	104
14. Base de Cálculo	106
15. Alíquota e Adicional	106
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	107
ANFIP - Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil	108
Fundação ANFIP de Estudos da Seguridade Social e Tributário	109

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADI	Ato Declaratório Interpretativo da RFB
ADIN	Ação Direta de Inconstitucionalidade
ADN	Ato Declaratório Normativo da RFB
CF	Constituição Federal
CNPJ	Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CSSL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CTN	Código Tributário Nacional
DIPJ	Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica
ECD	Escrituração Contábil Digital
FCPJ	Ficha Cadastral de Pessoa Jurídica
ICMS	Imposto sobre Operações Relativas a Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
IN	Instrução Normativa
INPI	Instituto Nacional de Propriedade Industrial
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPTU	Imposto Predial e Territorial Urbano
IR	Imposto sobre a Renda
IRPJ	Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica
IRRF	Imposto de Renda Retido na Fonte

ISS	Imposto sobre Serviço DE Qualquer Natureza
LALUR	Livro de Apuração do Lucro Real
PAT	Programa de Alimentação do trabalhador
PIS/PASEP	Contribuição Social para o Programa de Integração Social (PIS) e Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP)
REFIS	Programa de Recuperação Fiscal
RIPI	Regulamento do Imposto sobre Produtos industrializados
RFB	Secretaria da Receita Federal do Brasil
RIR	Regulamento do Imposto sobre a Renda
RTT	Regime Transitório de Tributação
SCP	Sociedade em Conta de Participação
SELIC	Sistema Especial de Liquidação e Custódia
SPED	Sistema Público de Escrituração Digital

APRESENTAÇÃO

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, em seu artigo 153, inciso III, prevê que compete à União instituir o Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, cujas normas gerais foram instituídas pela Lei nº 5.172/1966, em seus artigos 43 a 45 (trata-se de lei ordinária que instituiu o Código Tributário Nacional – CTN, recepcionada pela Constituição como Lei Complementar).

O Decreto nº 3.000/1999 que regulamentou a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza dividiu este tributo, quanto à cobrança e à fiscalização, em três regimes jurídicos que estão descritos no decorrer desse decreto da seguinte forma:

a) LIVRO I – Tributação das Pessoas Físicas, disposta nos artigos 2º a 145, cuja denominação é Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF;

b) LIVRO II – Tributação das Pessoas Jurídica, descrita nos artigos 146 a 619, onde é chamado de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ; e

c) LIVRO III – Tributação na Fonte sobre Operações Financeiras, prevista nos artigos 620 a 786, que é tipificado como Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF.

O Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza tem, predominantemente, função fiscal, consistindo na principal fonte de receita tributária da União. É inegavelmente importante instrumento de intervenção do poder público no domínio econômico. Presta-se, também, como instrumento de redistribuição de riqueza, em razão de pessoas e lugares, mediante concessão dos chamados incentivos fiscais a regiões geográficas de interesse público, desempenhando, igualmente, importante função extrafiscal.

Nesta publicação trataremos apenas do Livro II – Tributação das Pessoas Jurídicas, prevista nos artigos 146 a 619, do Decreto nº 3.000/1999, onde a tributação, cobrança e fiscalização são denominadas como Imposto sobre a Renda de Pessoas Jurídicas – IRPJ.

Esta cartilha, denominada de IRPJ - IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA, é mais uma publicação da ANFIP em conjunto com a Fundação ANFIP e é

destinada aos profissionais que se dedicam ao estudo do Direito Tributário, tributos administrados pela Receita Federal do Brasil – RFB, especialmente os Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil - AFRFB, os contadores, os advogados, os auditores independentes, os economistas e os administradores.

Para melhor apresentação desta obra dividimos o seu conteúdo em seis capítulos, conforme segue:

- a) Capítulo I - Definições no Imposto sobre a Renda de Pessoas Jurídicas;
- b) Capítulo II – Regimes de Tributação das Pessoas Jurídicas;
- c) Capítulo III – Regime de Tributação pelo Lucro Presumido;
- d) Capítulo IV – Regime de Tributação pelo Lucro Arbitrado;
- e) Capítulo V – Tributação pelo Lucro Real; e
- d) Capítulo VI – Apuração Anual com Recolhimento Mensal por Estimativa.

Boa Leitura!

CAPÍTULO I

DEFINIÇÕES NO IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA

1. DEFINIÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA

O imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica (CTN, art. 43):

a) de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; e

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

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

A aquisição de disponibilidade pode ser classificada em dois tipos:

Econômica: é a obtenção da faculdade de usar, gozar e dispor de dinheiro ou de coisas nele conversíveis, entrados para o patrimônio do adquirente por ato, fato ou negócio jurídico. É o ter de fato (concretamente). Exemplo: venda de mercadorias à vista.

Jurídica: é a obtenção de direitos patrimoniais, não sujeitos à condição suspensiva (representados por títulos ou documentos de liquidez e certeza, que podem ser convertidos em moeda ou equivalente). É o ter direito (abstratamente). Exemplo: emissão de nota promissória.

2. CONTRIBUINTES DO IRPJ

São contribuintes do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ):

a) as pessoas jurídicas de direito privado, domiciliadas no país (Decreto-Lei nº 5.844/1943, art. 27);

b) as empresas individuais, domiciliadas no país;

c) os comitentes domiciliados no exterior, quanto aos resultados das operações realizadas por seus mandatários ou comissários no país (Lei nº 3.470 de 1958, art. 76); e

d) as filiais, sucursais, agências ou representações no país das pessoas jurídicas com sede no exterior (Lei nº 3.470, de 1958, art. 76, Lei nº 4.131/1962, art. 42, e Lei nº 6.264/1975, art. 1º).

3. PESSOAS JURÍDICAS

Conforme art. 44 do Código Civil, são pessoas jurídicas de direito privado:

a) as sociedades;

b) as associações;

c) as fundações;

d) as organizações religiosas; e

e) os partidos políticos.

4. EMPRESAS INDIVIDUAIS

As empresas individuais, para os efeitos do Imposto de Renda, são equiparadas às pessoas jurídicas. São empresas individuais:

a) as firmas individuais;

b) as pessoas físicas que, em nome individual, explorem, habitual e profissionalmente, qualquer atividade econômica de natureza civil ou comercial, com o fim especulativo de lucro, mediante venda a terceiros de bens ou serviços; e

c) as pessoas físicas que promoverem a incorporação de prédios em condomínio ou loteamento de terrenos.

5. FIRMAS INDIVIDUAIS

O Código Civil - instituído pela Lei nº 10.406/2002 - passou a utilizar o termo “empresário” em substituição à antiga firma individual, conforme os artigos 966 a 971 do novo Código Civil.

Segundo o Código Civil, considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços. Entretanto, não se considera empresário quem exerce profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, ainda que com o concurso de auxiliares ou colaboradores, salvo se o exercício da profissão constituir elemento de empresa.

O empresário, aqui considerado, é aquela pessoa física que efetua a sua inscrição no Registro Público de Empresas Mercantis da respectiva sede. Se não houver este registro, deverão ser observadas as condições de equiparação à pessoa jurídica das pessoas físicas que exploram profissionalmente uma atividade econômica, com fins lucrativos.

6. PESSOAS FÍSICAS EQUIPARADAS À PESSOA JURÍDICA

Pessoas físicas que, em nome individual, explorem, habitual e profissionalmente, atividade econômica. Exemplo: a pessoa física que compra e vende carros usados habitualmente ou o camelô da esquina.

A equiparação à pessoa jurídica não se aplica a todas as atividades exercidas ou exploradas individualmente pelas pessoas físicas.

A equiparação não se aplica às pessoas físicas que exerçam as profissões ou explorem as atividades de (art. 150 , §2º, do RIR/1999):

a) médico, engenheiro, advogado, dentista, veterinário, professor, economista, contador, jornalista, pintor, escritor, escultor e de outras que lhes possam ser assemelhadas;

b) profissões, ocupações e prestação de serviços não comerciais;

c) agentes, representantes e outras pessoas sem vínculo empregatício que, tomando parte em atos de comércio, não os pratiquem, todavia, por conta própria;

d) serventuários da justiça, como tabeliães, notários, oficiais públicos e outros;

e) corretores, leiloeiros e despachantes, seus prepostos e adjuntos;

f) exploração individual de contratos de empreitada unicamente de labor, qualquer que seja a natureza, quer se trate de trabalhos arquitetônicos, topográficos, terraplenagem, construções de alvenaria e outras congêneres, quer de serviços de utilidade pública, tanto de estudos como de construções; e

g) exploração de obras artísticas, didáticas, científicas, urbanísticas, projetos técnicos de construção, instalações ou equipamentos, salvo quando não explorados diretamente pelo autor ou criador do bem ou da obra.

A contratação de profissional de mesma qualificação do titular faz com que a atividade deixe de ser individual, passando a existir exploração de mão de obra, o que caracteriza o empreendimento como pessoa jurídica.

7. INCORPORAÇÃO IMOBILIÁRIA E OPERAÇÕES IMOBILIÁRIAS

Tratando-se de operações imobiliárias, duas são as operações que equiparam as pessoas físicas às pessoas jurídicas: a incorporação e o loteamento.

Cabe ressaltar que a equiparação apenas acontece em relação ao empreendimento imobiliário. Os demais rendimentos e bens da pessoa física, inclusive imóveis, continuarão sendo declarados normalmente, na declaração da pessoa física.

As empresas individuais imobiliárias normalmente surgem, para efeito de cobrança de Imposto de Renda, em razão de as pessoas naturais promoverem a incorporação ou o loteamento.

A **incorporação imobiliária** é a atividade exercida com intuito de promover e realizar a construção, para alienação total ou parcial de edificações, ou conjunto de edificações, compostas de unidades autônomas. Tal atividade se caracteriza pelo comprometimento ou pela efetivação da venda de frações ideais de terreno objetivando a vinculação de tais frações a unidades autônomas em edifícios a serem construídos, ou em construção, sob regime condominial - Lei 4.591/1964.

A incorporação apresenta duas características essenciais, cumulativas:

a) a venda deve ser efetuada antes de concluída a construção, pois a incorporação tem por objetivo a obtenção de recursos para a realização ou conclusão da obra; e

b) antes de iniciadas as vendas, sejam destinados à propriedade comum das unidades autônomas o terreno e as partes que não forem de uso privativo.

O **loteamento de imóveis** é a subdivisão de área em lotes, destinados à edificação de qualquer natureza, que não se inclua na definição de desmembramento.

Desmembramento de imóveis é a subdivisão de área em lotes, para edificação, na qual é aproveitado o sistema viário oficial da cidade ou vila, sem que se abram novas vias ou logradouros públicos, e sem que se modifiquem os existentes – Decreto-Lei 271/1967.

A subdivisão ou desmembramento de imóvel rural, após 30/06/1977, em mais de dez lotes, ou a alienação de mais de dez quinhões ou frações ideais desse imóvel, será equiparada a loteamento – Decreto-Lei 1.510/1976, art. 11, § 2º.

Equipara-se ainda à pessoa jurídica o proprietário ou titular de terrenos ou glebas de terra que, sem efetuar o registro dos documentos de incorporação ou loteamento, neles promova a construção de prédio com mais de duas unidades imobiliárias ou a execução de loteamento, se iniciar a alienação das unidades imobiliárias ou dos lotes de terreno antes de decorrido o prazo de sessenta meses contados da data da averbação, no Registro Imobiliário, da construção do prédio ou da aceitação das obras do loteamento – Decreto-Lei nº 1.381/1974, art. 6º, § 1º; e Decreto-Lei nº 1.510/1976, Arts. 10, Inc. IV e 16.

Costuma-se indagar ainda sobre a constituição da firma individual, no caso de equiparação por atividade imobiliária. Segundo dispõe o Parecer Normativo nº 39/1977, caso a pessoa natural já seja titular de uma outra firma individual registrada, por atividades outras, a nova firma individual surgida em decorrência de atividade imobiliária será tratada separadamente, caso em que se aplica a pluralidade de declarações.

Assim, ocorrendo equiparação, baixa-se na declaração de bens da pessoa física o imóvel objeto da equiparação, substituindo-o em valor equivalente, pela participação societária adquirida. Não haverá, assim, variação patrimonial.

A contabilização, na firma individual, quando for o caso, inicia-se com um capital equivalente ao valor do bem baixado na declaração da pessoa física, com a contrapartida registrada no ativo circulante, em conta de imóveis em estoque ou equivalente. A partir daí os registros seguem as rotinas normais de contabilização de empresa do ramo imobiliário.

Ainda, uma vez cessada a equiparação, o patrimônio remanescente da pessoa jurídica voltará à declaração da pessoa física do titular, na declaração de bens – Decreto-Lei nº 1.381/1974, art. 10, § 2º.

O CNPJ de firma individual equiparada em virtude de operações imobiliárias, quando não há registro de empresa, é concedido pela Secretaria da Receita Federal do Brasil mediante o preenchimento do formulário Ficha Cadastral de Pessoa Jurídica - FCPJ.

Uma vez caracterizada a equiparação, até 1998 apresentavam-se apenas dois sistemas de tributação possíveis: o Lucro Real ou o Lucro Arbitrado.

A partir de 1999 também o Lucro Presumido passou a ser admitido para as atividades de loteamento e incorporação de imóveis - Lei nº 9.718/1998, art. 14.

8. COMITENTES DOMICILIADOS NO EXTERIOR

O comitente é a pessoa que, via terceiros, efetua operações com fins lucrativos. É aquele que atua em comissão.

Por outro lado, temos os mandatários, que recebem mandato dos comitentes. São eles os administradores de bens de terceiros, inventariantes, síndicos, comissários, etc. É um representante, procurador ou delegado.

9. OUTROS CONTRIBUINTES DO IRPJ

Também são contribuintes do IRPJ:

a) as empresas não registradas (sociedades em comum);

b) as entidades submetidas aos regimes de liquidação extrajudicial e de falência sujeitam-se às normas de incidência do imposto aplicáveis às pessoas jurídicas, em relação às operações praticadas durante o período em que perdurarem os procedimentos para a realização de seu ativo e o pagamento do passivo - Lei nº 9.430/1996, art. 60: “As entidades submetidas aos regimes de liquidação extrajudicial e de falência sujeitam-se às normas de incidência dos impostos e contribuições de competência da União aplicáveis às pessoas jurídicas, em relação às operações praticadas durante o período em que perdurarem os procedimentos para a realização de seu ativo e o pagamento do passivo.”;

c) as sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada são tributadas pelo imposto

em conformidade com as normas aplicáveis às demais pessoas jurídicas (Lei nº 9.430/1996, art. 55);

d) as sociedades cooperativas de consumo, que tenham por objeto a compra e fornecimento de bens aos consumidores, sujeitam-se às mesmas normas de incidência dos impostos e contribuições de competência da União, aplicáveis às demais pessoas jurídicas (Lei nº 9.532, de 1997, art. 69);

e) sujeita-se à tributação aplicável às pessoas jurídicas o Fundo de Investimento Imobiliário nas condições previstas no § 2º do art. 752 (Lei nº 9.779, de 1999, art. 2º);

f) as sociedades em conta de participação são equiparadas às pessoas jurídicas. Na apuração dos resultados dessas sociedades, assim como na tributação dos lucros apurados e dos distribuídos, serão observadas as normas aplicáveis às pessoas jurídicas em geral; e

g) as empresas públicas e as sociedades de economia mista, bem como suas subsidiárias, são contribuintes nas mesmas condições das demais pessoas jurídicas - Constituição Federal, art. 173 § 2º.

10. SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO

A Sociedade em Conta de Participação (SCP) é a sociedade constituída por sócios ostensivos ou gerentes, cuja responsabilidade é solidária e ilimitada, e por sócios ocultos (sócio participante), pessoas físicas ou jurídicas, que não têm responsabilidade alguma perante terceiros, somente perante a sociedade.

A Sociedade em Conta de Participação está prevista nos artigos 983, parágrafo único, e 991 a 996 do novo Código Civil. Esse tipo de sociedade não possui nome ou razão social. A atividade constitutiva do objeto social é exercida unicamente pelo sócio ostensivo, em seu nome individual e sob sua própria e exclusiva responsabilidade, participando os demais dos resultados correspondentes. Os sócios ocultos (sócios participantes) não aparecem; trabalham individualmente, em benefício do lucro comum, mas, especialmente, contribuem na formação do capital necessário para a realização do empreendimento.

Como a sociedade não tem personalidade jurídica própria, a sua existência é comprovada por qualquer meio de prova admitida nos contratos comerciais, tais como

escrituras públicas, escrituração contábil, prova testemunhal, correspondências, documentos contábeis e fiscais, etc.

Nos documentos relacionados com a atividade da SCP, o sócio ostensivo deverá fazer constar indicação de modo a permitir identificar sua vinculação com a referida sociedade.

A constituição da Sociedade em Conta de Participações não está sujeita às formalidades legais prescritas para as demais sociedades, não sendo necessário o registro de seu contrato social na Junta Comercial.

Normalmente são constituídas por um prazo limitado, no objetivo de explorar um determinado projeto. Cumprido o objetivo, a sociedade se desfaz.

Os resultados das Sociedades em Conta de Participação devem ser apurados pelo sócio ostensivo, que também é responsável pelas informações prestadas à RFB e pelo recolhimento dos tributos e contribuições devidos pela SCP.

A escrituração das operações da SCP poderá, à opção do sócio ostensivo, ser efetuada nos livros deste ou em livros próprios da SCP. Quando utilizados os livros do sócio ostensivo, os registros contábeis e as demonstrações financeiras deverão estar destacados, de modo a evidenciar o que é registro de uma ou de outra sociedade. Da mesma forma, no Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR), as demonstrações para a apuração do lucro real devem estar perfeitamente destacadas.

OIRPJ apurado com base no lucro real da SCP (admitindo-se o lucro presumido a partir de 01/01/2001, conforme Instrução Normativa 31/2001), uma vez que esta não possui CNPJ, são informados em campo próprio na DIPJ do sócio ostensivo.

OIRPJ, a CSLL, o PIS/PASEP e a COFINS são pagos conjuntamente com os pagamentos respectivos, de responsabilidade do sócio ostensivo, usando inclusive o mesmo DARF. A DCTF também é única.

Ocorrendo prejuízo fiscal na SCP, no caso de apuração pelo lucro real, este não pode ser compensado com o lucro decorrente das atividades do sócio ostensivo, muito menos do sócio oculto (sócio participante) e nem com lucros de outras SCPs, eventualmente existentes sob a responsabilidade do mesmo sócio ostensivo. Esse somente é compensável com lucros fiscais da própria SCP, observado o limite de 30%, cuja regra também é aplicável às demais empresas.

Os aportes de recursos para a formação do capital da SCP, efetuados pelos sócios ocultos (sócios participantes) e pelo sócio ostensivo, são tratados como participações societárias permanentes, sujeitas à equivalência patrimonial quando em coligada ou controlada.

A tributação na distribuição dos lucros da SCP sujeita-se às mesmas regras estabelecidas para a distribuição de lucros das demais sociedades. Portanto, atualmente (a partir de 1996), os lucros distribuídos pelas SCPs são isentos de tributação.

11. CONSIDERAÇÕES SOBRE O CADASTRO NACIONAL DA PESSOA JURÍDICA - CNPJ

Todas as pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil, inclusive as equiparadas pela legislação do Imposto sobre a Renda, estão obrigadas a inscrever no CNPJ cada um de seus estabelecimentos localizados no Brasil ou no exterior, antes do início de suas atividades.

A mera inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) indica que se trata de contribuinte do IRPJ?

