

Publicado em nosso site em 15/01/2009

**IRPJ - Lucro Presumido - Roteiro de Procedimentos**  
**Atualizado até 15 de janeiro de 2008**

Roteiro - Federal - 2009/3781

**Sumário**

- I - Introdução
- I.1 - Imposto sobre a Renda
- II - Quem pode optar
- II.1 - Atividades impedidas de optar pelo lucro presumido
- II.1.1 - Sociedades em Conta de Participação - SCP
- III - Procedimentos para opção
- III.1 - Prazo e forma de opção
- III.2 - Situações especiais
- III.2.1 - Início de atividade
- III.2.2 - Desenquadramento do SIMPLES Federal e Nacional
- III.2.3 - Sociedades em Conta de Participação - SCP
- III.2.4 - Obrigatoriedade de tributação pelo Lucro Real
- IV - Regras gerais para apuração
- IV.1 - Periodicidade - Apuração trimestral
- IV.1.1 - Recolhimento mensal - Considerações
- IV.1.2 - Situações especiais
- IV.2 - Fato gerador
- IV.3 - Base de cálculo
- IV.3.1 - Apuração da base de cálculo
- IV.3.1.1 - Percentuais reduzidos para pequenos prestadores de serviços
- IV.3.2 - Tabela prática de percentuais
- IV.3.3 - Serviços hospitalares
- IV.4 - Demais receitas e ganhos de capital
- IV.4.1 - Ganhos de capital
- IV.4.1.1 - Valor contábil
- IV.4.2 - Receitas de atividades imobiliárias
- IV.4.3 - Outras receitas e resultados - Regras específicas
- IV.4.3.1 - Mercados de liquidação futura - Reconhecimento dos resultados
- IV.4.3.2 - Variações monetárias
- IV.4.3.3 - Variações cambiais
- IV.5 - Alíquota
- IV.5.1 - Adicional
- IV.6 - Regime de reconhecimento das receitas
- IV.7 - Cálculo do Lucro Presumido
- IV.8 - Deduções do imposto
- IV.8.1 - Compensação de prejuízos fiscais - Impossibilidade

V - Prazo e forma para pagamento do imposto

V.1 - Meios e formas

V.2 - Prazo de recolhimento

V.2.1 - Em cota única

V.2.2 - Divisão em quotas

VI - Alguns Casos específicos

VI.1 - Venda de veículos usados

VI.2 - Instituição de ensino superior que tenha aderido ao PROUNI - Isenção

VII - Distribuição de lucros

VII.1 - Multa na distribuição de lucros

VIII - Omissão de receitas

IX - Obrigações acessórias

IX.1 - Escrituração

IX.1.1 - Escrituração do livro Caixa no adoção do regime de caixa

IX.1.2 - Escrituração contábil na adoção do regime de caixa

IX.2 - Declarações e Demonstrativo

## **I - Introdução**

Neste Roteiro discorreremos sobre a tributação pelo regime do Lucro Presumido, cuja opção implica no recolhimento do IRPJ - Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, e da CSLL - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, com base em presunções de lucro.

### **I.1 - Imposto sobre a Renda**

As principais normas, limites e princípios acerca dos tributos, constam na Constituição Federal de 1988. Dessa forma, em seu art. 153, podemos encontrar a determinação no sentido de que o imposto sobre a renda (ou imposto de renda) é de competência da União. Isso quer dizer que se trata de um imposto federal, de maneira que as regras aqui tratadas aplicam-se indistintamente a todo o país. O § 2º do art. 153 dispõe ainda que o Imposto sobre a Renda será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade.

O art. 43 do Código Tributário Nacional - CTN também fixa regras gerais e diretrizes para o Imposto de Renda:

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

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

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

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

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

Renda, em conformidade com os dispositivos acima referidos, pode ser conceituada como acréscimo patrimonial, de forma que o Imposto não pode incidir sobre meros ingressos quando não representem riqueza nova. Dessa forma, o IR, no caso das empresas, deve incidir sobre o lucro.