Não. Não são contribuintes do IRPJ ainda que se encontrem inscritos no CNPJ:

a) o consórcio constituído na forma dos arts. 278 e 279 da Lei nº 6.404/1976 não possui personalidade jurídica. Seus resultados devem ser tributados em nome das consorciadas, na proporção da participação estabelecida no contrato;

b) a pessoa física que, individualmente, preste serviços profissionais, mesmo quando possua estabelecimento em que desenvolva suas atividades e empregue auxiliares;

c) a pessoa física que explore, individualmente, contratos de empreitada unicamente de mão de obra, sem o concurso de profissionais qualificados ou especializados;

d) a pessoa física que individualmente seja receptora de apostas da loteria esportiva e da loteria de números (Lotomania, Dupla-Sena, Mega-Sena, etc.), credenciada pela Caixa Econômica Federal; ainda que possuam CNPJ, as empresas nessa situação implicam em tributação dos rendimentos na pessoa física, mesmo

que, para atender exigência do órgão credenciador, estejam registradas como pessoa jurídica;

e) o condomínio de edifícios. O condomínio não possui personalidade jurídica. Conforme a ADI nº 2/2007, os rendimentos do condomínio devem ser tributados pelos condôminos;

f) os fundos em condomínio e clubes de investimento, exceto o fundo de investimento imobiliário de que trata o art. 2º, da Lei nº 9.779/1999. Os fundos em condomínio e clubes de investimento não possuem personalidade jurídica. A atribuição do CNPJ é meramente para controle dos pagamentos efetuados por estes fundos;

g) as pessoas jurídicas domiciliadas no exterior que possuam no Brasil bens e direitos sujeitos a registro público. São contribuintes do IRPJ as pessoas jurídicas domiciliadas no País. A única exceção é o comitente domiciliado no exterior, quanto aos resultados das operações realizadas por seu mandatário ou comissário no Brasil; e

h) órgãos públicos de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, desde que se constituam em unidades gestoras de orçamento.

São também obrigados a se inscrever no CNPJ:

a) representações diplomáticas estrangeiras no Brasil;

b) representações diplomáticas do Estado brasileiro no exterior;

c) representações permanentes no Brasil de organizações internacionais ou de instituições extraterritoriais;

d) serviços notariais e de registro (cartórios), de que trata a Lei nº 8.935/1994, inclusive aqueles que ainda não foram objeto de delegação do Poder Público;

e) candidatos a cargo político eletivo, comitês financeiros de partido político e frentes plebiscitárias ou referendárias, nos termos de legislação específica; e

f) comissões polinacionais, criadas por ato internacional celebrado entre o Brasil e outro(s) país(es).

12. IMUNIDADE

Imunidades são vedações constitucionais absolutas ao poder de tributar

certas pessoas ou certos bens e, às vezes, uns e outros. As imunidades decorrem de norma constitucional que limita o poder de tributar do legislador ordinário, sendo restritas aos fatos e pessoas expressamente previstos, relacionados com as finalidades essenciais das entidades a que se referem. As imunidades genéricas, estabelecidas no art. 150, VI, da CF, somente se aplicam a impostos.

12.1. ENTIDADES IMUNES:

- a) os templos de qualquer culto;
- b) as instituições de educação, sem fins lucrativos;
- c) as instituições de assistência social, sem fins lucrativos;
- d) os partidos políticos e suas fundações;
- e) as entidades sindicais de trabalhadores; e

f) as autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados às suas finalidades essenciais ou as delas decorrentes.

Por força dos §§ 2º e 4º do art. 150 da CF, as vedações acima compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.

12.2. CONDIÇÕES PARA O GOZO DA IMUNIDADE

As entidades listadas acima nos itens “b” a “f” deverão obedecer às seguintes condições:

- a) não distribuir qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;
- b) aplicar seus recursos integralmente no País, na manutenção de seus objetivos institucionais; e
- c) manter escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

12.3. INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO E ASSISTÊNCIA SOCIAL

A partir de 1998, as instituições de educação ou de assistência social, sem

fins lucrativos, para gozarem da imunidade, deverão:

a) prestar os serviços para os quais foram instituídas, colocando-os à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos;

b) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados;

c) aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais;

d) manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão;

e) conservar em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem assim a realização de quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial;

f) apresentar, anualmente, Declaração de Rendimentos, em conformidade com o disposto em ato da Receita Federal do Brasil;

g) recolher os tributos retidos sobre os rendimentos por elas pagos ou creditados e a contribuição para a Seguridade Social relativa aos empregados, bem assim cumprir as obrigações acessórias daí decorrentes (suspensão pela concessão de medida liminar na ADIN 1.802-3);

h) assegurar a destinação de seu patrimônio a outra instituição que atenda às condições para gozo da imunidade, no caso de incorporação, fusão, cisão ou de encerramento de suas atividades, ou a órgão público; e

i) outros requisitos, estabelecidos em lei específica, relacionados com o funcionamento das entidades a que se refere este item.

Considera-se entidade sem fins lucrativos a que não apresentar superavit em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destine o referido resultado integralmente ao incremento de suas atividades.

Não estão abrangidos pela imunidade os rendimentos e ganhos de capital, auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável (suspensão pela concessão de medida liminar na ADIN 1.802-3).

13. ISENÇÃO

Isenção é a dispensa legal do pagamento da obrigação tributária.

Ocorre o fato gerador, nasce a obrigação tributária, mas a lei dispensa o pagamento do tributo.

Consideram-se isentas do imposto de renda as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestem os serviços para os quais foram instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinem, sem fins lucrativos, desde que atendam os seguintes requisitos:

a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados;

b) aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais;

c) manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão;

d) conservar em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem assim a realização de quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial; e

e) apresentar, anualmente, Declaração de Rendimentos, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Não estão abrangidos pela isenção do imposto de renda os rendimentos e ganhos de capital, auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável.

A vedação citada no item “a” acima não alcança a remuneração de dirigente, em decorrência de vínculo empregatício, pelas Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (Oscip), qualificadas segundo a Lei nº 9.790/1999, e pelas Organizações Sociais (OS), qualificadas conforme a Lei nº 9.637/1998.

Considera-se entidade sem fins lucrativos a que não apresente superavit em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destine o referido resultado integralmente ao incremento de suas atividades. Ainda, são isentas do imposto de renda:

a) as entidades de previdência privada fechadas e as sem fins lucrativos referidas, respectivamente, na letra a do item I e na letra b do item II do art. 4º da Lei nº 6.435/1977;

b) as empresas estrangeiras de transportes;

c) as Associações de Poupança e Empréstimo e as Bolsas de Mercadorias e Valores;

d) as sociedades de investimento;

e) a entidade binacional Itaipu;

f) o Fundo Garantidor de Crédito – FGC;

g) as Microempresas (ME) optantes do regime diferenciado e simplificado de tributação – Simples Nacional cuja receita bruta no ano-calendário seja igual ou inferior a: R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais) até 31/12/2011; e R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) a partir de 01/01/2012; e

h) as instituições privadas de ensino superior que aderirem ao PROUNI (Programa Universidade para Todos), nos termos da Lei nº 11.096, de 13/01/05, regulamentada pelo Decreto nº 5.493/2005. Além do imposto de renda, essas entidades são isentas da CSLL, PIS/PASEP e COFINS.

A pessoa jurídica deverá efetuar, com clareza e exatidão, os registros contábeis das operações e dos resultados correspondentes ao empreendimento isento, destacando-o do registro das operações e dos resultados referentes a empreendimentos ou atividades não abrangidos pela isenção. Excetua-se dessa regra a microempresa optante pelo regime do Simples Nacional, que deve manter somente o Livro Caixa.

Na hipótese de o sistema de contabilidade adotado pela pessoa jurídica não oferecer condições para apuração do lucro por atividade, este poderá ser estabelecido com base na relação entre as receitas líquidas das atividades incentivadas e a receita líquida total, observado o disposto relativo ao lucro da exploração.

14. NÃO-INCIDÊNCIA

As sociedades cooperativas que obedecerem ao disposto na legislação específica não terão incidências do imposto sobre suas atividades econômicas, de proveito comum (operações com associados), sem objetivo de lucro.

É vedado às cooperativas distribuírem qualquer espécie de benefício às quotas partes do capital ou estabelecer outras vantagens ou privilégios, financeiros ou não, em favor de quaisquer associados ou terceiros, excetuados os juros até o máximo de 12% ao ano, atribuídos ao capital integralizado.

As sociedades cooperativas que obedecerem ao disposto na legislação específica pagarão apenas o imposto de renda calculado sobre os resultados positivos das operações e atividades estranhas à sua finalidade, quando a exercerem.

As sociedades cooperativas de consumo, que tenham por objeto a compra e o fornecimento de bens aos consumidores, a partir de 1998, sujeitam-se às mesmas normas de incidência dos impostos e contribuições de competência da União, aplicáveis às demais pessoas jurídicas, mesmo que suas vendas sejam efetuadas integralmente a associados, conforme Lei nº 9.532/97, art.69, *in verbis*: “As sociedades cooperativas de consumo, que tenham por objeto a compra e fornecimento de bens aos consumidores, sujeitam-se às mesmas normas de incidência dos impostos e contribuições de competência da União, aplicáveis às demais pessoas jurídicas.”

As cooperativas de crédito são obrigatoriamente tributadas pelo lucro real, conforme determina o art. 14 da Lei nº 9.718/1998. Os resultados obtidos pelas cooperativas de crédito em aplicações financeiras, junto a terceiros, estão submetidos à incidência do imposto sobre a renda por não se caracterizarem como ato cooperado. Quando essas aplicações financeiras forem efetuadas junto a outra sociedade cooperativa de crédito da qual a aplicadora seja filiada, configuram-se como verdadeiros atos cooperados, considerando-se abrangidos na respectiva finalidade e objetivos sociais, não submetendo-se à tributação para o IRPJ.

15. DOMICÍLIO FISCAL

O domicílio fiscal da pessoa jurídica é:

I - em relação ao imposto de renda:

- a) quando existir um único estabelecimento, o lugar da situação deste; e
- b) quando se verificar pluralidade de estabelecimentos, à opção da pessoa jurídica, o lugar onde se achar o estabelecimento centralizador das suas operações ou a sede da empresa dentro do País.

II - em relação às obrigações em que incorra como fonte pagadora, o lugar do estabelecimento que pagar, creditar, entregar, remeter ou empregar rendimento sujeito ao imposto no regime de tributação na fonte.

As pessoas jurídicas em geral, inclusive as empresas individuais, serão obrigatoriamente inscritas no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica - CNPJ.

16. SITUAÇÃO CADASTRAL DAS PESSOAS JURÍDICAS

A situação cadastral das pessoas jurídicas é classificada em: a) ativa, b) suspensa, c) inapta, d) baixada e e) nula.

16.1. ATIVA

A inscrição será enquadrada na situação ativa quando a empresa não se enquadrar em nenhuma das hipóteses examinadas nos itens a seguir, ou seja, quando não estiver suspensa, inapta, baixada ou não for nula.

16.2. SUSPENSA

A classificação de suspensa ocorre, por exemplo, quando a empresa, em situação de ativa, comunicar a interrupção temporária das atividades.

16.3. INAPTA

A inscrição no CNPJ da pessoa jurídica pode ser declarada inapta quando apresentar ao menos uma das seguintes condições, de acordo com o art. 40 da Instrução Normativa RFB nº 1.634/2016:

I - omissa de declarações e demonstrativos: a que, estando obrigada, deixar de apresentar, em dois exercícios consecutivos, as declarações e demonstrativos relacionados no inciso I do caput do art. 29 da IN RFB 1.634/2016;

II - não localizada: a que não for localizada no endereço constante do CNPJ; ou

III - com irregularidade em operações de comércio exterior: a que não comprovar a origem, a disponibilidade e a efetiva transferência, se for o caso, dos recursos empregados em operações de comércio exterior, na forma prevista em lei.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica à entidade domiciliada no exterior.

A pessoa jurídica declarada inapta ficará sujeita;

I) à inclusão no Cadastro Informativo dos Créditos Não Quitados de Órgãos e Entidades Federais;

II) à vedação de obtenção de incentivos fiscais e financeiros; e

III) ao impedimento de:

a) participar de concorrência pública, celebrar convênios, acordos, ajustes ou contratos que envolvam desembolso, a qualquer título, de recursos públicos;

b) transacionar com estabelecimentos bancários, inclusive quanto à movimentação de contas correntes, à realização de aplicações financeiras e à obtenção de empréstimos, exceto saques de importâncias anteriormente depositadas ou aplicadas, bem assim realizar operações de crédito que envolvam utilização de recursos públicos; e

c) transmitir a propriedade de bens imóveis.

Será considerado inidôneo, não produzindo efeitos tributários em favor de terceiro interessado, o documento emitido por pessoa jurídica declarada inapta. Os valores constantes desses documentos não poderão ser: a) deduzidos como custo ou despesa da base de cálculo do IRPJ e da CSLL; b) deduzidos na determinação da base de cálculo do IRPF; c) utilizados como crédito do IPI, do PIS/PASEP e da COFINS não cumulativos; e d) utilizados para justificar qualquer outra dedução, abatimento, redução, compensação ou exclusão relativa aos tributos administrados pela Receita Federal.

Essa presunção de inidoneidade não se aplica aos casos em que o terceiro interessado, adquirente de bens, direitos e mercadorias, ou o tomador de serviços, comprovar o pagamento do preço respectivo e o recebimento dos bens, direitos ou mercadorias ou a utilização dos serviços.

16.4. BAIXADA

A situação cadastral será classificada como baixada quando houver sido deferida a solicitação de baixa efetuada pela empresa, ou em caso de baixa de ofício. A inscrição no CNPJ pode ser baixada de ofício, de acordo

com o art. 29 da IN RFB nº 1.634/2016, quando apresentar ao menos uma das seguintes condições:

I - omissa contumaz: a que, estando obrigada, não houver apresentado, por cinco ou mais exercícios, nenhuma das declarações e demonstrativos relacionados nas alíneas “a” a “n”, do inciso I do referido art. 29, se, intimada por edital, não regularizar sua situação no prazo de 60 dias, contado da data da publicação da intimação.

II - inexistente de fato, assim entendida aquela que:

a) não dispuser de patrimônio e capacidade operacional necessários à realização de seu objeto;

b) não for localizada no endereço constante do CNPJ, bem como não forem localizados os integrantes do seu Quadro de Sócios e Administradores – QSA, seu representante no CNPJ e o preposto dele; ou

c) se encontrar com as atividades paralisadas, salvo se enquadrada nas hipóteses previstas nos incisos I, II e VI do caput do art. 39;

III - inapta: a que tendo sido declarada inapta não houver regularizado sua situação nos cinco exercícios subsequentes; e

IV - com registro cancelado: a que estiver extinta, cancelada ou baixada no respectivo órgão de registro.

16.5. NULA

A situação cadastral será classificada como nula quando houver sido atribuído mais de um número de inscrição para o mesmo estabelecimento, bem como no caso de vício na formalização.

17. EFD-CONTRIBUIÇÕES – ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS

As pessoas jurídicas imunes e isentas do imposto de renda das pessoas jurídicas (IRPJ), cuja soma dos valores mensais das contribuições apuradas (PIS/Pasep e Cofins) seja superior a R\$ 10.000,00 (dez mil reais), estão obrigadas a entregar a EFD-Contribuições, na forma do art. 4º, § 3º, da IN-RFB nº 1.252, de 2012, alterada pela IN-RFB nº 1305, de 26 de dezembro de 2012.

Ficam, portanto, dispensadas da entrega as entidades imunes e isentas cuja soma dos valores mensais das contribuições apuradas, objeto de escrituração, seja igual ou inferior a R\$ 10.000,00 (dez mil reais), ficando obrigadas à apresentação da EFD-Contribuições a partir do mês em que o limite for ultrapassado, permanecendo sujeitas a essa obrigação em relação ao restante dos meses do ano-calendário em curso, ainda que nesses meses o somatório das contribuições devidas seja inferior a R\$ 10.000,00 (dez mil reais).

A EFD-Contribuições será transmitida mensalmente ao Sped (Sistema Público de Escrituração Digital) até o 10º (décimo) dia útil do 2º (segundo) mês subsequente ao que se refira a escrituração, inclusive nos casos de extinção, incorporação, fusão e cisão total ou parcial, na forma disciplinada no art. 7º da IN-RFB nº 1.252, de 2012.

18. ECD – ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL DIGITAL

As entidades imunes e isentas deverão manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão, inclusive conservar em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem assim a realização de quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial.

A IN-RFB nº 1.420, de 19 de dezembro de 2013, instituiu a Escrituração Contábil Digital – ECD, para fins fiscais e previdenciários. A ECD deverá ser transmitida, pelas pessoas jurídicas obrigadas a adotá-las, ao Sistema de Público de Escrituração Digital (Sped), até o último dia útil do mês de junho do ano seguinte ao ano-calendário a que se refira a escrituração.

ECD compreenderá a versão digital dos seguintes livros:

- a) livro Diário e seus auxiliares, se houver;
- b) livro Razão e seus auxiliares, se houver; e
- c) livro Balancetes Diários, Balanços e fichas de lançamento comprobatórios dos assentamentos neles transcritos.

Os livros contábeis e documentos acima deverão ser assinados digitalmente, utilizando-se do certificado de segurança mínima tipo A3.

A partir do exercício de 2015, ano-calendário de 2014, as entidades imunes e isentas somente ficam obrigadas a entrega da ECD quando a soma dos valores mensais das contribuições apuradas (PIS/Pasep e Cofins) na EFD-Contribuições for superior a R\$ 10.000,00 (dez mil reais), conforme dispõe a IN-RFB nº 1.420, de 2013, com as alterações promovidas pela IN-RFB nº 1510, de 2014.

19. ECF – ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL FISCAL

A partir do ano-calendário de 2014, todas as pessoas jurídicas, inclusive as equiparadas, deverão apresentar a Escrituração Contábil Fiscal (ECF) de forma centralizada pela matriz. A ECF deverá ser assinada digitalmente mediante utilização de certificado digital válido.

As pessoas jurídicas imunes e isentas que, em relação aos fatos ocorridos no ano-calendário, não tenham sido obrigadas à apresentação da Escrituração Fiscal Digital da Contribuição para o PIS/Pasep, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuição Previdenciária sobre a Receita (EFD-Contribuições), nos termos da IN-RFB nº 1.252, de 1º de março de 2012, estarão também desobrigadas da entrega da ECF.

Portanto, a partir do exercício de 2015, as entidades imunes e isentas ficam dispensadas da entrega da Escrituração Contábil Fiscal (ECF) se a soma dos valores mensais das contribuições apuradas (PIS/Pasep e Cofins) no EFD-Contribuições for igual ou inferior a R\$ 10.000,00 (dez mil reais), conforme dispõe a IN-RFB nº 1.422, de 2013, com as alterações promovidas pela IN-RFB nº 1.524, de 2014.

Pelas normas atuais, a ECF deverá ser entregue até o final de setembro de 2015, correspondente aos fatos geradores ocorridos em 2014.

CAPÍTULO II

REGIMES DE TRIBUTAÇÃO DAS PESSOAS JURÍDICA

1. REGIMES DE TRIBUTAÇÃO

As pessoas jurídicas, por opção ou por determinação legal, são tributadas por uma das seguintes formas:

- a) lucro presumido;
- b) lucro arbitrado; e
- c) lucro real.

As Microempresas e Empresas de Pequeno Porte podem optar pelo recolhimento do IRPJ e da CSLL, juntamente com outros impostos e contribuições (inclusive ICMS e ISS), pelo Simples Nacional.

A princípio, o regime geral de tributação das pessoas jurídicas - que não optarem por outro regime ao qual estejam autorizadas a optar -, é o regime do lucro real trimestral. Para que a tributação seja com base no regime do lucro real anual por estimativa, ou lucro presumido ou lucro arbitrado, o contribuinte deverá efetuar a opção a qual é efetivada por meio do recolhimento em código específico. Já a opção pelo regime do Simples Nacional deve seguir procedimento estabelecido pela Lei Complementar 123/2006 e legislação correlata.

2. PERÍODO DE APURAÇÃO

Os períodos de apuração do IRPJ e da CSLL são trimestrais e são aqueles encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro.

A pessoa jurídica tributada na forma do lucro real, alternativamente à apuração em período trimestral, poderá optar pelo pagamento mensal do imposto sobre a renda e da CSLL por estimativa e determinar o lucro real apenas em 31 de dezembro do ano-calendário.

3. ALÍQUOTA E ADICIONAL DO IRPJ

A alíquota do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas é de 15%. Além do imposto cobrado à alíquota de 15%, será cobrado um adicional de 10% sobre 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.

4. PRAZO DE RECOLHIMENTO

O prazo de recolhimento do IRPJ é até o último dia útil do mês subsequente ao do trimestre encerrado.

Opcionalmente, a pessoa jurídica poderá efetuar o pagamento do IRPJ em até três quotas mensais iguais e sucessivas, com vencimento no último dia útil dos três meses subsequentes ao encerramento do trimestre. Nenhuma dessas quotas pode ter valor inferior a R\$ 1.000,00 (um mil reais).

As quotas serão acrescidas de juros equivalentes:

a) à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic) para títulos federais, acumulada mensalmente, calculada a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento; e

b) a 1% no mês do pagamento.

5. EMPRESAS DO LUCRO REAL QUE OPTARAM PELA APURAÇÃO ANUAL

O IRPJ e a CSLL mensais devem ser pagos até o último dia útil do mês subsequente. A diferença entre o IRPJ e a CSLL devidos com base no lucro real anual e o somatório das importâncias pagas a título de estimativas deve ser paga em quota única até o último dia útil do mês de março do ano subsequente, acrescida de juros equivalentes à soma:

a) da taxa Selic, a partir de 1º de fevereiro até o último dia do mês anterior ao do pagamento; e

b) de 1% no mês do pagamento.

6. ESCRITURAÇÃO

O Código Civil, nos artigos 1.179 a 1.195, dispõe sobre a escrituração empresarial, conforme segue:

a) o empresário e a sociedade empresária são obrigados a seguir um sistema de contabilidade, mecanizado ou não, com base na escrituração uniforme de seus livros, em correspondência com a documentação respectiva, e a levantar anualmente o balanço patrimonial e o de resultado econômico; e

b) é indispensável o Diário, que pode ser substituído por fichas no caso de escrituração mecanizada ou eletrônica.

A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais.

Os Livros comerciais e fiscais indispensáveis são:

- a) Livro Diário;
- b) Livro Razão;
- c) Livro Registro de Inventário;
- d) Livro Registro de Entradas;
- e) Livro Registro de Saídas; e
- f) Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR).

A pessoa jurídica optante pelo regime de tributação com base no lucro presumido deverá manter:

a) escrituração contábil nos termos da legislação comercial ou, opcionalmente, pelo Livro Caixa, no qual deverá estar escriturado toda a movimentação financeira, inclusive bancária;

b) Livro Registro de Inventário, no qual deverão constar registrados os estoques existentes no término do ano-calendário; e

c) em boa guarda e ordem, enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, todos os livros de escrituração obrigatórios por legislação fiscal específica (inclusive estaduais e municipais), bem como os documentos e demais papéis que serviram de base para escrituração comercial e fiscal.

CAPÍTULO III

REGIME DE TRIBUTAÇÃO PELO LUCRO PRESUMIDO

1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Podemos conceituar o lucro presumido como uma modalidade optativa de determinação da base de cálculo do IRPJ dentro de um regime de tributação simplificada, partindo dos valores globais da receita. Este regime aplica-se às pessoas jurídicas que não estiverem obrigadas, no ano-calendário, à apuração do lucro real.

Nenhuma empresa está obrigada à utilização deste sistema de apuração, embora nem todas as pessoas jurídicas se enquadrem nas condições exigidas para adotá-lo. A adoção deste sistema de apuração da base de cálculo não vincula sua manutenção além do ano correspondente. Assim a opção é anual.

2. INGRESSO NO REGIME DE TRIBUTAÇÃO

A partir de 01/01/1999, a opção pela tributação com base no lucro presumido é aplicada em relação a todo o período de atividade da empresa em cada ano-calendário – Lei nº 9.430/1996, art. 26. A opção por esse regime de tributação é definitiva e irretroatável para o ano-calendário escolhido – Lei nº 9.718/1998, art. 13, § 1º e RIR/1999, art. 516, § 1º.

Assim, não há mais possibilidade de alterar a opção de lucro presumido para lucro real (trimestral ou anual) durante o ano-calendário ou por ocasião da entrega da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ.

3. MANIFESTAÇÃO DA OPÇÃO PELO LUCRO PRESUMIDO

A opção será manifestada com o pagamento da primeira ou única quota do IRPJ devido e correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário (Lei nº 9.430/1996, art. 26, § 1º).

Exemplo:

Empresa optante pelo regime de tributação do lucro presumido em 2010. Primeiro período de apuração do ano-calendário, 01/01/2010 a 31/03/2010. Neste caso, manifestará sua opção por meio do pagamento do IRPJ em quota única até o último dia útil do mês de abril de 2010.

Caso a empresa tenha optado pelo pagamento do imposto deste primeiro trimestre em três parcelas, manifestará sua opção pelo pagamento da primeira quota até o último dia útil do mês de abril de 2010.

As pessoas jurídicas que tenham iniciado atividades ou que resultarem de incorporação, fusão ou cisão, ocorrida a partir do segundo trimestre manifestarão a opção com o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido relativo ao trimestre correspondente ao início da atividade (Lei nº 9.430/1996, art. 26, § 2º).

4. PAGAMENTO NÃO EFETUADO OU EFETUADO A MENOR

Ofato de a empresa que preenche as condições exigidas para o lucro presumido não ter efetuado o pagamento do imposto no prazo legal ou ter pagado com insuficiência o imposto de renda devido, inclusive adicional, não impede o exercício da opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido.

Observações:

a) caso a empresa tenha efetuado o pagamento do imposto com base em outro tipo de tributação – arbitrado ou real – naquele ano, não mais poderá optar pelo regime do lucro presumido neste mesmo ano-calendário; e

b) a pessoa jurídica não poderá optar fora do prazo para pagamento, caso tenha sido iniciado qualquer procedimento fiscal de ofício contra ela, salvo na hipótese de procedimento fiscal dentro do próprio ano-calendário.

5. QUEM PODE OPTAR PELO LUCRO PRESUMIDO

Poderão optar pela tributação com base no regime do lucro presumido as empresas não obrigadas, no ano-calendário, ao regime de tributação pelo lucro real em função da atividade exercida, e cuja receita bruta total, no ano-calendário anterior ao da opção, tenha sido igual ou inferior a R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou R\$ 6.500.000,00 (seis milhões e quinhentos

mil reais) multiplicado pelo número de meses de atividades no ano-calendário anterior. Isto, para opção exercida a partir do ano-calendário de 2014 (Lei nº 9.718/1998, art. 13, caput, com a redação dada pelo art. 7º da Lei nº 12.814/2013 e RIR/1999, art. 516). O limite da receita bruta para optar pela tributação com base no regime do lucro presumido até o ano-calendário 2013 é igual ou inferior a R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais), ou a R\$ 4.000.000,00 (quatro milhões de reais) multiplicado pelo número de meses de atividades no ano-calendário anterior. Este limite começou a vigorar a partir do ano-calendário de 2003 (Lei nº 9.718/1998, art. 13, caput, com a redação dada pelo art. 46 da Lei nº 10.637/2002 e RIR/1999, art. 516).

Observações:

a) a pessoa jurídica, optante pelo lucro presumido, que, a partir de 2014, no curso do ano-calendário ultrapassar limite da receita bruta total de R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) não estará obrigada à apuração do lucro real dentro deste mesmo ano. Isto, tendo em vista que o limite para a opção pelo lucro presumido é verificado em relação à receita bruta do ano-calendário anterior. Contudo, estará obrigada à apuração do lucro real no ano-calendário subsequente, independentemente do valor da receita bruta auferida naquele ano. Por outro lado, poderá retornar à opção pelo lucro presumido, se observadas as regras de opção vigentes à época;

b) pode optar pela tributação com base no lucro presumido no primeiro ano-calendário de atividades a empresa que iniciar atividades e que resultar de incorporação, fusão ou cisão (Lei nº 9.430/1996, art. 26, § 2º). Naturalmente, desde que não esteja obrigada à tributação com base no lucro real conforme o art. 246 do RIR/1999; e

c) durante o período em que estiverem submetidas ao Programa de Recuperação Fiscal (Refis), as pessoas jurídicas obrigadas ao lucro real - exceto as instituições financeiras, inclusive as equiparadas, e as factorings - excepcionalmente, poderão optar pelo lucro presumido (Lei nº. 9.964/2000, art. 4º; Lei nº. 9.718/1998, art. 14, inciso II; RIR/1999, art. 246).

6. VALORES COMPONENTES DA RECEITA BRUTA

São valores componentes da receita para fins da opção, em função do limite

de R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais), com base na receita total do ano-calendário anterior.

É importante registrar, para fins de verificação do limite de receita, que se considera como receita o produto da venda de bens e serviços nas operações em conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações em conta alheia (RIR/1999, art. 224).

Também integram a receita para fins da verificação do citado limite:

a) a receita de locação de imóvel, quando não for este o objeto social da empresa;

b) os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras de renda fixa e variável;

c) as receitas de quaisquer outras fontes não relacionadas com os objetivos sociais da empresa;

d) a parcela das receitas auferidas nas exportações às pessoas vinculadas ou aos países com tributação favorecida que exceder ao valor já apropriado na escrituração da empresa;

e) os juros relativos à remuneração do capital próprio;

f) as demais receitas - juros e descontos ativos - outros rendimentos, resultados positivos; e

g) os ganhos de capital na venda de bens ou direitos.

Observações:

a) a pessoa jurídica que optar pela tributação com base no lucro presumido poderá considerar o valor da receita para fins da verificação do limite de R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) - receita total do ano-calendário anterior - pelo regime de competência ou caixa (IN SRF nº 93/1997, art. 36, § 2º e IN SRF nº 104/1998, art. 1º e RIR/1999, art. 516, § 2º);

b) no regime de caixa, poderá a pessoa jurídica adotar o critério de reconhecimento das receitas de vendas de bens e direitos ou da prestação de serviços com pagamento a prazo ou em parcelas na medida dos recebimentos, desde que mantenha a escrituração do Livro Caixa e observadas as demais exigências impostas pela IN SRF nº. 104/1998; e

c) caso a Pessoa Jurídica já tenha sido tributada com base no lucro presumido no ano-calendário anterior, referido limite deve ser apurado pelo regime de escrituração escolhido por ela naquele ano (Lei nº 9.718/1998, art. 13, § 2º e RIR/1999, art. 516, § 2º).

7. VEDAÇÕES À OPÇÃO

Não poderão optar pelo regime do lucro presumido, ainda que preenchendo o requisito relativo ao limite máximo de receita total, as pessoas jurídicas que, por determinação legal, estão obrigadas à apuração do lucro real (Lei nº 9.178/1998, art. 14 e RIR/1999, art. 246):

a) pessoas jurídicas 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 e valores mobiliários e câmbio, sociedade de crédito ao microempreendedor, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguro privado e de capitalização e entidades de previdência privada aberta;

b) pessoas jurídicas que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos de exterior;

c) pessoas jurídicas que, autorizadas pela legislação tributária, queiram usufruir de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto de renda;

d) pessoas jurídicas que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado o recolhimento mensal com base em estimativa;

e) pessoas jurídicas 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); e

f) que explorem as atividades de securitização de créditos imobiliários, financeiros e do agronegócio (Incluído pela Lei nº 12.249/2010).

Observação: as pessoas jurídicas que exerçam atividades de compra e venda, loteamento, incorporação e construção de imóveis não poderão optar pelo

lucro presumido enquanto não concluídas as operações imobiliárias para quais haja registro de custo orçado (IN SRF nº 25, de 1999, art. 2º).

8. OBRIGATORIEDADE PELA TRIBUTAÇÃO COM BASE NO LUCRO REAL

A pessoa jurídica que houver pago o IRPJ e CSLL com base no lucro presumido e que, em relação ao mesmo ano-calendário, incorrer em situação de obrigatoriedade de apuração pelo lucro real por ter auferido lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior, deverá apurar o IRPJ e a CSLL sob o regime de apuração pelo lucro real trimestral, a partir do trimestre da ocorrência do fato (Lei nº 9.718/1998, art. 14 e RIR/1999, art. 246 e ADI SRF nº 05/2001, art. 2º).

Exemplo: empresa tributada com base no lucro presumido, no primeiro e segundo trimestres de 2009. Em agosto de 2009, recebe lucros do exterior. Então, a partir do terceiro trimestre de 2009 deverá alterar a forma de tributação para lucro real. Tal situação também é possível de ocorrer na hipótese de exclusão do Refis de empresa incluída neste programa e optante pelo regime do lucro presumido, embora obrigada ao lucro real

9. SAÍDA DO REGIME DO LUCRO PRESUMIDO

Considerando que o ingresso no regime de tributação com base no lucro presumido é uma opção da pessoa jurídica (Lei nº 10.637/2002, art. 46 e RIR/1.999, art. 516) em qualquer ano-calendário subsequente ao da opção, a pessoa jurídica poderá retirar-se, voluntariamente, desse regime mediante o pagamento do imposto de renda com base no lucro real correspondente ao primeiro período de apuração do ano-calendário.

10. PERÍODOS DE APURAÇÃO PARA FINS DE TRIBUTAÇÃO

O Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido serão determinados com base no lucro presumido por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário (Lei nº 9.430/1996, art. 1º e RIR/1.999, art. 516, § 5º).

10.1. INCORPORAÇÃO, FUSÃO OU CISÃO ENTRE PESSOAS JURÍDICAS

Nos casos de incorporação, fusão ou cisão, a apuração da base de cálculo dos tributos devidos (IRPJ e CSLL) será efetuada na data do evento e deverá ser observado o disposto nos arts. 235 e 386 do RIR/1999 (Lei nº 9.430/1996, art. 1º, § 1º).

Exemplo: Realizada a incorporação da empresa Buriti pela Cia. Alvorada em 20/05/2008. Referente ao primeiro trimestre, encerrado em 31/03/2008, a incorporada Buriti já havia pago os tributos (IRPJ e CSLL) em quota única no último dia útil do mês de abril/2008, pelo regime do lucro presumido.

Desta forma deverá apurar o IRPJ e CSLL do segundo trimestre - período de 01/04/2008 a 20/05/2008, data do evento - e recolher os tributos em quota única até o último dia útil de junho/2008, mês seguinte ao do evento (Lei nº 9.430/1996, art. 5º, § 4º).

10.2. EXTINÇÃO DE PESSOA JURÍDICA

Na extinção da empresa, pelo encerramento da liquidação, a apuração das bases de cálculo dos tributos devidos será efetuada na data desse evento (Lei nº 9.430/1996, art. 1º, § 2º). O procedimento para apuração das bases de cálculo dos tributos e pagamento destes será da mesma forma como exemplificado na incorporação, fusão ou cisão.

11. RECEITA BRUTA

11.1. DEFINIÇÃO PARA FINS DE TRIBUTAÇÃO

A receita bruta na sistemática de tributação pelo lucro presumido 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 (Lei nº 8.541/1992, art. 14, § 3º, Lei nº 8.981/1995, art. 31 e RIR/1999, arts. 224 e 519).

Assinalamos que na receita bruta não é excluído o ICMS. Deverão, no entanto, ser excluídas: as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador, dos quais o vendedor ou prestador é mero depositário, como é o caso do IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados. O ICMS somente será excluído quando destacado por substituição tributária (Lei nº 8.541/1992, art. 14, § 4º e Lei nº 8.981/1995, art. 31, parágrafo único).

Ainda, sobre a receita bruta, vale observar que a partir de 27/11/1998, as pessoas jurídicas que tenham como objeto social, declarado em seus atos constitutivos, a compra e venda de veículos automotores, poderão equiparar como operação de consignação, para efeitos tributários, as operações de venda de veículos usados adquiridos para revenda, bem assim dos recebidos como parte do preço da venda de veículos novos ou usados (Lei nº 9.716/1998, art. 5º e IN SRF nº 152/1998).

11.2. REGIMES DE APURAÇÃO DA RECEITA - CAIXA OU COMPETÊNCIA

Os regimes de caixa ou competência são aplicados na apuração dos resultados das pessoas jurídicas conforme a legislação pertinente em cada caso.

A pessoa jurídica que optar pela tributação com base no lucro presumido, em regra, apura a base de cálculo dos tributos pelo regime de competência (IN SRF nº 93/1997, art. 36, § 2º).

Porém, os rendimentos auferidos em aplicações de renda fixa e os ganhos líquidos de aplicações em renda variável devem ser acrescidos à base de cálculo do lucro presumido quando da alienação, resgate ou cessão do título ou aplicação (IN SRF nº 93/1997, art. 37, § 1º).

O contribuinte poderá, no entanto, adotar o critério de reconhecimento das receitas de vendas de bens e direitos ou da prestação de serviços com pagamento a prazo ou em parcelas na medida dos recebimentos, ou seja, pelo regime de caixa, desde que mantenha a escrituração do Livro Caixa e observadas as demais exigências impostas pela IN SRF nº 104/1998, alterada pela IN SRF nº 247/2002.

Isto é, utilizado o regime de caixa, a pessoa jurídica deverá:

a) se mantiver a escrituração do livro caixa: a) emitir a nota fiscal quando da entrega do bem ou direito ou da conclusão do serviço; e b) indicar, no livro caixa, em registro individual, a nota fiscal a que corresponder cada recebimento; e

b) se mantiver escrituração contábil, na forma da legislação comercial, controlar os recebimentos e pagamentos de suas receitas em conta específica, na qual, em cada lançamento, será indicada a nota fiscal a que corresponder o recebimento.

Observações:

a) os valores recebidos antecipadamente, por conta de venda de bens ou direitos ou da prestação de serviços, serão computados como receita do mês em que se der o faturamento, a entrega do bem ou do direito ou a conclusão dos serviços - o que primeiro ocorrer;

b) os valores recebidos, a qualquer título, do adquirente do bem ou direito ou do contratante dos serviços serão considerados como recebimento do preço ou parte deste até o seu limite; e

c) o cômputo da receita em período de apuração posterior ao do seu recebimento sujeitará a pessoa jurídica ao pagamento do imposto e das contribuições com o acréscimo de juros de mora e de multa, de mora ou de ofício, conforme o caso, calculados na forma de legislação vigente.

11.3. REGIME DE CAIXA NO LUCRO PRESUMIDO E ALTERAÇÃO PARA O LUCRO REAL

A adoção do lucro real quer por opção ou por obrigatoriedade, leva ao critério de reconhecimento de receitas segundo o regime de competência e, nesta condição, a pessoa jurídica deverá reconhecer no mês de dezembro do ano-calendário anterior àquele em que ocorrer a mudança de regime, as receitas auferidas e ainda não recebidas (IN SRF nº 345/2003, alterada pela IN RFB n 1.079/2010).

Se a obrigatoriedade ao lucro real ocorrer no curso do ano-calendário, a pessoa jurídica deverá oferecer à tributação as receitas auferidas e ainda não recebidas, no período de apuração anterior àquele em que ocorrer a mudança do regime de tributação, recalculando o imposto e as contribuições (CSLL, COFINS e PIS/PASEP) correspondentes ao período (IN SRF nº 345/2003, art. 1º § 2º).

A diferença apurada, após compensação do tributo pago, poderá ser recolhida, sem multa e sem juros moratórios, até o último dia útil do mês subsequente àquele em que incorreu na situação de obrigatoriedade ao lucro real (IN SRF nº 345/2003, art 1º, § § 3º e 4º).

Ressalte-se que os custos e despesas associados às receitas incorridas e não recebidas após a mudança do regime de tributação não poderão ser deduzidos da base de cálculo do IRPJ nem da base de cálculo da CSLL (IN SRF nº 345/2003, art. 1º, § 5º).

12. BASE DE CÁLCULO DO IRPJ NO LUCRO PRESUMIDO

A base de cálculo do IRPJ no lucro presumido que a empresa deverá apurar, trimestralmente, será determinada pela soma das seguintes parcelas:

a) valor resultante da aplicação dos percentuais de presunção de lucro presumido - variável conforme o tipo de atividade operacional exercida pela pessoa jurídica - sobre a receita bruta auferida nos trimestres, encerrados em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário (Lei nº 9.430/1996, art. 25, I); e

b) ao resultado obtido na forma do item 1, anterior, deverão ser acrescidos, entre outros: os ganhos de capital; os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras - renda fixa e variável; as variações monetárias ativas; todos os demais resultados positivos obtidos pela pessoa jurídica inclusive os juros recebidos como remuneração do capital próprio, descontos financeiros obtidos e os juros ativos não decorrentes de aplicações.