#### **Nota:**

1. Vide tópico abaixo, tratando dos regimes de apuração do IRPJ, que contrapõe o conceito de renda ao lucro presumido.

2. Há discussões doutrinárias acerca do chamado sistema de bases correntes. Por esse sistema, em regra, o IRPJ e a CSLL são devidos à medida em que os rendimentos e lucros forem sendo auferidos. Para alguns esse sistema vigorou somente no ano de 1989, de forma que hoje o sistema seria híbrido. Para outros doutrinadores, contudo, o sistema de bases correntes permanece vigente, mas sem permitir que o fato gerador do IR ocorra a cada ingresso ou receita percebida, sob pena de afronta à Constituição Federal.

### **I.2 - Regimes de Apuração do IRPJ**

Conforme vimos, "renda" para fins do IRPJ, corresponde ao lucro das empresas, de forma que o IRPJ, em princípio, deve incidir sobre o lucro e não sobre receita. Cumprindo essa disposição, que em verdade norteia toda a sistemática do Imposto de Renda, temos o regime do Lucro Real, que de fato incide sobre o lucro.

Alternativamente, contudo, as empresas podem optar por outros regimes de apuração. Atualmente, além do Lucro Real, temos o Lucro Presumido (objeto deste Roteiro), e o Simples Nacional (destinado às micro e pequenas empresas).

Atente-se que o fato de o Lucro Presumido não incidir sobre o lucro propriamente dito, não quer dizer há alguma ilegalidade no regime, pois o contribuinte sempre pode optar pelo Lucro Real - esse sim incidente sobre o lucro. Ou seja, o contribuinte fará a opção pelo Lucro Presumido se assim desejar (por ser mais vantajoso que o Lucro Real), e desde que não haja obrigatoriedade de apuração pelo Lucro Real.

## **II - Quem pode Optar**

A opção pela sistemática do lucro presumido só pode ser exercida pelas empresas cuja receita bruta, no ano-calendário anterior tenha sido de até R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais).

**Nota:**

*Até o ano-calendário de 2002 o limite era de R\$ 24.000.000,00 (vinte e quatro milhões de reais).*

Quando a pessoa jurídica tenha iniciado atividades no ano anterior, o limite é de R\$ 4.000.000,00 (quatro milhões de reais) multiplicado pelo número de meses de atividade naquele ano.

Há ainda que se considerar as pessoas jurídicas obrigadas ao Lucro Real. Essas empresas, por conseguinte, estão impedidas de optar pelo Lucro Presumido.

**Nota:**

*A receita bruta total compreende (Art. 22, § 1º, da IN SRF nº 93/97):*

- a) a receita bruta mensal;*
- b) as demais receitas e ganhos de capital;*
- c) os ganhos líquidos obtidos em operações realizadas nos mercados de renda variável;*
- d) os rendimentos nominais produzidos por aplicações financeiras de renda fixa;*
- e) 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, na forma da Instrução Normativa SRF nº 38, de 30 de abril de 1997.*

Fundamentação: art. 13 da Lei nº 9.718 de 1998.

### **II.1 - Atividades impedidas de optar pelo lucro presumido**

Não podem optar pela sistemática do lucro presumido, por estarem obrigadas ao Lucro Real as pessoas jurídicas:

a) 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;

**Nota:**

*CORRETORA DE SEGUROS - LUCRO REAL - As sociedades corretoras de seguros não se encontram inseridas no rol daquelas pessoas jurídicas obrigadas ao regime de tributação com base no lucro real, previsto no art. 36, inciso III, da Lei nº 8.981/95. Dispositivos Legais: Lei nº 8.981/95, art. 36; Lei nº 9.249/95, art. 15; Lei nº 9.430/96, arts. 1º e 2º; Parecer Normativo nº 01/93. Decisão nº 223/97. SRRF / 7ª RF. Publicação no DOU: 02.10.1997.*