13. VALORES DIFERIDOS NO LALUR

A pessoa jurídica que, até o ano-calendário anterior, houver sido tributada com base no lucro real, deverá adicionar à base de cálculo do imposto de renda - correspondente ao primeiro período de apuração no qual houver optado pela tributação com base no lucro presumido ou for tributada com base no lucro arbitrado - os saldos dos valores referentes a adições cuja tributação havia diferido, controlados na parte "B" do LALUR - Lei nº. 9.430/1996, art. 54 e RIR/1999, art. 520.

Podemos citar como exemplo: o saldo da depreciação, amortização ou exaustão acelerada incentivada constante na parte "B" do LALUR. Essas importâncias permanecem registradas enquanto não for atingido o percentual de 100% do valor do bem na escrituração contábil pelas adições correspondentes.

14. RECEITAS E RENDIMENTOS NÃO TRIBUTÁVEIS

Os valores recuperados correspondentes a custos e despesas, inclusive com perdas no recebimento de créditos, deverão ser acrescidos ao lucro presumido para a determinação da base de cálculo do IRPJ (Lei nº 9.430/1996, art. 53).

No entanto, consideram-se não tributáveis as receitas e rendimentos relacionados abaixo:

a) recuperações de créditos que não representem ingressos de novas receitas, e cujas perdas não tenham sido deduzidas na apuração do lucro real em períodos anteriores. Por exemplo: recebimento de R\$ 2.000,00 (dois mil reais), referente a uma duplicata a receber baixada em contrapartida da conta devedores incobráveis no exercício anterior e não deduzida na apuração do lucro real;

b) a reversão de saldo de provisões anteriormente constituídas, desde que o valor provisionado não tenha sido deduzido na apuração do lucro real dos períodos anteriores, ou que se refiram ao período no qual a pessoa jurídica tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro presumido ou arbitrado (Lei nº 9.430/1996, art. 53). Por exemplo: no ano anterior - na escrituração foi constituída uma provisão para devedores duvidosos de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais), cuja contrapartida encargos com provisões não foi deduzida na apuração do lucro real. Neste ano, tributação com base no lucro presumido e na escrituração efetuada a reversão como “receita”; e

c) os lucros e dividendos recebidos decorrentes de participações societárias, caso refiram-se a períodos em que os mesmos sejam isentos de imposto de renda.

15. PERCENTUAIS DE PRESUNÇÃO DO LUCRO PRESUMIDO

Os percentuais a serem aplicados sobre a receita bruta são os abaixo discriminados:

a) atividades em geral (RIR/1999, art. 518) = 8,0%;

b) revenda de combustíveis = 1,6%;

c) serviços de transporte (exceto o de carga) = 16,0%;

d) serviços de transporte de cargas = 8,0%;

e) serviços em geral (exceto serviços hospitalares) = 32,0%;

f) serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatológica, medicina nuclear e análises e patologias clínicas = 8,0%;

g) intermediação de negócios = 32,0%; e

h) administração, locação ou cessão de bens e direitos de qualquer natureza = 32,0%.

Observações:

a) para as pessoas jurídicas exclusivamente prestadoras de serviços, exceto as que prestam serviços hospitalares e as sociedades civis de prestação de serviços de profissão legalmente regulamentada, cuja receita bruta anual não ultrapassar R\$ 120.000,00 (cento e vinte mil reais), o percentual a ser considerado na apuração do lucro presumido será de 16% sobre a receita bruta de cada trimestre (RIR/1999, art. 519, § 4º);

b) a pessoa jurídica que houver utilizado o percentual reduzido cuja receita bruta acumulada até determinado mês do ano-calendário exceder o limite de R\$ 120.000,00 (cento e vinte mil reais) ficará sujeita ao pagamento da diferença do imposto, apurada em relação a cada mês transcorrido, até o último dia útil do mês subsequente aquele em que ocorrer o excesso, sem acréscimos (RIR/1999, art. 519, §§ 6º e 7º);

c) o exercício de profissões legalmente regulamentadas, como as escolas, inclusive as creches, mesmo com receita bruta anual de até R\$ 120.000,00 (cento e vinte mil reais), não permite aplicar o percentual de 16% sobre a receita bruta para fins de determinação do lucro presumido, devendo, portanto, ser aplicado o percentual de 32% (ADN Cosit nº 22/2000);

d) o percentual acima também será aplicado sobre a receita financeira da pessoa jurídica que explore atividades imobiliárias relativas a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para a revenda, quando decorrente da comercialização de imóveis e for apurada por meio de índices ou coeficientes previstos em contrato (Lei nº 9.249/1995, art. 15, § 4º, inserido pela o art. 34 da Lei nº 11.196/2005); e

e) a partir de 01/01/2009, os serviços de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatológica, medicina nuclear e análises e patologias clínicas poderão utilizar o percentual de 8% sobre a receita bruta. (Lei nº 11.727/2008, art. 29 e 41, VI).

16. ATIVIDADES DIVERSIFICADAS

No caso da empresa exercer atividades diversificadas, será aplicado o percentual correspondente sobre a receita bruta das respectivas atividades, que

será apurada separadamente (Lei nº 9.249/95, art. 15, § 2º e RIR/1999, art 519, § 3º).

Caso a empresa exerça atividades diversificadas, a receita bruta deverá ser apurada por atividade, sendo aplicado o percentual correspondente. A base de cálculo será o somatório respectivo.

Exemplo: a atividade gráfica configura-se como indústria, comércio ou prestação de serviços e qual o percentual de presunção de lucro aplicável?

É possível qualquer uma das três condições dependendo das atividades por elas desenvolvidas, podendo ocorrer nas situações seguintes:

a) considera-se como prestação de serviços as operações de industrialização por encomenda quando na composição do custo total dos insumos do produto industrializado por encomenda houver a preponderância dos custos dos insumos fornecidos pelo encomendante, aplicando-se a alíquota de 32%. Tais atividades estão excluídas do conceito de industrialização do RIPI, que oferece, para tal efeito, as seguintes definições:

a.1) oficina é o estabelecimento que empregar, no máximo, 5 operários e, caso utilize força motriz, não dispuser de potência superior a 5 quilowatts; e

a.2) trabalho preponderante é o que contribui no preparo do produto, para formação de seu valor, a título de mão de obra, no mínimo com 60%.

b) quando atuar nas áreas comercial e industrial, a alíquota aplicável será de 8%.

Nota: a partir de 25/04/2008, foi revogado o ADI RFB nº 20/2007, que admitia a atividade gráfica como prestação de serviço, passando a vigor novo conceito de industrialização, qual seja: considera-se industrialização as operações definidas no RIPI.

17. PESSOAS JURÍDICAS EXCLUSIVAMENTE PRESTADORAS DE SERVIÇOS

A base de cálculo trimestral das pessoas jurídicas exclusivamente prestadoras de serviços exceto as que prestam serviços hospitalares e as sociedades de prestação de serviços de profissão legalmente regulamentada, cuja receita bruta anual seja de até R\$ 120.000,00 (centro e vinte mil reais) será determinada mediante a aplicação do percentual favorecido de 16% sobre a receita bruta auferida no trimestre (Lei nº 9.250/1995, art. 40, Lei nº 9.430/1996, art. 1º e RIR/1999, art. 519, § 4º e 5º).

A pessoa jurídica que houver utilizado o percentual favorecido (reduzido) cuja

receita bruta acumulada até determinado mês do ano-calendário exceder o limite de R\$ 120.000,00 (cento e vinte mil reais), ficará sujeita ao pagamento da diferença do imposto postergado, apurado em relação a cada trimestre transcorrido. A diferença deverá ser paga até o último dia útil do mês subsequente ao do trimestre em que ocorreu o excesso, sem acréscimos legais (RIR/1999, art. 519, §§ 6º e 7º).

Observação: as atividades de corretagem (seguros, imóveis, etc.) e as de representação comercial são consideradas de intermediação de negócios - percentual aplicável 32%.

18. APURAÇÃO E PAGAMENTO DO IRPJ PELO LUCRO PRESUMIDO

18.1. ALÍQUOTA

O imposto de renda devido a cada trimestre será calculado mediante a aplicação da alíquota de 15% sobre a base de cálculo correspondente, isto é o lucro presumido (Lei nº 9.249/1995, art. 3º e RIR/1999, art. 541).

18.2. ADICIONAL

A parcela do lucro presumido, apurada trimestralmente, que exceder a R\$ 60.000,00 (sessenta mil reais) estará sujeita à incidência do adicional de imposto de renda calculado à alíquota de 10% (Lei nº 9.249/1995, art. 3º, § 1º com a redação dada pela Lei nº 9.430/1996, art. 4º, § 1º e 2º, e RIR/1999, art. 542).

O limite mencionado será igual a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) multiplicado pelo número de meses do trimestre, quando este for inferior a três meses.

O valor do adicional deverá ser recolhido integralmente, não sendo admitidas quaisquer deduções (Lei nº 9.249/1995, art. 3º, § 4º e RIR/1999, art. 543).

18.3. DEDUÇÕES DO IMPOSTO DEVIDO

Do valor de imposto devido poderá ser diminuído:

a) o valor de imposto de renda na fonte pago ou retido, que tenha incidido sobre receitas incluídas na base de cálculo do lucro presumido, inclusive o imposto de renda incidente na fonte sobre rendimentos e ganhos líquidos decorrentes de quaisquer operações financeiras, bem como o incidente sobre os juros relativos

à remuneração do capital próprio (Lei nº 9.430/1996, art. 51, parágrafo único, RIR/1999, art. 526 e IN SRF nº 93/1997, art. 38, § 2º, II); e

b) o Imposto de Renda pago indevidamente ou a maior em períodos anteriores (IN SRF nº 93 de 1997, art. 38, § 2º, III).

18.4. INCENTIVOS FISCAIS

Para fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/1998, do imposto apurado com base no lucro presumido, não será permitida qualquer dedução a título de incentivos fiscais (Lei nº 9.532/1997 art. 10, e RIR/1999, art. 526, caput).

Excetua-se dessa regra as empresas que estariam obrigadas ao regime do lucro real e que, tendo aderido ao Refis, puderem optar pelo regime do lucro presumido, enquanto permanecerem no programa.

18.5. COMPENSAÇÃO DO IMPOSTO PAGO A MAIOR NO PERÍODO DE APURAÇÃO

No caso em que o valor retido na fonte ou já pago pelo contribuinte for maior que o imposto devido no período de apuração trimestral, a diferença a maior poderá ser compensada com o imposto relativo aos períodos de apuração subsequentes (RIR/1999, art. 526, parágrafo único).

18.6. PRAZOS PARA RECOLHIMENTO

O Imposto de Renda Pessoa Jurídica será pago em quota única, até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração – Lei nº 9.430/1996, art. 5º.

O imposto devido poderá ser pago em até três quotas mensais, iguais e sucessivas, vencíveis no último dia útil dos três meses subsequente ao de encerramento do período de apuração a que corresponder – Lei nº 9.430/1996, art. 5º, §§ 1º e 4º. Nenhuma quota poderá ter valor inferior a R\$ 1.000,00 (um mil reais) e o imposto de valor inferior a R\$ 2.000,00 (dois mil reais) será pago em quota única, até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração – Lei nº 9.430/1996, art. 5º, § 2º.

19. OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS PARA AS EMPRESAS OPTANTES PELO LUCRO PRESUMIDO

A empresa tributada pelo regime com base no lucro presumido deverá manter (Lei nº 8.981/1995, art. 45 e RIR/1.999, art. 527):

a) escrituração contábil nos termos da legislação comercial. No entanto, a escrituração será dispensada se a pessoa jurídica mantiver Livro Caixa no qual deverá estar escriturada toda a movimentação financeira inclusive a bancária;

b) o livro Registro de Inventário, no qual deverão constar registrados os estoques existentes no término do ano-calendário abrangido pelo regime de tributação simplificada; e

c) em boa guarda e ordem, enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, todos os livros de escrituração obrigatórios determinados pela legislação fiscal específica, bem como os documentos e demais papéis que serviram de base para escrituração comercial e fiscal - Decreto-Lei nº 486/1969, art. 4º.

Observações:

i) caso a receita bruta total da pessoa jurídica em determinado ano-calendário for superior a R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) estará automaticamente excluída do regime do lucro presumido para o ano-calendário seguinte quando deverá adotar a tributação com base no lucro real;

ii) para fins fiscais, é dispensável a escrituração quando a pessoa jurídica mantiver Livro Caixa, devidamente escriturado, contendo toda a movimentação financeira; e

iii) no balanço de abertura a ser procedido na data do início do período de apuração (trimestral ou anual com recolhimentos mensais com base na estimativa), cujos resultados serão submetidos à tributação com base no lucro real, a pessoa jurídica deverá adotar tratamento adequado, dependendo das situações em que a empresa se encontre em relação à sua escrituração contábil.

20. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS

A pessoa jurídica que faz a opção pelo lucro presumido não perde o direito à compensação dos prejuízos fiscais verificados em período anterior em que foi

tributada com base no lucro real, os quais estão controlados na Parte B do LALUR.

Tendo em vista que não existe mais prazo para a compensação de prejuízos fiscais, caso a pessoa jurídica retorne ao sistema de tributação com base no lucro real poderá nesse período compensar, desde que continue a manter o controle desses valores no LALUR, Parte B, os prejuízos fiscais anteriores, gerados nos períodos em que havia sido tributada com base no lucro real, obedecidas às regras vigentes no período de compensação.

21. OMISSÃO DE RECEITAS

Constatada a ocorrência de omissão de receitas, mediante procedimento de ofício, esta será tributada de acordo com o regime a que estiver submetida à pessoa jurídica no ano-calendário (Lei nº 9.249/1995, art 24 caput e § 1º e RIR/1999, art. 528 observado o disposto no art. 519).

Para fins de cálculo do lucro presumido, serão aplicados os respectivos percentuais de presunção. O lucro presumido calculado está sujeito ao adicional do Imposto de Renda conforme legislação vigente no período correspondente ao da omissão. O montante omitido será computado para determinação da base de cálculo do Imposto de Renda, do adicional e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Observações:

i) se obrigada à apuração do lucro real ou tributada pelo lucro arbitrado, o procedimento de ofício seguirá as regras daqueles regimes de tributação. Igual procedimento será adotado para a determinação da CSLL, COFINS e do PIS/PASEP; e

ii) entretanto, podem ocorrer algumas situações que demandam procedimentos distintos, adequados a cada caso:

a) quando a omissão de receita for detectada em pessoa jurídica que no ano-calendário anterior auferiu receita bruta total dentro do limite de R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) e preencha as demais condições para a opção pelo lucro presumido no ano seguinte, ano em que está sendo realizado o procedimento de ofício, deverá ser respeitada e mantida a opção da pessoa jurídica - exemplo anterior;

b) se no ano em que se estiver procedendo à fiscalização, somando-se

a receita já tributada pela pessoa jurídica com aquela apurada como omitida for verificado um total superior ao limite fixado legalmente, deverá ser observado que, para o ano subsequente àquele em que a pessoa jurídica está sendo fiscalizada, ela deixou de atender ao requisito para opção pelo lucro presumido, em relação ao limite da receita bruta total (nesse caso, a pessoa jurídica estará excluída do lucro presumido para o ano seguinte);

c) quando a omissão de receita for detectada em pessoa jurídica que está ingressando no regime, não havendo auferido receita bruta no ano-calendário anterior (ano de início de atividades), no ano da omissão deverá ser mantida a opção pelo lucro presumido, mesmo que a soma das receitas auferidas e omitidas tenha ultrapassado o limite. Entretanto, deverá ser observado o entendimento exposto no item anterior com relação à manutenção ou não do lucro presumido para o ano subsequente; e

d) no caso da pessoa jurídica com atividades diversificadas tributadas com base no lucro presumido, não sendo possível a identificação da atividade a que se refere à receita omitida, esta será adicionada àquela que corresponder o percentual mais elevado (RIR/1999, art. 528, parágrafo único).

22. DISTRIBUIÇÃO DE LUCRO AOS SÓCIOS E ACIONISTAS

22.1. RENDIMENTOS DISTRIBUÍDOS

Poderá ser distribuído a título de lucros, sem a incidência do imposto de renda - dispensada, portanto, a retenção na fonte - ao titular, sócio ou acionista da pessoa jurídica, o valor correspondente ao lucro presumido, diminuído de todos os impostos e contribuições - inclusive adicional do IR, CSLL, COFINS, PIS/PASEP - a que estiver sujeita a empresa (Lei 9.249/1995, art 10 e IN SRF nº 11/1996, art. 51, § 1º e 6º).

22.2. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS E ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL

Acima do valor consignado no item anterior, a pessoa jurídica poderá distribuir, sem incidência do imposto de renda, até o limite do lucro contábil efetivo, desde que ela demonstre, via escrituração contábil feita de acordo com as leis comerciais que esse último é maior que o lucro presumido (IN SRF nº 11/1996, art. 51, § 2º).

A distribuição superior à determinada no item precedente para lucros e dividendos que não tenham sido apurados em balanço, deverá ser imputada à conta de lucros acumulados ou reservas de lucros de exercícios anteriores. Na distribuição incidirá imposto de renda com base na legislação vigente nos respectivos períodos com acréscimos legais. Isto é, sujeitam-se à incidência do imposto de renda na fonte com base na tabela progressiva mensal dos rendimentos do trabalho assalariado (IN SRF nº 11/1996, art. 51, § 3º, 4º e 7º).

A isenção não abrange os valores pagos a outros títulos, tais como pro labore, aluguéis e serviços prestados (IN SRF nº 11/1996, art. 51, § 5º).

No caso desses rendimentos serem percebidos por pessoas físicas, serão submetidos à tributação com base na tabela progressiva; no caso de pessoas jurídicas serão considerados como receita operacional, sendo passíveis ou não de tributação na fonte, conforme a hipótese.

CAPÍTULO IV

REGIME DE TRIBUTAÇÃO PELO LUCRO ARBITRADO

1. CONSIDERAÇÃO GERAIS

Arbitramento não é penalidade. Constitui, tão somente, uma forma alternativa, utilizada em situações extremas, para se determinar a base de cálculo do IRPJ das pessoas jurídicas. Obviamente, como se trata de tributo, não há que se falar em penalidade, pois, a teor do disposto no artigo 3º do CTN, tributação não decorre de sanção de ato ilícito.

2. HIPÓTESES DE ARBITRAMENTO

O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando (Lei nº 8.981, de 1995, art. 47, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º):

a) o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, que não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;

b) a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiência que a tornem imprestável para: identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária, ou determinar o lucro real;

c) o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, na hipótese de pessoa jurídica optante pelo lucro presumido que tenha adotado tal escrituração;

d) o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido;

e) o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de escriturar e apurar o lucro da sua atividade separadamente do lucro do comitente residente ou domiciliado no exterior; e

f) o contribuinte não mantiver, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, Livro Razão ou fichas utilizadas para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário.

3. PERÍODO DE APURAÇÃO

Trimestral, no decorrer do ano-calendário.

A pessoa jurídica que, em qualquer trimestre do ano-calendário, tiver seu lucro arbitrado poderá optar pela tributação com base no lucro presumido nos demais trimestres, desde que não esteja obrigada à apuração pelo lucro real.

4. CONCEITO DE RECEITA BRUTA

Para efeitos da sistemática de tributação pelo lucro arbitrado, 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.

Na receita bruta não se incluem as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante e do qual o vendedor dos bens ou prestador dos serviços seja mero depositário (IPI e o ICMS, este último apenas quando destacado por substituição tributária).

Na determinação do lucro arbitrado, as receitas, ganhos de capital e demais resultados positivos são reconhecidos segundo o regime de competência, excetuam-se dessa regra os rendimentos auferidos em aplicações de renda fixa e os ganhos líquidos auferidos em aplicações de renda variável, que são acrescidos à base de cálculo do lucro arbitrado por ocasião da alienação, resgate ou cessão do título ou aplicação.

5. RECEITA BRUTA CONHECIDA

A forma de determinação é muito semelhante à apuração do lucro presumido.

Deve-se acrescentar 20% ao coeficiente de determinação do lucro presumido.