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

**Nota:**

*Em conformidade com o Ato Declaratório Interpretativo nº 5 de 2001, a obrigatoriedade de tributação com base no lucro real aqui prevista não se aplica à pessoa jurídica que auferir receita da exportação de mercadorias e da prestação direta de serviços no exterior. Não se considera prestação direta de serviços aquela realizada no exterior por intermédio de filiais, sucursais, agências, representações, coligadas, controladas e outras unidades descentralizadas da pessoa jurídica que lhes sejam assemelhadas.*

c) que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto (empresas geralmente sediadas nas áreas da SUDENE e SUDAM);

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

e) 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 resultante de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring);

f) que se dediquem à construção, incorporação, compra e venda de imóveis que tenham registro de custo orçado, nos termos das normas aplicáveis a essas atividades;

g) constituídas como Sociedade de Propósito Específico - SPE, nos termos do artigo 56 da Lei Complementar nº 123/2006.

**Nota:**

*A vedação da letra "g" atinge somente as SPE constituídas para realizar operações com micro e pequenas empresas do Simples Nacional, nos termos do mencionado dispositivo legal.*

Fundamentação: art. 14 da Lei nº 9.718 de 1998; art. 22 da Instrução Normativa SRF nº 93 de 1997.

**II.1.1 - Sociedades em Conta de Participação - SCP**

Não incorrendo em nenhuma das hipóteses de obrigação de apuração do lucro real, as Sociedades em Conta de Participação - SCP podem optar pela apuração do IRPJ com base no lucro presumido.

A opção da SCP pelo regime de incidência com base no lucro presumido não implica a simultânea opção do sócio ostensivo, nem a opção efetuada por este implica a opção daquela.

Fundamentação: Instrução Normativa SRF nº 31 de 2001.

**III - Procedimentos para Opção**

**III.1 - Prazo e Forma de Opção**

A opção por esta modalidade de tributação é formalizada no decorrer do ano-calendário, e manifestada com o recolhimento da primeira ou única cota correspondente ao primeiro período de apuração do ano-calendário. Na prática, o que define o recolhimento, é o código indicado no campo 04 do DARF do pagamento do primeiro IRPJ do ano. Para o IRPJ no Lucro Presumido tal código corresponde a 2089.

É comum as empresa confundirem o lucro presumido com os pagamentos mensais por estimativa. Embora ambas as sistemáticas tenham por base a presunção do lucro, o traço marcante da diferenciação está na periodicidade dos pagamentos (o presumido é trimestral e a estimativa é mensal) e, principalmente, no código do DARF relativo ao primeiro recolhimento no ano-calendário.

**Nota:**

*É preciso muito cuidado neste ponto, pois uma vez feita a opção ela é irretirável para todo o ano-calendário.*

Fundamentação: art. 26 da Lei nº 9.430 de 1996.

**III.2 - Situações Especiais**

**III.2.1 - Início de Atividade**

As empresas que iniciarem atividades a partir do mês de abril do ano-calendário, manifestam a opção pelo lucro presumido com o pagamento do imposto relativo ao trimestre em que se deu o evento.

Fundamentação: art. 26 da Lei nº 9.430 de 1996.

**III.2.2 - Desenquadramento do SIMPLES Federal e Nacional**

A empresa que for desenquadrada do SIMPLES (seja o extinto Simples Federal ou o atual Simples Nacional), manifestará sua opção pelo lucro presumido com o pagamento do imposto referente ao trimestre civil que compreenda o mês a partir do qual se dão os efeitos do desenquadramento.

Exemplo:

Empresa foi excluída do SIMPLES no mês de maio, com efeitos a partir de 1º de junho. Seu primeiro trimestre de apuração do imposto de renda, caso opte por essa forma de tributação, corresponde ao 2º trimestre do ano-calendário (abril, maio e junho) cujo vencimento do imposto se dá no último dia útil de julho. Essa empresa, manifestará sua opção pelo Lucro Presumido, ao efetuar o recolhimento do IRPJ correspondente ao mês de junho (2º trimestre), utilizando um DARF com o código 2089.

**III.2.3 - Sociedades em Conta de Participação - SCP**

A opção da SCP pelo Lucro Presumido será efetivada com o recolhimento do IRPJ mediante a utilização de Darf com o

código 2089, em nome do sócio ostensivo.

#### III.2.4 - Obrigatoriedade de Tributação pelo Lucro Real

A pessoa jurídica que houver pago o imposto 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, inclusive, do trimestre da ocorrência do fato.

**Nota:**

*A pessoa jurídica que, durante o ano-calendário, ultrapassar o limite de R\$ 48.000.000,00, ou o seu limite proporcional, não estará impedida de se manter no Lucro Presumido neste ano. Somente no ano seguinte estará obrigada a adotar o Lucro Real.*

Fundamentação: Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 5 de 31.10.2001.

### IV - Regras Gerais para Apuração

#### IV.1 - Periodicidade - Apuração Trimestral

Desde 1º de janeiro de 1997, o lucro presumido passou a ser apurado trimestralmente nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, ou na data de extinção da pessoa jurídica, ocorrida no curso do ano-calendário.

**Nota:**

*Considera-se extinta a pessoa jurídica na data do encerramento de sua liquidação, assim entendida a total destinação do seu acervo líquido.*

Fundamentação: art. 1º da Lei nº 9.430 de 1996.

##### IV.1.1 - Recolhimento Mensal - Considerações

Muito embora não exista Lucro Presumido com recolhimento mensal, é possível observar, na prática, inúmeras empresas que efetuam por conta própria, recolhimentos mensais. Nessa hipótese é preciso muita atenção, para evitar qualquer tipo de problema quanto à formalização da opção pelo Lucro Presumido.

Considerando que o Lucro Presumido é sempre trimestral, quando houver o recolhimento antes do prazo regular (trimestral), é preciso que se evidencie no preenchimento do DARF, a qual trimestre corresponde o recolhimento. Dessa forma, ao preencher o DARF, os campos "período de apuração" e "data de vencimento" devem ser sempre preenchidos em relação à periodicidade trimestral, de forma a demonstrar claramente que se trata de pagamento antecipado, ou seja, de recolhimento aos cofres públicos antes de sua data de vencimento. Além disso, é imprescindível a utilização do código correto, qual seja, 2089.

**Nota:**

*Sendo o caso, a empresa que optar pelo recolhimento mensal deve ainda efetuar o recolhimento do adicional (10% sobre o excedente a R\$ 60.000,00 no trimestre).*

**Nota:**

*O contribuinte que efetuar o pagamento do imposto em mais de um DARF, deve se atentar ao preencher a DCTF, pois todos os documentos de arrecadação deverão ser discriminados nesta declaração.*

##### IV.1.2 - Situações Especiais

A pessoa jurídica que tiver parte ou todo o seu patrimônio absorvido em virtude de incorporação, fusão ou cisão, ainda que tributada pelo lucro presumido, deverá levantar balanço específico na data desse evento.

**Nota:**

*Considera-se data do evento a data da deliberação que aprovar a incorporação, fusão ou cisão.*

No balanço específico, a pessoa jurídica que tiver parte ou todo o seu patrimônio absorvido em virtude de incorporação, fusão ou cisão, poderá avaliar os bens e direitos pelo valor contábil ou de mercado.

No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, que optar pela avaliação a valor de mercado, a diferença entre este e o custo de aquisição, diminuído dos encargos de depreciação, amortização ou exaustão, será considerada ganho de capital, que deverá ser adicionado à base de cálculo do imposto de renda.