Assim, temos:

Receita bruta x % (% do lucro presumido x 1,2) = Lucro sobre a receita bruta

(+) Ganhos de capital

(+) Rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras

(+) Outras receitas = Lucro arbitrado

6. ATIVIDADES / PERCENTUAIS

a) - Atividades em geral (RIR/1999, art. 532) = 9,6%;

b) - Revenda de combustíveis = 1,92%;

c) - Serviços de transporte (exceto transporte de carga) = 19,2%;

d) - Serviços de transporte de cargas = 9,6%;

e) - Serviços em geral (exceto serviços hospitalares) = 38,4%;

f) - Serviços hospitalares = 9,6%;

g) - Intermediação de negócios = 38,4%;

h) - Administração, locação ou cessão de bens e direitos de qualquer natureza (inclusive imóveis) = 38,4%;

i) - Factoring = 38,4%; e

j) - Bancos, instituições financeiras e assemelhados = 45%.

Observações:

a) no caso de atividades diversificadas, a parcela do lucro arbitrado que decorre da receita bruta deve ser apurada aplicando-se o percentual correspondente a cada atividade; e

b) no caso da empresa exercer atividades diversificadas, a receita bruta deverá ser apurada por atividade, sendo aplicado o percentual correspondente. A base de cálculo será o somatório respectivo.

7. PERCENTUAL FAVORECIDO

As pessoas jurídicas exclusivamente prestadoras de serviço em geral - excluídos os serviços relativos ao exercício de profissão regulamentada - cuja receita bruta anual seja de até R\$ 120.000,00 (cento e vinte mil reais) podem utilizar, para determinação do lucro arbitrado trimestral, o percentual de 19,2%.

Se a receita bruta anual acumulada até determinado trimestre do ano-calendário exceder o limite anual de R\$ 120.000,00 (cento e vinte mil reais), a pessoa jurídica deve determinar nova base de cálculo do imposto com a aplicação do percentual de 38,4%, e apurar a diferença do imposto postergado em cada trimestre transcorrido, no trimestre em que foi excedido o limite.

Esta diferença deve ser paga em quota única, em Darf separado, até o último dia útil do mês subsequente ao trimestre em que ocorrer o excesso (após este prazo, a diferença deve ser paga com os acréscimos legais).

8. ATIVIDADE IMOBILIÁRIA

Tratando-se de pessoas jurídicas que se dedicam às atividades de venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda, de loteamento de terrenos e de incorporação de prédios em condomínio, a determinação da base de cálculo é efetuada deduzindo-se da receita bruta o custo do imóvel devidamente comprovado.

O lucro arbitrado deve ser tributado na proporção da receita recebida ou cujo recebimento esteja previsto para o próprio trimestre.

A receita financeira da pessoa jurídica que explore atividades imobiliárias relativas a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para a revenda, quando decorrente da comercialização de imóveis e for apurada por meio de índices ou coeficientes previstos em contrato deverá ser incluída na apuração da base de cálculo do lucro arbitrado.

9. ARBITRAMENTO PELO CONTRIBUINTE

Observadas as hipóteses de arbitramento, o denominado auto-arbitramento, isto é, a possibilidade de o contribuinte efetuar o pagamento do imposto com base no lucro arbitrado por ele apurado, só é autorizado na situação em que a receita bruta é conhecida.

10. RECEITA BRUTA NÃO CONHECIDA

Desconhecida a receita bruta, o lucro arbitrado será determinado por meio de procedimento de ofício mediante a utilização de uma das seguintes formas de cálculo:

Bases Alternativas	Coefficiente
Lucro real referente ao último período em que a pessoa jurídica manteve escrituração de acordo com as leis comerciais.	1,05
Soma dos valores do ativo circulante, realizável em longo prazo e permanente, existentes no último balanço patrimonial conhecido.	0,04
Valor do capital, inclusive correção monetária contabilizada como reserva de capital, constante do último balanço patrimonial conhecido ou registrado nos atos de constituição ou alteração da sociedade.	0,07
Valor do patrimônio líquido constante do último balanço patrimonial conhecido.	0,05
Valor das compras de mercadorias efetuadas no mês.	0,4
Somas, em cada mês, dos valores da folha de pagamento dos empregados e das compras de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.	0,4
Soma dos valores devidos no mês a empregados.	0,8
Valor mensal do aluguel.	0,9

11. OMISSÃO DE RECEITAS

Constatada omissão de receita, o montante omitido será computado para determinação da base de cálculo do imposto devido e do adicional, se for o caso, no período de apuração correspondente, observada a regra aplicável aos casos em que a receita bruta é conhecida (percentual X receita).

Se não for possível identificar a atividade a que se refere a receita omitida, esta será adicionada àquela que corresponder o percentual mais elevado.

12. LUCROS DISTRIBUÍDOS

A partir de 1996 os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro arbitrado, não estão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no país ou no exterior.

O lucro arbitrado que poderá ser distribuído, sem incidência de imposto, é apurado da seguinte forma:

Base de Cálculo do Imposto

- (-) Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (inclusive adicional quando devido);
- (-) Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL;
- (-) Contribuição Social para a Seguridade Social – COFINS;
- (-) Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP;
- (=) Lucro Arbitrado (sem incidência de imposto).

13. DEDUÇÕES DO IMPOSTO

Ao aplicarmos a alíquota de 15% sobre a base de cálculo, no caso o lucro arbitrado, determinamos o chamado Imposto Devido, que não necessariamente representa o montante que deve ser recolhido pelo contribuinte, pois é possível que a legislação autorize determinadas deduções.

No caso do lucro arbitrado poderão ser realizadas as seguintes deduções:

- a) o imposto pago ou retido na fonte sobre as receitas que integraram a base de cálculo, sendo vedada qualquer dedução a título de incentivo fiscal; e
- b) o imposto pago no exterior.

14. VENCIMENTO DO IMPOSTO

O IRPJ tem como vencimento o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento de cada período de apuração.

15. OBSERVAÇÕES IMPORTANTES

A apuração com base no lucro arbitrado pode conviver, em um mesmo ano-calendário, com as outras formas de tributação (real e presumido), pois o arbitramento decorre de situação excepcional (Hipóteses de Arbitramento). Assim, não estando presente qualquer daquelas hipóteses em outros trimestres de um mesmo ano, a pessoa jurídica deverá apurar o imposto e a CSLL com base no lucro real ou presumido.

Os lucros disponibilizados no exterior e os rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior no período em que a pessoa jurídica apurar o IRPJ e a CSLL com base no resultado arbitrado devem ser computados nas bases de cálculo no trimestre da disponibilização dos lucros ou do aferimento dos rendimentos e ganhos de capital.

O imposto pago sobre o lucro arbitrado é definitivo, não podendo, em qualquer hipótese, ser compensado com recolhimentos futuros.

Na apuração de ganho de capital, os valores acrescidos em virtude de reavaliação somente poderão ser computados como parte integrante dos custos de aquisição dos bens e direitos, se a empresa comprovar que os valores acrescidos foram computados na determinação da base de cálculo do imposto.

Os valores recuperados, correspondentes a custos e despesas, inclusive com perdas no recebimento de créditos, deverão ser adicionados ao lucro arbitrado para determinação do imposto devido, salvo se o contribuinte comprovar não os ter deduzido em período anterior no qual tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro real ou que se refiram a período ao qual tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro presumido ou arbitrado.

A pessoa jurídica que, até o ano-calendário anterior, houver sido tributada com base no lucro real, deverá adicionar à base de cálculo do imposto, correspondente ao primeiro período de apuração no qual for tributada com base no lucro arbitrado, os saldos dos valores cuja tributação havia diferido, controlados na parte “B” do LALUR.

As variações monetárias ativas dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio, são consideradas, para efeito de determinação da base de cálculo, quando da liquidação da correspondente operação. À opção da pessoa jurídica, as variações monetárias podem ser consideradas, na determinação da base de cálculo, pelo regime de competência, sendo que a opção aplica-se a todo ano-calendário.

Compensação de prejuízos fiscais: a pessoa jurídica que faz a opção pelo lucro arbitrado não perde o direito à compensação dos prejuízos fiscais verificados em período anterior em que foi tributada com base no lucro real, os quais estão controlados na Parte B do LALUR. Entretanto, tendo em vista que não existe mais prazo para a compensação de prejuízos fiscais, caso a pessoa jurídica retorne ao sistema de tributação com base no lucro real, poderá nesse período compensar, desde que continue a manter o controle desses valores no LALUR, Parte B, os prejuízos fiscais anteriores, gerados nos períodos em que havia sido tributada com base no lucro real, obedecidas as regras vigentes no período de compensação.

CAPÍTULO V

TRIBUTAÇÃO PELO LUCRO REAL

1. PESSOAS JURÍDICAS OBRIGADAS AO LUCRO REAL

Estão obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas:

a) cuja receita total, no ano-calendário anterior, seja superior ao limite de R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais), ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 meses;

b) 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, sociedade de crédito ao microempreendedor, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidade aberta de previdência privada complementar;

c) que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior;

d) que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto;

e) que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa;

f) 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); e

g) que explorem as atividades de securitização de créditos imobiliários, financeiros e do agronegócio. (Incluído pela Lei nº 12.249/2010).

Observações:

i) para as pessoas jurídicas listadas nos itens “a”, “c”, “d” e “e”, excepcionalmente, a obrigatoriedade ao lucro real fica afastada no período em que submetidas ao Programa de Recuperação Fiscal - Refis, onde poderão optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido; e

ii) as seguintes pessoas jurídicas não puderam optar pelo Refis:

a) órgãos da administração pública direta, das fundações instituídas e mantidas pelo poder público e das autarquias;

b) pessoas jurídicas do setor financeiro e de *factoring* (incisos II e VI do art. 14 da Lei nº 9.718/1998); e

c) as pessoas jurídicas cindidas a partir de 01/10/1999, exceto quando atenderem às condições expressas na Lei 10.189/2001, art. 4.

2. CONCEITO DE LUCRO REAL

Lucro real é um dos métodos de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Por esse método, a base de cálculo é obtida a partir do lucro líquido do período de apuração, ajustado por adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária. A base de cálculo assim obtida é chamada de Lucro Real para o IRPJ.

De acordo com o art. 247 do RIR/1999, lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação fiscal. A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das leis comerciais.

3. ADIÇÕES

As adições são ajustes obrigatórios que irão aumentar o lucro líquido, ou reduzir o prejuízo, para fins de apuração do lucro real. Correspondem a:

a) valores que, na apuração contábil, reduziram o lucro líquido do período de apuração, contudo, a legislação tributária não aceita essa redução, ou porque se refere à despesa indedutível, ou porque considera que a dedutibilidade deve ocorrer em momento posterior;

b) valores que foram anteriormente excluídos da base de cálculo e que serão agora tributados, ou seja, a legislação autorizou o diferimento da tributação por um determinado período; e

c) valores que não foram incluídos na apuração do lucro líquido, mas que a legislação tributária entende devam ser computados na determinação do lucro real.

Em síntese, as adições são representadas, basicamente, por despesas contabilizadas e indedutíveis para a apuração do lucro real e por receitas não contabilizadas que devem ser somadas ao lucro apurado contabilmente para a determinação do lucro real.

4. EXCLUSÕES

Exclusões são ajustes permitidos que implicam a redução do lucro líquido do período para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL. Correspondem a:

a) valores que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do período de apuração, mas cuja dedução é autorizada pela legislação tributária;

b) resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam computados no lucro real; e

c) valores que foram anteriormente adicionados na base de cálculo do IRPJ e/ou da CSLL e que, no período de apuração em curso, já preenchem as condições de dedutibilidade.

5. COMPENSAÇÃO

As compensações referem-se, primordialmente, ao saldo de prejuízo fiscal de períodos anteriores, que diminuirá a base de cálculo do imposto de renda, em períodos futuros, até zerar este saldo.

Esses resultados podem ser utilizados nos períodos de apuração seguintes para reduzir, mediante compensação, a base de cálculo do respectivo tributo.

Essa compensação está limitada ao valor equivalente a 30% do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões. Não há limite temporal para a realização da compensação, contudo a empresa deve manter os livros e documentos fiscais

comprobatórios do prejuízo utilizado.

6. NATUREZA DOS AJUSTES AO LUCRO LÍQUIDO

Na apuração do lucro real, os ajustes determinados ou autorizados pela legislação (adição, exclusão e compensação) não decorrem de erros de escrituração do contribuinte. As adições e as exclusões não são utilizadas para corrigir falhas na contabilização. O lucro real é diferente do lucro contábil porque a legislação tributária considera que algumas despesas realizadas e receitas auferidas pela empresa, embora corretamente contabilizadas, não podem afetar a base de cálculo dos tributos.

6.1 DO REGIME TRANSITÓRIO DE TRIBUTAÇÃO

Por meio do art. 15 da Lei nº 11.941/2009, foi 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 11.638/2007, e pelos arts. 37 e 38 da referida Lei.

Segundo o estabelecido no art. 16 da Lei nº 11.941/2009, as alterações introduzidas pela Lei nº 11.638/2007, e pelos arts. 37 e 38 desta Lei, que modifiquem o critério de reconhecimento de receitas, custos e despesas computadas na apuração do lucro líquido do exercício definido no art. 191 da Lei nº 6.404/1976, não terão efeitos para fins de apuração do lucro real da pessoa jurídica sujeita ao RTT, devendo ser considerados, para fins tributários, os métodos e critérios contábeis vigentes em 31/12/2007.

O disposto acima se aplica também às normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, com base na competência conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei nº 6.404/1976, e pelos demais órgãos reguladores que visem a alinhar a legislação específica com os padrões internacionais de contabilidade.

O RTT foi estabelecido para ter vigência até a entrada em vigor de lei que discipline os efeitos tributários dos novos métodos e critérios contábeis, buscando a neutralidade tributária, o que se deu com o advento da Lei nº 12.973/2014, com vigência a partir de 01/01/2015, mas garantida ao contribuinte a possibilidade de opção pela aplicação das disposições contidas nos arts. 1º e 2º e 4º a 70 da referida Lei para o ano-calendário de 2014.

7. REGIME DE COMPETÊNCIA

A correta apuração do lucro real pressupõe a apuração do lucro líquido do período de apuração nos termos determinados pela legislação comercial. Essa legislação prescreve o regime de competência como o adequado ao registro das operações que influenciam o resultado da empresa, ou seja, que alteram o seu patrimônio aumentando-o (receitas) ou diminuindo-o (despesas e custos). De acordo com o regime de competência, as despesas devem ser registradas quando incorridas, ainda que não tenham sido pagas, e as receitas quando auferidas, ainda que não tenha havido seu recebimento.

7.1. DESPESAS CONSIDERADAS INCORRIDA

Quando deixar de existir o correspondente ativo, por transferência de sua propriedade a terceiros. **Exemplo:** na venda de mercadorias, a empresa transfere a propriedade das mercadorias a terceiros, e há a geração do custo das mercadorias vendidas.

Pela diminuição ou extinção do valor econômico de um ativo. **Exemplo:** despesas com depreciação, amortização e exaustão.

Pelo surgimento de um passivo, sem o correspondente ativo. **Exemplo:** pagamento de um título após o vencimento, com multa e juros.

Esse regime contrapõe-se ao regime de caixa, segundo o qual as receitas e despesas são lançadas contra ingressos e saídas de caixa ou bancos.

7.2. RECEITAS CONSIDERADAS AUFERIDA

Nas transações com terceiros, quando estes efetuarem o pagamento ou assumirem compromisso firme de efetivá-lo, quer pela investidura na propriedade de bens anteriormente pertencentes à entidade, quer pela fruição de serviços por esta prestados. **Exemplo:** venda e entrega das mercadorias ao cliente, independentemente se o pagamento será à vista ou a prazo.

Quando da extinção, parcial ou total, de um passivo, qualquer que seja o motivo, sem o desaparecimento concomitante de um ativo de valor igual ou maior. **Exemplo:** anistia de multas fiscais.

Pela geração natural de novos ativos, independentemente da intervenção de terceiros. **Exemplo:** nascimento de um bezerro em uma empresa agropecuária.

8. LIVRO DE APURAÇÃO DO LUCRO REAL

O Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) é um livro de escrituração de natureza eminentemente fiscal e destinado à apuração extracontábil do lucro real sujeito à tributação pelo imposto de renda em cada período de apuração, contendo, ainda, elementos que poderão afetar o resultado de períodos de apuração futuros.

A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das leis comerciais.

Estão obrigadas a escriturar o LALUR todas as pessoas jurídicas contribuintes do imposto de renda com base no lucro real, inclusive aquelas que espontaneamente optarem por esta forma de apuração.

O LALUR, cujas folhas são numeradas tipograficamente, terá duas partes, com igual quantidade de folhas cada uma, reunidas em um só volume encadernado, a saber:

Parte A: destinada aos lançamentos de ajuste do lucro líquido do período (adições, exclusões e compensações), tendo como fecho a transcrição da demonstração do lucro real; e

Parte B: destinada exclusivamente ao controle dos valores que não constem da escrituração comercial, mas que devam influenciar a determinação do lucro real de períodos futuros.

O LALUR é destinado a registrar valores que, por sua natureza eminentemente fiscal, não devam constar da escrituração comercial. Assim, não pode ser utilizado para suprir deficiências da escrituração comercial (registrar despesas não constantes da escrituração comercial ou insuficientemente registradas).

Na sua Parte A, a escrituração será em ordem cronológica, folha após folha, sem intervalos nem entrelinhas, encerrada período a período, com a transcrição da demonstração do lucro real. A escrituração de cada período se completa com a assinatura do responsável pela pessoa jurídica e de contabilista legalmente habilitado.

Na sua Parte B, utilizando uma folha para cada conta ou fato que requeira controle individualizado.

8.1. O QUE DEVE CONTER NA PARTE A DO LALUR

A Parte A do LALUR deverá conter os lançamentos de ajuste do lucro líquido do período, que serão feitos com individualização e clareza, indicando, quando for o caso, a conta ou subconta em que os valores tenham sido registrados na escrituração comercial (assim como o livro e a data em que foram efetuados os respectivos lançamentos), ou os valores sobre os quais a adição ou a exclusão foi calculada, quando se tratar de ajuste que não tenha registro correspondente na escrituração comercial.

Após o último lançamento de ajuste do lucro líquido do período, necessariamente na data de encerramento deste (seja trimestral ou anual), será transcrita a demonstração do lucro real, que deverá conter:

a) o lucro ou prejuízo líquido constante da escrituração comercial, apurado no período de incidência;

b) as adições ao lucro líquido, discriminadas item por item, agrupados os valores de acordo com sua natureza, e a soma das adições;

c) as exclusões do lucro líquido, discriminadas item por item, agrupados os valores de acordo com sua natureza, e a soma das exclusões;

d) subtotal, obtido pela soma algébrica do lucro ou prejuízo líquido do período com as adições e exclusões;

e) as compensações que estejam sendo efetivadas no período e cuja soma não poderá exceder a 30% do valor positivo do item d; e

f) o lucro real do período ou o prejuízo do período a compensar em períodos subsequentes.

8.2. O QUE DEVE CONTER NA PARTE B DO LALUR

Na Parte B do LALUR serão mantidos os registros de controle de valores que, pela sua característica, integrarão a tributação de períodos subsequentes, quer como adição, quer como exclusão ou compensação. Como exemplos (lista não exaustiva) podem ser citados:

a) adições: receitas de variações cambiais diferidas até o momento de sua realização, ressaltando-se que as receitas de variações cambiais apropriadas na contabilidade pelo regime de competência são inicialmente excluídas no LALUR e,

quando realizadas, são adicionadas; receitas de deságios de investimentos avaliados por equivalência patrimonial diferidos até a realização daqueles investimentos; valores relativos à depreciação acelerada incentivada; lucro inflacionário apurado até 31/12/1995;

b) exclusões: custos ou despesas não dedutíveis no período de apuração em decorrência de disposições legais ou contratuais; despesas de variações cambiais diferidas até o momento de sua realização; despesas de ágios amortizados de investimentos avaliados por equivalência patrimonial diferidos até a realização daqueles investimentos; e

c) compensações: prejuízo fiscal de períodos de apuração anteriores, sejam operacionais ou não operacionais, de períodos anuais, ou trimestrais segundo o regime de apuração;

Embora não constituam valores a serem excluídos do lucro líquido, mas dedutíveis do imposto devido, deverão ser mantidos controles dos valores excedentes, a serem utilizados no cálculo das deduções nos anos subsequentes, dos incentivos fiscais com programas de alimentação do trabalhador.