**Nota:**

*Os encargos serão considerados incorridos, ainda que não tenham sido registrados contabilmente. Ver item específico sobre Ganhos de Capital.*

Fundamentação: art. 1º da Lei nº 9.430 de 1996; art. 21 da Lei nº 9.249 de 1995.

## IV.2 - Fato Gerador

Conforme já verificamos, o fato gerador do Imposto de Renda de uma forma geral, é o auferimento de renda. Tal fato deverá ser verificado, no caso do Lucro Presumido, em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro, e 31 de dezembro.

**Nota:**

*Sobre a opção pelo pagamento do imposto de renda com base no regime de caixa, consulte o tópico IV.6 deste Roteiro.*

## IV.3 - Base de Cálculo

A base de cálculo do imposto de renda sobre o lucro presumido é apurada a partir da receita bruta decorrente da atividade da pessoa jurídica optante e do resultado das demais receitas e dos ganhos de capital.

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 (consignação, por exemplo).

Na receita bruta não se incluem os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante, além do preço do bem ou serviço, e dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário, a exemplo do IPI.

**Nota:**

*O ICMS devido pela pessoa jurídica, na qualidade de contribuinte, não deve ser excluído da receita bruta. Entretanto o ICMS cobrado do adquirente, a título de substituição tributária, não integra a receita bruta. Ou seja, o ICMS de obrigação própria da empresa, destacado na nota Fiscal não pode ser deduzido.*

Também devem ser excluídos da receita bruta, os descontos incondicionais concedidos, e as vendas canceladas.

Nas vendas a prazo, o custo do financiamento, contido no valor dos bens ou serviços ou destacado na nota fiscal, integra a receita bruta como complemento do preço de venda.

Não integram a receita bruta os valores recebidos por empresas concessionárias ou permissionárias de serviço público de transporte urbano de passageiros que devam ser repassados a outras empresas do mesmo ramo, por meio de fundo de compensação. Entretanto as empresas concessionárias ou permissionárias que receberem o repasse dos fundos de compensação criados ou aprovados pelo poder público concedente ou permissório deverão incluir os valores na receita bruta.

**Nota:**

*O fundamento para essa exclusão da receita bruta para fins de cálculo do IRPJ era o Ato Declaratório SRF nº 7 de 2000. Muito embora tenha sido revogado pela IN SRF nº 247 de 2002, em princípio tal exclusão permanece válida. Atente-se, contudo, à possibilidade de entendimento diverso pelo fisco federal.*

O valor do Vale-Pedágio obrigatório, pago pelo embarcador ao transportador, não integra o frete e não será considerado receita bruta.

Fundamentação: art. 25 da Lei nº 9.430 de 1996; art. 2º da Lei nº 10.209 de 2001.

### IV.3.1 - Apuração da Base de Cálculo

O imposto de renda das empresas incide sobre o lucro. As empresas optantes pelo lucro presumido devem presumir o lucro auferido em cada trimestre, e essa presunção é feita pela aplicação de percentuais de lucratividade ditados pela lei, sobre a receita:

- a) comércio e Indústria: 8,0% (oito por cento);
- b) revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural: 1,6% (um inteiro e seis décimos por cento);
- c) serviços em geral: 32,0% (trinta e dois por cento);
- d) serviços hospitalares e de transporte de carga: 8% (oito por cento);
- e) demais serviços de transporte: 16% (dezesesseis por cento); e
- f) instituições financeiras, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de seguros privados, entidades de previdência privada aberta e empresas de capitalização: 16%.

**Nota:**

*No caso de atividades diversificadas, será aplicado o percentual correspondente a cada atividade.*

Fundamentação: art. 15 da Lei nº 9.249 de 1995; art. 25 da Lei nº 9.430 de 1996.

#### IV.3.1.1 - Percentuais Reduzidos para Pequenos Prestadores de Serviços

A base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas prestadoras de serviços em geral cuja receita bruta anual seja de

até R\$ 120.000,00 (cento e vinte mil reais), será determinada mediante a aplicação do percentual de 16% sobre a receita bruta auferida (Lei nº 9.250/95, art. 40). Essa redução não se aplica, entretanto aos serviços hospitalares e de transporte, bem como aqueles prestados por sociedades prestadoras de serviços de profissões legalmente regulamentadas.

A pessoa jurídica que houver utilizado a alíquota reduzida de 16,0%, cuja receita bruta acumulada até um determinado mês do ano-calendário exceder o limite de R\$ 120.000,00, ficará sujeita ao pagamento da diferença não recolhida, apurada em relação a cada trimestre transcorrido, até o último dia útil do mês subsequente àquele em que ocorrer o excesso, sem acréscimos legais.

Fundamentação: art. 40 da Lei nº 9.250 de 1995.

#### IV.3.2 - Tabela Prática de Percentuais

Por definição legal ou de atos normativos editados pela Receita Federal, é possível montar a seguinte tabela de percentuais:

ATIVIDADES	Percentuais	Percentuais Reduzidos Receita Anual até R\$ 120.000,00*	
Comércio e indústria	8,0	Atividades que não podem se beneficiar da redução do percentual	
Serviços de transporte de cargas	8,0		
Sobre a receita bruta dos serviços hospitalares	8,0		
Sobre a receita bruta de construção por empreitada, quando houver emprego de materiais em qualquer quantidade (Ato Declaratório Normativo COSIT nº 06/97).	8,0		
Loteamento de terrenos, incorporação imobiliária e venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda	8,0		
Serviços de transporte de passageiros	16,0		
Revenda de combustíveis derivados de petróleo e álcool, inclusive gás	1,6		
Prestadoras de serviços relativos ao exercício de profissões legalmente regulamentada, inclusive escolas (S/C do antigo regime do DL 2.397)	32,0		
Intermediação de negócios, inclusive corretagem (seguros, imóveis, dentre outros) e as de representação comercial	32,0		16,0
Administração, locação ou cessão de bens imóveis, e móveis.	32,0		16,0
Construção por administração ou por empreitada unicamente de mão de obra	32,0	16,0	
Prestação de serviços de gráfica, com ou sem fornecimento de material, em relação à receita bruta que não decorra de atividade comercial ou industrial	32,0	16,0	
Prestação de serviços de suprimento de água tratada e coleta de esgoto e exploração de rodovia mediante cobrança de pedágio (Ato Declaratório COSIT nº 16/2000)	32,0	16,0	
Diferencial entre o valor de venda e o valor de compra de veículos usados	32,0	16,0	

#### IV.3.3 - Serviços Hospitalares

O enquadramento no conceito de serviços hospitalares, para aplicação do percentual reduzido de 8%, sempre foi objeto de discussão, tendo a Receita Federal se pronunciado e alterado seu posicionamento diversas vezes.

Para por fim à polêmica, foi publicada a Lei nº 11.727, de 23.06.2008, que alterou a Lei nº 9.249, de 26.12.1995, estabelecendo que o percentual reduzido aplica-se, além dos serviços hospitalares, em relação aos serviços de:

- a) auxílio diagnóstico e terapia;
- b) patologia clínica;
- c) imagenologia;
- d) anatomia patológica e citopatologia;
- e) medicina nuclear;
- f) análises e patologias clínicas.

A Lei nº 9.249 também passou a prever que é necessário ao prestador preencher os seguintes requisitos para aplicar o percentual de 8%:

- a) estar organizado sob a forma de sociedade empresária;
- b) atender às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária - ANVISA.

Com efeito, além de ter que atender as normas da ANVISA, os serviços devem ser prestados por sociedade empresária, cujo estabelecimento possua estrutura física condizente com atividade econômica organizada para a produção de serviços.