Finalmente, embora dispensado de registro ou autenticação por órgão oficial específico deverá conter, para que surta seus efeitos junto à fiscalização federal, os termos de abertura e de encerramento datados e assinados por representante legal da empresa e por contabilista legalmente habilitado.

9. CONSIDERAÇÕES SOBRE A DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO

9.1. RECEITA BRUTA

A receita bruta das vendas de bens 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.

Na receita bruta não se incluem os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante, dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário.

Observe-se que o conceito acima advém da legislação comercial,

diferenciando-se do conceito de receita bruta adotado pela legislação fiscal, para fins de apuração do lucro presumido ou arbitrado.

9.2. RECEITA LÍQUIDA

É a receita bruta diminuída das vendas canceladas, dos descontos concedidos incondicionalmente e dos impostos incidentes sobre vendas.

9.3. LUCRO OU PREJUÍZO BRUTO

É o resultado da atividade de venda de bens ou serviços que constitua objeto da pessoa jurídica.

Corresponde à diferença entre a receita líquida das vendas e serviços e o custo dos bens e serviços vendidos.

9.4. LUCRO OU PREJUÍZO OPERACIONAL

É o resultado das atividades principais ou acessórias que constituam objeto da pessoa jurídica.

Constitui parâmetro para apuração do limite de dedutibilidade de algumas doações.

9.5. LUCRO OU PREJUÍZO LÍQUIDO

Lucro é a diferença entre as receitas e as despesas contabilizadas, se positiva. Caso contrário, será prejuízo líquido.

10. TRATAMENTO FISCAL DOS CUSTOS

O custo é normalmente a conta que mais reduz o lucro na determinação do resultado da empresa. Como se refere a gastos necessários para a manutenção da fonte produtora, é em geral dedutível na apuração do lucro real.

O custo das mercadorias vendidas e das matérias-primas utilizadas será determinado com base: a) em registro permanente de estoque; e b) no valor dos estoques existentes, de acordo com o Livro Inventário, no fim do período.

Em empresas comerciais, o custo pode ser assim representado:

- a) CMV = Custo das Mercadorias Vendidas;
- b) EI = Estoque Inicial das Mercadorias para Revenda;
- c) C = Compras de Mercadorias para Revenda; e
- d) EF = Estoque Final das Mercadorias para Revenda.

A partir desse esquema, é fácil perceber a relevância da avaliação do estoque final, pois ele influencia diretamente o valor que será levado a resultado, ou seja, que reduzirá o lucro do período.

Assim, pode-se afirmar que a legislação do imposto de renda não admite o método de avaliação de estoques chamado de “Lifo” ou Ueps (Último que Entra é o Primeiro que Sai), pois esse método pressupõe a permanência no estoque final das aquisições mais antigas, o que implica levar para resultado o preço das aquisições mais recentes, geralmente maiores.

11. CUSTOS DE PRODUÇÃO

A apuração de custos industriais é mais complexa que a de mercadorias, uma vez que diversos itens são agregados em diferentes fases do processo produtivo.

11.1. APURAÇÃO DOS CUSTOS

Integram obrigatoriamente o custo de produção:

- a) custo de aquisição de matérias-primas e demais bens ou serviços aplicados na produção;
- b) custo de pessoal aplicado na produção;
- c) custo de locação, manutenção e reparo dos bens aplicados na produção; e
- d) depreciação, amortização ou exaustão.

De maneira simplificada, a composição do custo dos produtos prontos pode ser expressa por esta fórmula:

$CPV = EI + MP + MOD + GGF - EF$, onde:

- a) CPV = custo dos produtos vendidos;
- b) EI = estoque inicial de matérias-primas, produtos em elaboração e produtos prontos;

c) MP = matéria-prima, que inclui todo o material incorporado ao produto que está sendo fabricado, inclusive embalagem;

d) MOD = mão de obra direta, é representada pelo salário pago ao operário que trabalha diretamente no produto;

e) GGF = gastos gerais de fabricação, representam todos os custos relacionados com a produção, necessários à fabricação, porém não identificáveis diretamente com a unidade produzida (ex: mão de obra indireta, seguro, depreciações de máquinas, manutenção, etc.); e

f) EF = estoque final de matérias-primas, produtos em elaboração e produtos prontos.

São exemplos de gastos gerais de fabricação (GGF): materiais indireto, mão de obra indireta, energia elétrica, manutenção de máquinas, contas de telefone da fábrica, aluguel da fábrica, etc.

11.2. CRITÉRIOS PARA AVALIAÇÃO DE ESTOQUES

Devem ser avaliados pelo custo de aquisição: a) mercadorias; b) matérias-primas; e c) bens em almoxarifado.

Nesse caso a empresa poderá utilizar: a) inventário permanente, no qual poderá ser adotado o critério do preço médio ou Fifo (Peps - primeiro que entra é o primeiro que sai); e b) inventário periódico, no qual a quantidade é obtida pela contagem física e são utilizados os valores das últimas aquisições (Peps).

Devem ser avaliados pelo custo de produção: a) produtos em fabricação; e b) produtos acabados.

O contribuinte que mantiver sistema de contabilidade de custo integrado e coordenado com o restante da escrituração poderá utilizar os custos apurados para avaliação dos estoques de produtos em fabricação e acabados.

Se a escrituração do contribuinte não satisfizer às condições de “contabilidade de custos integrada e coordenada com a contabilidade”, os estoques deverão ser avaliados como:

a) material em processamento = $1,5 \times$ o maior custo de matéria prima ou 80% do valor dos produtos acabados (= 56% do maior preço de venda); e

b) produtos acabados = 70% do maior preço de venda (sem exclusão do ICMS).

12. DESPESAS OPERACIONAIS

As empresas apresentam em geral uma grande variedade de despesas operacionais. Essas despesas podem ser classificadas em dedutíveis e indedutíveis da apuração do lucro real e/ou da base de cálculo da CSLL.

Quando a despesa é dedutível não é necessário fazer nenhum ajuste.

A despesa indedutível deverá ser adicionada ao lucro líquido para fins de apuração do lucro real.

12.1. COMPROVANTE IDÔNEO

A dedutibilidade é condicionada à comprovação da despesa por documentação fiscal idônea.

Não é considerado idôneo, por exemplo, o documento emitido por empresa inexistente de fato ou que tenha ramo de atividade diverso daquele a que se refere o comprovante.

Além de idôneo, o documento fiscal deve especificar o serviço realizado ou a mercadoria fornecida, com a indicação das respectivas datas.

12.2. REGRA GERAL DE DEDUTIBILIDADE

Como regra geral, as despesas operacionais são consideradas dedutíveis, quando usuais ou normais ao tipo de operação realizada pela empresa.

São operacionais as despesas não computadas nos custos, mas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora.

Independente de serem necessárias às atividades da empresa, são indedutíveis as seguintes despesas:

a) das contraprestações de arrendamento mercantil e do aluguel de bens móveis ou imóveis, exceto quando relacionados intrinsecamente com a produção ou comercialização dos bens e serviços; e

b) de despesas de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos com bens móveis, exceto se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços.

12.3. APLICAÇÕES DE CAPITAL

Quando a empresa adquire bens, ou realiza melhorias em bens de sua propriedade, cujo prazo de vida útil seja superior a um ano, o valor despendido deve ser registrado em conta de ativo, para ser, posteriormente depreciado ou amortizado.

Isso quer dizer que não poderá ser considerada despesa do período a totalidade do gasto realizado. A despesa será reconhecida proporcionalmente ao transcurso da vida útil do bem.

Por outro lado, poderão ser registrados diretamente em conta de despesa:

a) o custo de aquisição de bens cujo valor não for superior a R\$ 326,61 (trezentos e vinte e seis reais e sessenta e um centavos), independente do prazo de vida útil. Essa exceção não se aplica quando a atividade exercida exija a utilização de um conjunto dos bens adquiridos. Assim, um hotel que adquire lençóis por um custo inferior a R\$ 326,61 (trezentos e vinte e seis reais e sessenta e um centavos), deverá registrar esse valor em conta de ativo, pois a atividade exercida exige a utilização de um conjunto desses bens; e

b) o custo de aquisição de bens cujo tempo de vida útil não ultrapasse um ano. Deverão ser glosados os valores lançados como despesa que não observarem essa regra.

12.4. PAGAMENTO A PESSOA FÍSICA VINCULADA

Os pagamentos, de qualquer natureza, a titular, sócio ou dirigente da pessoa jurídica, ou a seus parentes, poderão ser impugnados se o contribuinte não provar:

a) no caso de compensação por trabalho assalariado, autônomo ou profissional, a prestação efetiva dos serviços; e

b) no caso de outros rendimentos ou pagamentos, a origem e a efetividade da operação.

Não serão dedutíveis as gratificações ou participações no resultado, atribuídas aos dirigentes ou administradores da pessoa jurídica.

O 13º salário pago a administrador é despesa indedutível.

12.5. PAGAMENTO SEM CAUSA OU A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO

Não são dedutíveis as importâncias declaradas como pagas ou creditadas a

título de comissões, bonificações, gratificações ou semelhantes, quando:

- a) não for indicada a operação ou a causa que deu origem ao rendimento; e
- b) o comprovante do pagamento não individualizar o beneficiário do rendimento.

12.6. DEPRECIÇÃO DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO

A empresa poderá registrar como custo ou despesa de depreciação o valor correspondente à diminuição do valor dos bens do ativo imobilizado, em razão do desgaste decorrente do uso, da ação da natureza ou obsolescência normal.

A quota de depreciação é dedutível a partir da época em que o bem é instalado, posto em serviço ou em condições de produzir.

12.6.1. BENS QUE PODEM SER DEPRECIADOS

Todos aqueles sujeitos a desgaste pelo uso, causas naturais ou obsolescência normal, inclusive:

- a) edifícios e construções; e
- b) projetos florestais destinados à exploração dos respectivos frutos.

12.6.2. BENS QUE NÃO SE ADMITE DEPRECIÇÃO

Não é admitida depreciação referente a:

- a) terrenos;
- b) prédios ou construções não utilizados pelo proprietário na produção dos seus rendimentos ou destinados à revenda;
- c) bens que normalmente aumentam de valor com o tempo, como obras de arte ou antiguidades; e
- d) bens para os quais seja registrada exaustão.

12.6.3. CÁLCULO DA DEPRECIÇÃO

A quota de depreciação é determinada mediante a aplicação da taxa anual de depreciação sobre o custo de aquisição do bem.

Quota de depreciação = taxa anual X custo de aquisição.

A taxa anual de depreciação, por sua vez, é fixada em função do prazo durante o qual se possa esperar utilização econômica do bem.

A IN SRF nº 162/1998, alterada pela IN SRF nº 130/1999, estabeleceu o prazo de vida útil admissível de uma extensa relação de bens.

O contribuinte pode utilizar a quota mais adequada às condições de depreciação de seus bens, desde que faça a prova dessa adequação, apoiada em laudo pericial do Instituto Nacional de Tecnologia, ou de outra entidade oficial de pesquisa científica ou tecnológica (art. 310, § 2º do RIR/1999).

12.7. AMORTIZAÇÃO

A Lei nº 6404/1976, Lei das Sociedades por Ações, alterada pela Lei nº 11.638/2007, dispõe em seu art. 179, inciso V, que serão classificadas no ativo diferido as despesas pré-operacionais e os gastos de reestruturação que contribuirão efetivamente para o aumento de mais de um exercício social e que não configurem tão-somente uma redução de custos ou acréscimo na eficiência operacional. Com isso, as despesas classificáveis no ativo diferido ficaram restritas.

A legislação do imposto sobre a renda permite à pessoa jurídica recuperar os recursos aplicados em despesas que contribuam para a formação do resultado de mais de um período-base. Essa recuperação prevista nos artigos 324 do RIR/1999 e seguintes será feita mediante amortização em cada período-base, computável na determinação do lucro real como custo ou encargo.

As aplicações de recurso mais comuns em despesas amortizáveis são: a) custos das construções ou benfeitorias em bens locados ou arrendados, ou em bens de terceiros, quando não houver direito ao recebimento de seu valor; b) custo de aquisição, prorrogação ou modificação de contratos e direitos de qualquer natureza, inclusive de exploração de fundos de comércio; c) custo de aquisição de patentes de invenção, fórmulas e processos de fabricação; e d) despesas pré-operacionais e pré-industriais.

A Lei nº 11.638/2007 acrescentou ao art. 179 da Lei nº 6.404/1976 o inciso VI, onde são classificados os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio adquirido. Com isso, a maioria das despesas amortizáveis

passa a ser classificada nesse grupo.

A quota de amortização dedutível em cada período-base será determinada pela aplicação da taxa anual de amortização sobre o valor original do capital aplicado ou das despesas registradas no ativo diferido.

A taxa anual de amortização será fixada tendo em vista o número de anos restantes de existência do direito ou o número de períodos-base em que deverão ser usufruídos os benefícios decorrentes das despesas registradas no ativo diferido ou intangível. Trata-se de despesas de organização pré-operacionais ou pré-industriais. Nestes casos, a amortização não poderá ser feita em prazo inferior a cinco anos (art. 327 do RIR/1999).

A Lei nº 12.973/2014, em seu art. 41, dispõe que a amortização de direitos classificados no ativo não circulante intangível é considerada dedutível na determinação do lucro real, desde que intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços.

O art. 11 da Lei nº 12.973/2014 dispõe que para fins de determinação do lucro real, não serão computadas, no período de apuração em que incorridas, as despesas: a) de organização pré-operacionais ou pré-industriais, inclusive da fase inicial de operação, quando a empresa utilizou apenas parcialmente o seu equipamento ou as suas instalações; e b) de expansão das atividades industriais.

As despesas referidas no caput do art. 11 da Lei nº 12.972/2014 poderão ser excluídas para fins de determinação do lucro real, em quotas fixas mensais e no prazo mínimo de cinco anos, a partir do início das operações ou da plena utilização das instalações, no caso do inciso I do caput; e do início das atividades das novas instalações, no caso do inciso II do caput.

12.8. EXAUSTÃO

A exaustão tem como finalidade distribuir o custo dos recursos naturais utilizados no processo produtivo da empresa durante o período em que tais recursos são extraídos ou exauridos.

12.8.1. EXAUSTÃO DE RECURSOS MINERAIS

A quota de exaustão será determinada pela conjugação de dois elementos:

- a) custo de aquisição ou prospecção dos recursos minerais explorados; e
- b) volume da produção no período e sua relação com a possança conhecida da mina, ou em função do prazo de concessão.

Estas disposições não se aplicam na hipótese de exploração de jazidas minerais inesgotáveis ou de exaurimento indeterminável, como as de água mineral.

12.8.2. EXAUSTÃO DE RECURSOS FLORESTAIS

Poderá ser computada, como custo ou encargo, em cada período de apuração, a importância correspondente à diminuição do valor de recursos florestais, resultante de sua exploração.

A quota de exaustão dos recursos florestais destinados a corte terá como base de cálculo o valor das florestas.

Para o cálculo do valor da quota de exaustão será observado o seguinte critério:

a) apurar-se-á, inicialmente, o percentual que o volume dos recursos florestais utilizados ou a quantidade de árvores extraídas durante o período de apuração representa em relação ao volume ou à quantidade de árvores que no início do período de apuração compunham a floresta;

b) o percentual encontrado será aplicado sobre o valor contábil da floresta, registrado no ativo, e o resultado será considerado como custo dos recursos florestais extraídos; e

c) as disposições deste acima aplicam-se também às florestas objeto de direitos contratuais de exploração por prazo indeterminado, devendo as quotas de exaustão ser contabilizadas pelo adquirente desses direitos, que tomará como valor da floresta o do contrato.

Os projetos florestais destinados à exploração dos respectivos frutos serão depreciados.

12.9. PROVISÕES

De acordo com as normas contábeis, no passivo devem estar registradas as obrigações, encargos e riscos da empresa. Alguns riscos, entretanto, são registrados como contas redutoras dos ativos a que correspondam (exemplo: ajuste do estoque a valor de mercado, quando este for menor).

Em função disso, quando a empresa registra um passivo em contrapartida a uma conta de despesa, ela pode estar registrando:

- a) uma despesa incorrida ou custo, que ainda não tenham sido pagos; e
- b) uma provisão.

Quando a empresa registra uma conta redutora do ativo em contrapartida a uma conta de despesa, ela pode estar registrando:

- a) uma redução no valor contábil do ativo; e
- b) uma provisão.

As despesas incorridas ou custos já se concretizaram e têm um maior grau de exatidão quanto ao seu valor.

As provisões, por outro lado, correspondem a uma expectativa de gasto, são incertas quanto à ocorrência e de difícil avaliação quanto ao valor.

Assim, quando no fim do mês a empresa registra um passivo relativo ao salário dos seus empregados, ela está contabilizando uma despesa incorrida ou um custo, pois os serviços já foram prestados e o valor a ser pago está definido no contrato de trabalho. Ainda que o pagamento seja feito em mês posterior, em respeito ao regime de competência, a despesa deve ser registrada quando incorrida: no mês em que os serviços foram prestados.

Por outro lado, a empresa pode ser acionada na justiça trabalhista por ex-funcionários. Vislumbrando o risco de condenação, ela deve constituir uma provisão em seu passivo para fazer face a este gasto. Neste caso, há uma mera expectativa de realização do gasto, e incerteza quanto ao seu valor.

As despesas decorrentes de constituição de provisões são, em regra, indedutíveis. A legislação fiscal estabelece algumas exceções a essa regra, autorizando a dedutibilidade da despesa relativa à constituição de:

- a) provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem

como das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável;

b) provisões técnicas das operadoras de planos de assistência à saúde, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável; e

c) provisão para perda de estoques, calculada no último dia de cada período de apuração do imposto de renda e da CSLL correspondente a um terço do valor do estoque existente naquela data, para as empresas que exerçam as atividades de editor, distribuidor e de livreiro.

12.9.1. PROVISÃO PARA REMUNERAÇÃO DE FÉRIAS E DE 13º SALÁRIO

Além das hipóteses acima, a legislação tributária também autoriza a dedutibilidade da despesa relativa à constituição da provisão para férias e para 13º salário.

12.9.2. PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITOS

As empresas usualmente registram provisão para perdas no recebimento de créditos, também chamada provisão para créditos de liquidação duvidosa. Essa provisão não é dedutível na apuração do IRPJ e da CSLL.