Assim, não será contemplado pelo percentual reduzido, ainda que formalmente realizado por uma sociedade, o serviço prestado exclusivamente pelos próprios sócios ou referente, unicamente, ao exercício de atividade intelectual, de natureza científica dos profissionais envolvidos, ainda que com o concurso de auxiliares ou colaboradores. É o que prevê o Código Civil, em seu artigo 966, ao conceituar o que é atividade empresarial.

Fundamentação: art. 15, § 1º, III, "a", da Lei nº 9.249/1995.

#### **IV.4 - Demais Receitas e Ganhos de Capital**

Como vimos acima, além da receita auferida de acordo com a atividade produtiva da empresa, há outras receitas, que muito embora não decorram da atividade principal da pessoa jurídica, deverão ser oferecidas à tributação.

Assim, calculado o lucro presumido, a empresa deverá adicionar a esse lucro, integralmente, os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pela atividade, auferidos no trimestre.

**Nota:**

*O imposto de renda retido na fonte sobre os rendimentos de aplicações financeiras, será diminuído do imposto devido no trimestre em que for computado o rendimento.*

São acrescidos ao lucro presumido para se chegar à base de cálculo do imposto de renda no trimestre, entre outros:

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

**Nota:**

*Esses valores serão computados na base de cálculo do lucro presumido por ocasião da alienação, resgate ou cessão do título ou aplicação (§ 1º do art. 37 da Instrução Normativa SRF nº 93 de 1997).*

- b) os juros sobre o capital próprio auferidos;
- c) 3/120, no mínimo, do saldo do lucro inflacionário acumulado existente ao final do período de apuração anterior, caso a pessoa jurídica já estivesse apurando o imposto com base no lucro presumido no ano-calendário de 1996;
- d) os valores recuperados, correspondentes a custos e despesas, inclusive com perdas no recebimento de créditos, salvo se a pessoa jurídica 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 no qual tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro presumido ou arbitrado;
- e) o valor resultante de acréscimos decorrentes da aplicação das normas de controle fiscal dos preços de transferência no caso de exportações às pessoas vinculadas ou aos países com tributação favorecida, que exceder ao valor já apropriado na escrituração da empresa, na forma da Instrução Normativa SRF nº 243 de 2002;

**Nota:**

*Nesse caso, em conformidade com a Instrução Normativa SRF nº 243 de 2002, a receita a ser acrescida será efetuada anualmente, em 31 de dezembro), ou seja no quarto trimestre do ano-calendário, ou no trimestre que compreender o mês de encerramento de atividades.*

- f) o valor dos encargos suportados pela mutuária que exceder o limite calculado com base na taxa Libor, para depósitos em dólares dos Estados Unidos da América, pelo prazo de seis meses, acrescido de três por cento anuais a título de "spread", proporcionalizados em função do período a que se referirem os juros, quando pagos ou creditados a pessoa vinculada no

exterior e o contrato não for registrado no Banco Central do Brasil;

g) a diferença de receita correspondente ao valor calculado com base na taxa a que se refere o item anterior e o valor contratado, quando este for inferior, caso o contrato, não registrado no Banco Central do Brasil, seja realizado com mutuária definida como pessoa vinculada domiciliada no exterior;

h) as multas ou qualquer outra vantagem paga ou creditada por pessoa jurídica, ainda que a título de indenização, em virtude de rescisão de contrato;

i) os valores pendentes de tributação na parte "B" do LALUR das empresas que até o ano-calendário anterior, tenham sido tributadas pelo lucro real;

**Nota:**

*A adição se dará no primeiro período de apuração do lucro presumido.*

j) as receitas financeiras decorrentes das variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função de índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal ou contratual;

k) o ganho de capital nas alienações de bens do ativo permanente.

Fundamentação: art. 36 da Instrução Normativa SRF nº 93 de 1997; inciso II do art. 25, art. 51 a 54 da Lei nº 9.430 de 1996; art. 41 da Instrução Normativa SRF nº 243 de 2002.

#### *IV.4.1 - Ganhos de Capital*

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.