Entretanto, as despesas com perdas no recebimento de crédito serão dedutíveis quando ocorrerem, desde que observadas as seguintes condições:

a) Créditos sem garantia:

a.1) até R\$ 5.000,00 (cinco mil reais), por operação, vencidos há mais de seis meses, independente de terem sido iniciados os procedimentos judiciais para o seu recebimento;

a.2) acima de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) até R\$ 30.000,00 (trinta mil reais), por operação, vencidos há mais de um ano, independente de terem sido iniciados os procedimentos judiciais para o seu recebimento, porém mantida cobrança administrativa; e

a.3) acima de R\$ 30.000,00 (trinta mil reais), por operação, vencidos há mais de um ano, desde que iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para o seu recebimento.

b) Créditos com garantias (Vendas com Reserva Domínio, Alienação Fiduciária em Garantia ou Operações com Garantias Reais):

b.1) vencidos há mais de dois anos, independente de valor, desde que iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para o seu recebimento ou o arresto das garantias.

c) Devedor declarado falido ou pessoa jurídica em concordata ou recuperação judicial (redação dada pela Lei nº 13.097/2015, que altera o art. 9º da Lei nº 9.430/1996):

c.1) total do crédito será admitido a partir da data da decretação da falência ou deferimento do processo da concordata ou recuperação judicial, desde que a credora tenha adotado os procedimentos judiciais necessários para o recebimento do crédito (redação dada pela Lei nº 13.097/2015, que altera o art. 9º da Lei nº 9.430/1996);

c.2) a parcela do crédito cujo compromisso de pagar não houver sido honrado pela pessoa jurídica em concordata ou recuperação judicial, (Redação dada pela Lei nº 13.097/2015 que altera o art. 9º da Lei nº 9.430/1996); e

c.3) não será admitida a dedução de perda no recebimento de créditos com pessoa jurídica que seja controladora, controlada, coligada ou interligada, bem como com pessoa física que seja acionista controlador, sócio, titular ou administrador da pessoa jurídica credora ou parente até o terceiro grau dessas pessoas físicas (redação dada pela Lei nº 13.097/2015, que altera o art. 9º da Lei nº 9.430/1996).

d) Declaração judicial de insolvência do devedor:

d.1) total do crédito.

e) Para contratos inadimplidos a partir da data da publicação da Medida Provisória nº 656/2014, poderão ser registrados como perda os créditos (redação dada pela Lei nº 13.097/2015, que altera o art. 9º da Lei nº 9.430/1996):

e.1) em relação aos quais tenha havido a declaração de insolvência do devedor, em sentença emanada do poder Judiciário, o total do crédito (redação dada pela Lei nº 13.097/2015, que altera o art. 9º da Lei nº 9.430/1996);

e.2) sem garantia, de valor: 1) até R\$ 15.000,00 (quinze mil reais) por operação, vencidos a mais de seis meses, independentemente de iniciados os procedimentos judiciais para o seu recebimentos; 2) acima de R\$ 15.000,00 (quinze

mil reais) até R\$ 100.000,00 (cem mil reais), por operação, vencidos a mais de um ano, independente de iniciados os procedimentos judiciais para o recebimento, mantida a cobrança administrativa; e 3) superior a R\$ 100.000,00 (cem mil reais), vencidos a mais de um ano, desde que iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para o recebimento (redação dada pela Lei nº 13.097/2015, que altera o art. 9º da Lei nº 9.430/1996);

e.3) com garantia, vencidos a mais de dois anos, de valor: 1) até R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais), independentemente de iniciados os procedimentos judiciais para o seu recebimento ou o arresto das garantias; e 2) superior a R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais), desde que iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para o seu recebimento ou o arresto das garantias (redação dada pela Lei nº 13.097/2015, que altera o art. 9º da Lei nº 9.430/1996); e

e.4) contra devedor declarado falido ou pessoa jurídica em concordata ou recuperação judicial, relativamente à parcela que exceder o valor que esta tenha se comprometido a pagar (redação dada pela Lei nº 13.097/2015, que altera o art. 9º da Lei nº 9.430/1996).

12.9.3. ENCARGOS FINANCEIROS DE CRÉDITOS VENCIDOS

O tratamento tributário dos encargos financeiros dos créditos vencidos é:

a) para o devedor: os encargos contabilizados como custo ou despesa, a partir da citação inicial para o pagamento do débito, deverão ser adicionados para apuração do lucro real. Os valores adicionados poderão ser excluídos na apuração do lucro real, no período de apuração em que ocorrer a quitação do débito por qualquer forma; e

b) para o credor: os encargos financeiros contabilizados como receita, após o decurso do prazo de 60 dias do vencimento do crédito, poderão ser excluídos na apuração do lucro real, nos seguintes casos: 1) o valor do crédito for sem garantia, superior a R\$ 30.000,00 (trinta mil reais), ter iniciado e mantido os procedimentos judiciais necessários ao seu recebimento; 2) nos contratos inadimplidos, o crédito for sem garantia, de valor superior a R\$ 100.000,00 (cem mil reais), desde que iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para o seu recebimento; e 3) nos contratos inadimplidos, o crédito com garantia, de valor superior R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais), desde que iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para o seu

recebimento ou arresto das garantias (redação dada pela Lei nº 13.097/2015, que altera o art. 11 da Lei nº 9.430/1996). Os valores excluídos deverão ser adicionados ao lucro líquido para fins de apuração do lucro real no período base em que, para fins legais, se tornarem disponíveis para a pessoa jurídica credora, ou em que for reconhecida definitivamente a respectiva perda.

12.9.4. CRÉDITOS RECUPERADOS

Na hipótese de haver a recuperação do valor de crédito deduzido como perda, seu valor deverá ser computado na determinação do lucro real.

Se a quitação do débito ocorrer mediante a entrega de bens, eles serão escriturados pelo valor do crédito quitado ou avaliados pelo valor definido na decisão judicial que tenha determinado sua incorporação ao patrimônio do credor.

Observações:

a) com a edição da Lei nº 11.101/2005, a concordata foi substituída pela recuperação judicial de empresas. Ainda não foi regulamentada a dedutibilidade das perdas em relação a empresas nessa situação;

b) consideram-se créditos aqueles decorrentes das atividades da empresa, sejam operacionais ou não operacionais; e

c) o termo operação corresponde à venda de bens, à prestação de serviços, à cessão de direitos, à aplicação de recursos financeiros em operações com títulos e valores mobiliários, constantes de um único contrato, no qual seja prevista a forma de pagamento do preço pactuado, ainda que a transação seja realizada para pagamento em mais de uma parcela.

12.10. TRIBUTOS E MULTAS POR INFRAÇÕES FISCAIS

Em regra, os tributos e contribuições sociais são dedutíveis no período de apuração de ocorrência de seu fato gerador, segundo o regime de competência.

Exceções:

a) o IRPJ é indedutível de sua própria base de cálculo;

b) a CSLL é indedutível na determinação do lucro real e de sua própria base

de cálculo;

c) os impostos e taxas com bens móveis ou imóveis são indedutíveis, exceto se intrinsecamente relacionados com a produção e comercialização dos bens e serviços - por exemplo: não é dedutível o IPTU do galpão que deixou de ser utilizado nas atividades da empresa;

d) os tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa nos termos dos incisos II a IV do art. 151 da Lei nº 5.172/1966, haja ou não depósito judicial; e

e) as multas por infrações fiscais não são dedutíveis como custo ou despesas operacionais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo. Assim, é indedutível a multa decorrente de auto de infração, e dedutíveis a multa de mora e a multa por atraso no cumprimento de obrigação acessória.

12.11. DESPESAS COM A CONSERVAÇÃO DE BENS E INSTALAÇÕES

Serão admitidas, como custo ou despesa operacional dedutível, as despesas com reparo e conservação de bens móveis e imóveis intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços, destinadas a mantê-los em condições eficientes de operação.

Se dos reparos, da conservação ou da substituição de partes e peças resultar aumento da vida útil superior a um ano, o valor correspondente deverá ser ativado para depreciações futuras.

12.12. REMUNERAÇÃO DE SÓCIOS E DIRIGENTES

Serão dedutíveis na determinação do lucro real, as remunerações dos sócios, diretores ou administradores, titular de empresa individual (empresário) e conselheiros fiscais e consultivos.

Não serão dedutíveis na determinação do lucro real:

a) as percentagens e ordenados pagos a membros das diretorias da pessoa jurídica que não residirem no país; e

b) as retiradas não debitadas em despesas operacionais em contas subsidiárias, e as que, mesmo escrituradas nessas contas, não correspondam à remuneração mensal fixa por prestação de serviços.

12.13. REMUNERAÇÃO INDIRETA A ADMINISTRADORES E TERCEIROS

Integrarão a remuneração dos beneficiários:

a) a contraprestação de arrendamento mercantil ou o aluguel ou, quando for o caso, determinados encargos de depreciação; e

b) as despesas com benefícios e vantagens concedidos pela empresa a administradores, diretores, gerentes e seus assessores, pagas diretamente ou através da contratação de terceiros (alimentos, clubes, empregados, etc.).

A empresa identificará os beneficiários das despesas e adicionará aos respectivos salários os valores a elas correspondentes, para incidência de imposto de renda na fonte e na declaração do beneficiário. A inobservância dessa regra implicará a tributação dos respectivos valores, exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%.

Os dispêndios de que trata este item terão os seguintes tratamentos tributários na pessoa jurídica:

a) quando pagos a beneficiários identificados e individualizados, poderão ser dedutíveis na apuração do lucro real; e

b) quando pagos a beneficiários não identificados ou beneficiários identificados e não individualizados, são indedutíveis na apuração do lucro real, inclusive o imposto incidente na fonte.

13. RESULTADOS NÃO OPERACIONAIS

13.1. GANHOS OU PERDAS DE CAPITAL

Como regra geral, os ganhos ou as perdas de capital, apurados por empresas tributadas pelo lucro real, contabilizados como resultados não operacionais são tributáveis ou dedutíveis.

Nos casos de baixa por perecimento, obsolescência ou outra forma de perda prematura de valor em razão de caso fortuito ou de força maior, a baixa representará uma perda de capital, dedutível, ficando, porém, o contribuinte sujeito a comprovar, pela forma estabelecida nas leis comerciais e fiscais, o ato ou fato econômico que serviu de base aos lançamentos de baixa efetuados. Assim, embora não seja exigida nenhuma formalidade administrativa para a

baixa de tais bens, é aconselhável, em casos excepcionais, a comunicação à Delegacia da Receita Federal da jurisdição, que acompanhará e atestará a destruição do bem.

13.2. DEVOUÇÃO DO CAPITAL EM BENS OU DIREITOS

Quando o titular, sócio ou acionista de uma empresa dela se retira, a devolução de sua participação no capital social pode ser feita em dinheiro ou em bens e direitos do ativo da pessoa jurídica.

Na devolução em bens ou direitos, esses bens poderão ser avaliados pelo valor contábil ou pelo valor de mercado.

Quando os bens forem transferidos a valor de mercado, a diferença entre esse valor e o valor contábil dos bens ou direitos transferidos será considerada ganho de capital, tributável pelo IRPJ e pela CSLL.

13.3. VENDAS EM LONGO PRAZO

Se a empresa vender um bem do seu ativo permanente para receber o preço, no todo ou em parte, após o término do ano-calendário seguinte ao da contratação, ela poderá, apenas para efeito de apuração do lucro real, reconhecer o lucro na proporção da parcela do preço recebida em cada período de apuração (art. 421 do RIR/1999).

Em sua escrituração comercial a empresa reconhecerá o resultado da venda quando ela ocorrer, contudo, para fins de tributação pelo IRPJ, deverão ser feitos ajustes ao lucro líquido, para que a inclusão na base de cálculo desse tributo se dê na proporção do recebimento do preço.

14. TRATAMENTO FISCAL DOS LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR

Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro do ano de sua disponibilização.

Para fins deste item consideram-se os seguintes resultados:

a) os rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, diretamente pela pessoa jurídica domiciliada no Brasil. Por exemplo: rendimentos de aplicação financeira no exterior, ganho de capital na alienação de imóvel no exterior; e

b) os lucros apurados por filiais e sucursais da pessoa jurídica e os decorrentes de participações societárias, inclusive de controladas e coligadas.

Momento da tributação:

a) rendimentos e ganhos de capital: são tributados no período de apuração encerrado em 31 de dezembro. Assim, se a contabilização ocorrer no primeiro, segundo ou terceiro trimestres, serão excluídos nesses períodos e adicionados no período de apuração relativo ao quarto trimestre; e

b) lucros auferidos no exterior por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas: serão adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado no dia 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

15. RENDIMENTOS DE PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS

Os lucros e dividendos recebidos de outra pessoa jurídica integram o lucro operacional, porém, são excluídos do lucro líquido para efeito de determinar o lucro real e a base de cálculo da CSLL.

Essa regra não é aplicável:

a) aos resultados auferidos no exterior, que são tributados no Brasil; e

b) aos lucros e dividendos auferidos após a alienação ou liquidação de investimento avaliado pelo valor do patrimônio líquido (equivalência patrimonial), quando não tenham sido computados na determinação do ganho ou perda de capital.

Os investimentos permanentes em participação societária são avaliados por dois métodos distintos: custo ou equivalência patrimonial.

A legislação determina quais são os investimentos avaliados pela equivalência patrimonial, os demais serão avaliados pelo método do custo.

A respeito da equivalência patrimonial, por ela a investidora reconhece os resultados apurados pela investida no momento em que são gerados. Assim, o valor do investimento é reduzido ou aumentado de acordo com o prejuízo ou o lucro apurado pela investida e proporcionalmente à sua participação no capital desta.

Observações:

a) devem ser avaliados pela equivalência patrimonial os investimentos em: i) Coligadas sobre cuja administração a investidora tenha influência; ii) Coligadas na qual a investidora detenha 20% ou mais do capital votante; iii) Controladas; e iv) Sociedades que façam parte do mesmo grupo ou estejam sob controle comum;

b) o resultado positivo da equivalência patrimonial será excluído do lucro líquido e o resultado negativo será adicionado;

c) os resultados da avaliação dos investimentos no exterior pelo método da equivalência patrimonial terão esse mesmo tratamento fiscal; e

d) os lucros e dividendos recebidos pela pessoa jurídica, em decorrência de participação societária avaliada pelo custo de aquisição, adquirida até seis meses antes da data da respectiva percepção, serão registrados como diminuição do valor do investimento. Neste caso, não há reflexo sobre o resultado e não é necessário qualquer ajuste no lucro líquido.

16. PARTICIPAÇÕES

As participações no resultado estão divididas em cinco tipos:

- a) participações de debêntures;
- b) participações de empregados;
- c) participações de administradores;
- d) participações de partes beneficiárias; e
- e) participações de instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados.

16.1. DEDUTIBILIDADE

De acordo com o Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999), poderão ser deduzidas do lucro líquido do período de apuração as participações nos lucros da pessoa jurídica:

- a) asseguradas a debêntures de sua emissão;
- b) atribuídas a seus empregados segundo normas gerais aplicáveis, sem

discriminações, a todos que se encontrem na mesma situação, por dispositivo do estatuto ou contrato social, ou por deliberação da assembleia de acionistas ou sócios quotistas; e

c) atribuídas aos trabalhadores da empresa nos lucros ou resultados, dentro do próprio exercício de sua constituição.

Além disso, o RIR/1999 estabelece que as participações de partes beneficiárias de sua emissão e de administradores não são dedutíveis na apuração do lucro real.

17. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS E BASE DE CÁLCULO NEGATIVA

17.1.PREJUÍZOS FISCAIS EM GERAL

Os prejuízos fiscais compensáveis, ressalvadas as condições específicas para compensação de prejuízos não-operacionais, são apurados na demonstração do lucro real e registrados no LALUR.

Há que se ressaltar que os prejuízos fiscais (lucro real negativo) e base de cálculo negativa são obtidos a partir do lucro ou prejuízo contábil, antes de computar a provisão para imposto de renda e após a CSLL, ajustadas pelas adições e exclusões.

A absorção do prejuízo do período de apuração pelas reservas de lucros, reservas de capital, capital social, ou à conta de sócios, matriz ou titular de empresa individual não prejudica seu direito de compensação.

PREJUÍZO CONTÁBIL é diferente de PREJUÍZO FISCAL.

A compensação de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa poderá ser total ou parcial, em um ou mais períodos de apuração, à opção do contribuinte, observado o limite máximo de 30% do lucro real do período de apuração antes da compensação dos prejuízos. Não há limite de tempo para essa compensação, ou seja, não está sujeita ao decurso de prazo.

Os prejuízos fiscais e a base de cálculo negativa apurados a partir do encerramento do ano-calendário de 1995 poderão ser compensados, cumulativamente com os prejuízos fiscais apurados até o ano-calendário de 1994, com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação

do imposto de renda, observado o limite máximo, para compensação, de 30% do referido lucro líquido ajustado. Contudo, esta condição só é aplicável às pessoas jurídicas que mantiverem os livros e documentos exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do montante dos prejuízos fiscais e base de cálculo negativa utilizados para compensação.

Finalmente, os prejuízos fiscais e base de cálculo negativa a compensar existentes em 31/12/1994 são passíveis de compensação independentemente do prazo previsto na legislação vigente à época de sua apuração.

17.2. PREJUÍZOS NÃO OPERACIONAIS

Os prejuízos não operacionais, apurados pelas pessoas jurídicas, a partir de 01/01/1996, somente poderão ser compensados com lucros da mesma natureza, observado o limite de 30%.

Os resultados não operacionais são decorrentes, basicamente, da alienação de bens e direitos do ativo permanente.

Insta observar que esta limitação à compensação não se aplica em relação às perdas decorrentes de baixa de bens ou direitos do ativo permanente em virtude de obsolescência ou desuso, ainda que posteriormente venham a ser alienados como sucata.

O procedimento a ser seguido para compensação de prejuízos não operacionais é:

a) deverá ser apurado o resultado contábil não operacional do período-base, considerando-se todas as perdas e ganhos não operacionais verificados no período, decorrentes da alienação de bens ou direitos do ativo permanente;

b) caso exista prejuízo fiscal das demais atividades e prejuízo não operacional no mesmo período-base, deve-se determinar o valor de cada um deles para futuras compensações, ou seja, esses prejuízos devem ser controlados separadamente na Parte B do LALUR;

c) o valor do prejuízo não operacional do período-base deve ser determinado da seguinte forma: a) se o prejuízo não operacional for maior ou igual ao prejuízo fiscal, todo o prejuízo fiscal será considerado prejuízo não operacional; e b) se o prejuízo não operacional for menor que o prejuízo fiscal, considera-se o valor do prejuízo

não operacional. Finalmente, deve-se ressaltar que a soma das compensações dos prejuízos operacionais e não operacionais do período não pode exceder o limite de 30% do lucro real antes das compensações;

d) os prejuízos não-operacionais somente podem ser compensados com lucros não operacionais; e

e) caso existam lucros não-operacionais, mas a ocorrência de prejuízo fiscal ou o limite de 30% impossibilitar a compensação de prejuízos não operacionais, esses prejuízos passam a ser considerados prejuízos operacionais.

Observações:

i) prejuízo não operacional: só pode ser compensado com resultado não operacional positivo; e

ii) prejuízo operacional: pode ser compensado com resultado operacional ou não operacional positivo.

17.3. PREJUÍZOS DA ATIVIDADE RURAL

O prejuízo apurado pela pessoa jurídica que explorar atividade rural poderá ser compensado com o resultado positivo obtido em períodos de apuração posteriores, não sendo aplicado o limite de 30%.

Há que se ressaltar que o prejuízo rural apurado em determinado período-base poderá ser absorvido pelo lucro real das demais atividades, apurado no mesmo período-base. Como não se trata de compensação, não há que se falar em aplicação do limite de 30%. Caso a compensação de prejuízos fiscais da atividade rural seja realizada com o lucro real das demais atividades em períodos subsequentes, deverá ser aplicado o limite de 30% do lucro dessas atividades à compensação.

17.4. MUDANÇA DE CONTROLE SOCIETÁRIO E DO RAMO DE ATIVIDADE

A pessoa jurídica não poderá compensar seus próprios prejuízos fiscais se, entre a data da apuração e a data da compensação, houver ocorrido, cumulativamente, modificação de seu controle societário e do ramo de atividade.

A finalidade da regra supracitada é inibir o planejamento tributário por meio da compensação de prejuízos fiscais, ou seja, ocorrendo modificação do controle societário e do ramo de atividade, cumulativamente, os prejuízos fiscais acumulados

anteriormente a esses eventos deverão ser baixados da Parte B do LALUR. Vale observar que a modificação do controle societário e do ramo de atividade não precisa ocorrer na mesma data para que essa situação seja caracterizada. Ou seja, os prejuízos fiscais anteriores a apenas um evento continuam sendo compensados normalmente.

17.5. PREJUÍZOS NA INCORPORAÇÃO, FUSÃO E CISÃO

A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida.

No caso de cisão parcial, a pessoa jurídica cindida poderá compensar os seus próprios prejuízos, proporcionalmente à parcela remanescente do patrimônio líquido.

Resumindo, os prejuízos fiscais que não puderem ser compensados na apuração do lucro real relativo à situação especial de incorporação, fusão ou cisão não mais poderão ser aproveitados, exceto no caso de cisão parcial, onde é permitido compensar os prejuízos fiscais proporcionalmente à parcela remanescente de seu patrimônio líquido.

CAPÍTULO VI

APURAÇÃO ANUAL COM RECOLHIMENTO MENSAL POR ESTIMATIVA

1. ESTIMATIVA

A legislação do imposto de renda permite que, alternativamente à apuração trimestral, as empresas tributadas pelo lucro real possam optar pela apuração anual, sendo obrigadas, nesta situação, ao recolhimento mensal por estimativa. Ou seja, a pessoa jurídica deverá, neste caso, apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, realizando, todavia, o recolhimento mensal por estimativa.

A opção da empresa pela apuração anual é manifestada pelo recolhimento do imposto, estimado sobre a receita bruta e acréscimos ou com base em balanço ou balancete de suspensão ou redução, relativo ao mês de janeiro ou ao mês de início de atividade (estimativa mensal).

O recolhimento mensal por estimativa pode ser suspenso ou reduzido, desde que o contribuinte comprove, com base em balanço ou balancete, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto e adicional, calculado com base no lucro real do período de apuração corrente. O balanço ou balancete de suspensão ou redução pode ser apurado em qualquer mês do ano.

Os balanços ou balancetes de redução ou suspensão deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais, transcritos no livro Diário e somente produzirão efeitos para determinação da parcela do imposto devido no decorrer do ano-calendário.

Estão dispensadas do pagamento mensal as pessoas jurídicas que, através de balanços ou balancetes mensais, demonstrem a existência de prejuízos fiscais apurados a partir do mês de janeiro do ano-calendário.

O pagamento mensal relativo ao mês de janeiro do ano-calendário poderá ser efetuado com base em balanço ou balancete de suspensão ou redução, desde

que fique demonstrado que o imposto devido no período é inferior ao calculado com base na receita bruta e acréscimos.

Para calcular o imposto devido, deve-se aplicar a alíquota de 15% sobre a base de cálculo apurada e mais a alíquota de 10% de adicional sobre o valor da base de cálculo que exceder o valor resultante da multiplicação de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) pelo número de meses do respectivo período de apuração.

Caso as estimativas recolhidas ao longo do ano sejam superiores ao imposto anual apurado, este saldo de imposto pago a maior é compensável a partir do ano subsequente. A parcela correspondente a estimativa referente ao mês de dezembro, por ter sido recolhida em janeiro do ano seguinte, é atualizável a partir de fevereiro. O excedente desta parcela é atualizável pela Selic a partir de janeiro.

Balanço de suspensão/redução: abrange o resultado de todo o período. Logo, o valor apurado é deduzido do valor já recolhido/pago. Por outro lado, o valor apurado por estimativa diz respeito às receitas apuradas apenas no mês de referência.

2. RECEITA BRUTA

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. A receita bruta utilizada no cálculo no imposto de renda por estimativa deve ser considerada auferida pelo regime de competência, salvo exceções citadas abaixo.

Na receita bruta não se incluem as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante dos quais o vendedor dos bens ou prestador dos serviços seja mero depositário.

3. PERCENTUAL GERAL

O percentual geral para a apuração da base de cálculo do imposto mensal devido por estimativa sobre a receita bruta é de 8%. As receitas incluídas nesse percentual geral são:

- a) da venda de produtos de fabricação própria ou adquiridos para revenda;
- b) da industrialização, por encomenda, de produtos em que os insumos

tenham sido fornecidos por quem encomendou a industrialização;

c) de serviços hospitalares;

d) de transporte de cargas;

e) de atividades de loteamento de terrenos, incorporação imobiliária e venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda;

f) de atividade de construção por empreitada quando houver emprego de material fornecido pelo empreiteiro; e

g) da atividade rural.

4. PERCENTUAL SOBRE A RECEITA DE COMBUSTÍVEIS

No caso de receita bruta mensal auferida com a revenda, para consumo, de combustíveis derivados do petróleo (querosene, gasolina, óleo diesel), álcool etílico carburante e gás natural, o percentual a ser adotado para determinação da base de cálculo do imposto mensal devido por estimativa é de 1,6%.

5. PERCENTUAL SOBRE OS SERVIÇOS DE TRANSPORTE DE PASSAGEIROS E SERVIÇOS FINANCEIROS

O percentual a ser aplicado para determinar a base de cálculo do imposto mensal devido por estimativa será de 16% nos seguintes casos:

a) para a atividade de prestação de serviços de transporte, exceto o de carga para o qual se aplicará o percentual de 8%; e

b) para as pessoas jurídicas cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta.

6. PERCENTUAL SOBRE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS EM GERAL

O percentual a ser aplicado para determinar a base de cálculo do imposto mensal devido por estimativa será de 32% nos seguintes casos:

- a) prestação de serviços em geral, exceto os já mencionados anteriormente;
- b) intermediação de negócios;
- c) administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza;
- d) prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (*factoring*);
- e) prestação de serviços de profissões legalmente regulamentadas; e
- f) revenda de veículos usados, equiparada a consignação, na forma da Lei nº 9.716/1998.

Caso, para os prestadores de serviços citados nas letras de “a” a “d” acima, a receita bruta não ultrapasse R\$ 120.000,00 (cento e vinte mil reais), o percentual a ser aplicado para determinar a base de cálculo do imposto mensal devido por estimativa será de 16%. Ressalte-se que os serviços hospitalares e de transporte de carga utilizam o percentual de 8%, independentemente do valor da receita bruta.

Se, no decorrer do ano-calendário em que a empresa prestadora de serviços estimou o lucro com percentual favorecido de 16%, a receita bruta ultrapassar o limite de R\$ 120.000,00 (cento e vinte mil reais), considera-se ter havido insuficiência de pagamento do imposto de renda. Nesta situação, no mês em que a receita bruta ultrapassar o limite de R\$ 120.000,00 (cento e vinte mil reais), a empresa deverá apurar a estimativa com base em 32% sobre a receita bruta total do mês e acrescerá ao lucro assim determinado a insuficiência de lucro dos meses anteriores em razão da aplicação do percentual de 16%. Esta insuficiência será recolhida juntamente com o imposto de renda estimado relativo ao mês do excesso, sem acréscimos legais.

7. PERCENTUAL DE ESTIMATIVA EM ATIVIDADES MISTAS

Na situação em que a empresa exerce diversas atividades, os percentuais de estimativa serão aplicados separadamente.

Para melhor esclarecer esta situação, considere o exemplo de um posto de gasolina.

Origem das receitas do mês de janeiro de 2008: i) revenda de combustíveis = R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais); ii) revenda de acessórios para veículos = R\$ 30.000,00 (trinta mil reais); iii) revenda de óleo lubrificante = R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais); iv) serviços de lavagem de veículos = R\$ 10.000,00 (dez mil reais); v) receita de estacionamento = R\$ 12.000,00 (doze mil reais).

Para calcular o imposto de renda por estimativa, devemos adotar os seguintes procedimentos:

Receita	Valor	%	B Cálculo
Revenda de combustíveis	500.000,00	1,6	8.000,00
Revenda de acessórios para veículos	30.000,00	8,0	2.400,00
Revenda de óleo lubrificante	50.000,00	8,0	4.000,00
Serviços de lavagem de veículos (*)	10.000,00	32,0	3.200,00
Receita de estacionamento (*)	12.000,00	32,0	3.840,00
Base de cálculo do IRPJ por estimativa sobre a receita bruta			21.440,00

(*) Mesmo que a receita anual desses serviços seja inferior a R\$ 120.000,00 (cento e vinte mil reais), o percentual a ser aplicado é de 32%, visto que a empresa não é exclusivamente prestadora de serviços.

8. RECEITAS INCENTIVADAS

As receitas provenientes de atividade incentivada não comporão a base de cálculo do imposto, na proporção do benefício a que a pessoa jurídica, submetida ao regime de tributação com base no lucro real, fizer jus. Esta situação ocorre, basicamente, com as empresas beneficiárias de incentivos fiscais calculados com base no lucro da exploração, cuja redução ou isenção será conhecida apenas por ocasião da apuração anual do lucro real.

9. ESTIMATIVA SOBRE GANHOS DE CAPITAL E OUTRAS RECEITAS

Os ganhos de capital, demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pela receita bruta serão acrescidos à base de cálculo estimada, para efeito de incidência do imposto.

O disposto no parágrafo acima não se aplica: i) aos rendimentos tributados derivados de aplicações financeiras de renda fixa e renda variável; ii) aos lucros, dividendos ou resultado positivo decorrente da avaliação de investimento pela equivalência patrimonial; iii) às recuperações de créditos que não representem ingressos de novas receitas; iv) aos juros sobre o capital próprio auferidos; e v) à reversão de saldo de provisões anteriormente constituídas.

O ganho de capital, nas alienações de bens do ativo permanente e de aplicações em ouro não tributadas como renda variável, corresponderá à diferença positiva verificada entre o valor da alienação e o respectivo valor contábil.

10. DEDUÇÕES DO IMPOSTO APURADO POR ESTIMATIVA

A pessoa jurídica poderá deduzir do imposto apurado no mês o imposto pago ou retido na fonte sobre as receitas que integram a base de cálculo, o imposto recolhido indevidamente, bem como os incentivos de dedução do imposto relativos a (o):

- a) programa de alimentação do trabalhador;
- b) doações aos fundos da criança e do adolescente;
- c) atividades culturais ou artísticas; e
- d) atividades audiovisuais e funcines, observados os limites e prazos previstos para estes incentivos.

Caso o imposto retido na fonte seja superior ao devido, a diferença poderá ser compensada com o imposto mensal a pagar relativo aos meses subsequentes.

11. MOMENTO DE TRIBUTAÇÃO

O imposto de renda com base no lucro real pode ser apurado trimestralmente ou anualmente, com exceção das apurações por estimativa e das situações especiais de fusão, cisão, incorporação e o encerramento de atividades.

O imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive das equiparadas, das sociedades civis em geral e das sociedades cooperativas, em relação aos resultados obtidos nas operações ou atividades estranhas a sua finalidade, será devido à medida que os rendimentos, ganhos e lucros forem sendo auferidos.

12. PERÍODO DE APURAÇÃO DO IRPJ

O imposto de renda com base no lucro real será determinado por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, ou anualmente, em 31 de dezembro do ano-calendário.

No caso da apuração anual, conforme visto anteriormente, o contribuinte estará obrigado à apuração de uma antecipação mensal, conhecida como apuração por estimativa.

Nos casos de incorporação, fusão, cisão ou extinção da pessoa jurídica, a apuração da base de cálculo e do imposto devido será efetuada na data do evento.

13. VENCIMENTO DO IRPJ

I - Lucro real - anual: o valor do imposto de renda apurado em 31 de dezembro será:

a) pago em quota única até o último dia útil do mês de março do ano subsequente. O saldo do imposto será acrescido de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - Selic, para títulos federais, acumulada mensalmente, a partir de 1º de fevereiro do ano subsequente até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de 1% no mês do pagamento;

b) poderá ser compensado com o imposto de renda devido a partir do mês de janeiro do ano-calendário subsequente ao do encerramento do período de apuração, assegurada a alternativa de requerer a restituição, observando-se o seguinte:

b.1) os valores pagos, nos vencimentos estipulados na legislação específica, com base na receita bruta e acréscimos ou em balanço ou balancete de suspensão ou redução nos meses de janeiro a novembro, que excederem ao valor devido anualmente, serão atualizados pelos juros equivalentes à taxa referencial Selic para títulos federais, acumulada mensalmente, a partir de 1º janeiro do ano-calendário subsequente àquele que se referir o ajuste anual até o mês anterior ao

da compensação e de 1% relativamente ao mês da compensação que estiver sendo efetuada;

b.2) o valor pago, no vencimento estipulado em legislação específica, com base na receita bruta e acréscimos ou em balanço ou balancete de suspensão ou redução relativo ao mês de dezembro, que exceder ao valor devido anualmente, será acrescido dos juros equivalentes à taxa referencial Selic para títulos federais, acumulada mensalmente, a partir 1º de fevereiro até o mês anterior ao da compensação e de 1% relativamente ao mês em que a compensação estiver sendo efetuada; e

b.3) a compensação e/ou restituição do saldo negativo correspondente ao valor citado no subitem “b.2” somente poderá ser feita após o seu pagamento, não podendo ser compensado a partir de 1º de janeiro do ano-calendário subsequente, ainda que o imposto tenha sido pago no vencimento estipulado na legislação específica, salvo se pago até 31 de dezembro do ano-calendário a que se referir a apuração.

II - Lucro real - trimestral: o valor do imposto de renda apurado nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro será:

a) pago em quota única, até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração;

b) à opção da pessoa jurídica, o imposto devido poderá ser pago em até três quotas mensais, iguais e sucessivas, vencíveis no último dia útil dos três meses subsequentes ao de encerramento do período de apuração a que corresponder;

c) nenhuma quota poderá ter valor inferior a R\$ 1.000,00 (um mil reais) e o imposto de valor inferior a R\$ 2.000,00 (dois mil reais) será pago em quota única; e

d) as quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalentes à taxa referencial Selic para títulos federais, acumulada mensalmente, a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de 1% no mês do pagamento.

III - Lucro real - estimativa: o imposto apurado mensalmente, por estimativa ou em balanço ou balancete de suspensão ou redução, será pago até o último dia útil do mês subsequente àquele a que se referir.

14. BASE DE CÁLCULO

A base de cálculo do imposto de renda será determinada de acordo com a legislação vigente na data de ocorrência do fato gerador e corresponderá ao lucro real do período de apuração. Como regra geral, integram a base de cálculo todos os ganhos e rendimentos de capital, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada, independentemente da natureza, da espécie ou da existência de título ou contrato escrito, bastando, para isso, que decorram de ato ou negócio que, pela sua finalidade, tenha os mesmos efeitos do previsto na norma específica de incidência do imposto.

15. ALÍQUOTA E ADICIONAL

A alíquota geral a ser aplicada sobre a base de cálculo (lucro real) para apuração do imposto de renda é de 15%. A parcela do lucro real que exceder ao valor resultante da multiplicação de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) pelo número de meses do respectivo período de apuração se sujeita à incidência de uma alíquota adicional de 10%.

Há que se ressaltar o valor do adicional do imposto de renda apurado não está sujeito a quaisquer deduções a título de incentivos fiscais.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANFIP, Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil. Direito Tributário “Em Síntese”/Miguel Arcanjo Simas Novo; Rodrigo da Costa Possas (Coords). Brasília: ANFIP, 2009.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Diário Oficial da União, publicado em 05/10/1988. Disponível em www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilada.htm.

BRASIL. Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda). Diário Oficial da União, publicado em 29/03/1999 e republicado em 1/7/06/1999. Disponível em www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional). Diário Oficial da União, publicado em 27/10/1966, retificado em 31/10/1966. Disponível em www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm.

ESAF, Escola de Administração Fazendária. Apostila do Curso sobre Imposto de Renda Pessoa Jurídica & Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

HIGUCHI, Hiromi. Imposto de Renda das Empresas – Interpretação e Prática. 41ª Edição. São Paulo: IR Publicações Ltda, 2016.

HIGUCHI, Hiromi; HIGUCHI, Fábio Hiroshi; e HIGUCHI, Celso Hiroyuki. Imposto de Renda das Empresas – Interpretação e Prática. 39ª Edição. São Paulo: IR Publicações, 2014.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens; e SANTOS, Ariovaldo dos. Manual de Contabilidade Societária – Aplicável a todas as sociedades – De acordo com as normas internacionais e do CPC. 1ª Edição. São Paulo: Editora Atlas, 2010.

NEVES, Silvério das; VICECONTI, Paulo Eduardo V.; e AGUIAR, Francisco. Curso Prático de Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Tributos Conexos. 14ª Edição. São Paulo: Editora Frase, 2009.

VALERO, Luiz Martins; LIMA, Marcos Vinicius Neder de; OLIVEIRA, Fábio Rodrigues de; ONO, Juliana M.O.; TAKATA, Marcos Shiguelo; e PEREIRA, Vanessa Miranda de Mello. Regulamento do Imposto de Renda – Anotado e Comentado – Volume I e II. 16ª Edição. São Paulo: Editora FISCOsoft, 2013.

ANFIP - Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil

CONSELHO EXECUTIVO

Vilson Antonio Romero
Presidente

Carmelina Calabrese
Vice-presidente Executiva

Miguel Arcanjo Simas Nôvo
Vice-presidente de Assuntos Fiscais

Floriano Martins de Sá Neto
Vice-presidente de Política de Classe

Antônio Silvano Alencar de Almeida
Vice-presidente de Política Salarial

Décio Bruno Lopes
Vice-presidente de Assuntos da Seguridade Social

Misma Rosa Suhett
Vice-presidente de Aposentadorias e Pensões

Creusa Dantas Gama
Vice-presidente de Cultura Profissional e Relações Interassociativas

Dulce Wilennbring de Lima
Vice-presidente de Serviços Assistenciais

Manoel Eliseu de Almeida
Vice-presidente de Estudos e Assuntos Tributários

Renato Albano Junior
Vice-presidente de Assuntos Jurídicos

Carlos Alberto de Souza
Vice-presidente de Planejamento e Controle Orçamentário

Leila Souza de Barros Signorelli de Andrade
Vice-presidente de Comunicação Social

Maruchia Mialik
Vice-presidente de Relações Públicas

João Laércio Gagliardi Fernandes
Vice-presidente de Assuntos Parlamentares

Carlos José de Castro
Vice-presidente de Administração, Patrimônio e Cadastro

João Alves Moreira
Vice-presidente de Finanças

Paulo Correia de Melo
Vice-presidente de Tecnologia da Informação

CONSELHO FISCAL

Albenize Gatto Cerqueira
Maria Geralda Vitor
Marcia Irene Cancio de Mello Werneck

CONSELHO DE REPRESENTANTES

AC – Heliomar Lunz

AL – Dinah Vieira Marinho

AM – Cleide Almeida Nôvo

AP – Emir Cavalcanti Furtado

BA – José Antônio Moreira Icó da Silva

DF – Maria José de Paula Moraes

CE – Tereza Liduína Santiago Félix

ES – Rozinete Bissoli Guerini

GO – Crésio Pereira de Freitas

MA – Antonio de Jesus Oliveira de Santana

MS – Isabel Nascimento Elias Pereira

MT – Benedito Cerqueira Seba

MG – Sineida Ribeiro Sales

PA – Ennio Magalhães Soares da Câmara

PB – Dijanete de Souza Lima

PE – Rita de Cassia Cavalcanti Couto

PI – Lourival de Melo Lobo

PR – Ademar Borges

RJ – Maria Ana da Silva

RN – Jonilson Carvalho de Oliveira

RO – Francisco Raia

RR – André Luiz Spagnuolo Andrade

RS – Tânia Maria Faria Garcia

SC – Floriano José Martins

SE – Jorge Cezar Costa

SP – Sandra Tereza Paiva Miranda

TO – José Carlos Rego Moraes

Fundação ANFIP de Estudos da Seguridade Social e Tributário

Diretoria Executiva

Maria Inez Rezende dos Santos Maranhão
Presidente

Maria Beatriz Fernandes Branco
Diretora Administrativa

Maria Janeide da Costa Rodrigues e Silva
Diretora Financeira

Luiz Valmor Milani
Diretor de Estudos e Projetos da Seguridade Social

José Roberto Pimentel Teixeira
Diretor de Cursos e Publicações

Suplentes da Diretoria Executiva

Neiva Renck Maciel
Ana Lúcia Guimarães Silva

Conselho Fiscal

Membros Titulares

Ercília Leitão Brandão
Marluce do Socorro da Silva Soares
Tarciso Cabral de Medeiros

Membros Suplentes

José de Carvalho Filho
Teresinha Fernandes Meziat

Conselho Curador

Vilson Antonio Romero
Presidente

Membros Titulares

Miguel Arcanjo Simas Nôvo
Manoel Eliseu de Almeida
Décio Bruno Lopes
Jorge Cezar Costa
Maria Aparecida Fernandes Paes Leme
Florianio Martins de Sá Neto

Suplentes do Conselho Curador

Durval Azevedo Sousa
Mário César Martins Fernandez
Carlos José de Castro



SBN Qd. 01 Bl. H Ed. ANFIP
Brasília / DF - CEP: 70040-907
Telefones: (61) 3251-8100 | 0800 701-6167
E-mail: info@anfip.org.br



Fundação ANFIP de
Estudos da Seguridade Social
e Tributário

SBN Quadra 01 Bloco H Edifício ANFIP Sala 45
Brasília / DF – CEP 70.040-907
Telefone: (61) 3326-0676
E-mail: fundacao@anfip.org.br