**Nota:**

*A não-comprovação dos custos pela pessoa jurídica implicará adição integral da receita à base de cálculo mensal do IRPJ.*

Fundamentação: art. 25, inciso II da Lei nº 9.430 de 1996; § 2º art. 32 da Lei nº 8.981 de 1995.

#### *IV.4.1.1 - Valor Contábil*

O valor contábil, em regra, corresponde ao custo de aquisição, diminuído dos encargos de depreciação, amortização ou exaustão acumulados, se for o caso.

Tratando-se de bens e direitos cuja aquisição tenha ocorrido até o final de 1995, o custo de aquisição poderá ser atualizado monetariamente até 31 de dezembro desse ano, não se lhe aplicando qualquer atualização monetária a partir dessa data; tratando-se de bens e direitos adquiridos após 31 de dezembro de 1995, ao custo de aquisição dos bens e direitos não será atribuída qualquer atualização monetária.

Na apuração de ganho de capital de pessoa jurídica tributada pelo lucro presumido, 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 de renda.

Para efeito de apuração do ganho de capital, considera-se valor contábil, no caso de investimentos permanentes em:

a) participações societárias avaliadas pelo custo de aquisição, o valor de aquisição;

b) participações societárias avaliadas pelo valor de patrimônio líquido, a soma algébrica dos seguintes valores:

b1) do patrimônio líquido pelo qual o investimento estiver registrado;

b2) do ágio ou deságio na aquisição do investimento; e

b3) da provisão para perdas, constituída até 31 de dezembro de 1995, quando dedutível.

**Nota:**

*Sobre regras específicas de Equivalência Patrimonial, vide artigos 384 e seguintes do RIR/99 - Decreto 3.000 de 1999.*

Fundamentação: art. 17 da Lei nº 9.249 de 1995; art. 52 da Lei nº 9.430 de 1996; art. 33 do Decreto-Lei nº 1.598 de 1977.

#### *IV.4.2 - Receitas de Atividades Imobiliárias*

Por disposição do art. 34 da Lei nº 11.196/2005, as receitas financeiras 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, poderá ser considerada como receita da atividade, para fins de aplicação do percentual de 8% (oito por cento) no cálculo do lucro presumido (quando permitido) ou dos recolhimentos mensais estimados.

Só podem receber este tratamento as receitas financeiras decorrentes da comercialização de imóveis e quando for apurada por meio de índices ou coeficientes previstos em contrato.

**Nota:**

*1. Essa disposição produz efeitos desde 1º de janeiro de 2006. Antes da Lei 11.196/2005, essas receitas financeiras eram acrescidas por inteiro à base de cálculo do Lucro Presumido.*

2. Entre 1º de outubro a 13 de outubro de 2005, entretanto, esteve em vigor o artigo 33 da Medida Provisória nº 252/2005 (Art. 73, III), prevendo idêntico benefício ao disposto neste item.

Fundamentação: Art. 34 da Lei nº 11.196 de 2005.

#### IV.4.3 - Outras Receitas e Resultados - Regras Específicas

##### IV.4.3.1 - Mercados de Liquidação Futura - Reconhecimento dos Resultados

Os resultados positivos incorridos nas operações realizadas em mercados de liquidação futura, inclusive os sujeitos a ajustes de posições e operações realizadas no mercado de balcão, devidamente registradas, serão reconhecidos por ocasião da liquidação do contrato, cessão ou encerramento da posição.

**Nota:**

*O resultado positivo ou negativo será constituído pela soma algébrica dos ajustes, no caso das operações a futuro sujeitas a essa especificação, e pelo rendimento, ganho ou perda, apurado na operação, nos demais casos.*

Nos termos do art. 35 da Lei nº 11.051/2004, não se considera mais o resultado dos ajustes diários ocorridos no mês.

Fundamentação: Art. 35 da Lei nº 11.051 de 2004.

##### IV.4.3.2 - Variações Monetárias

As variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal ou contratual serão consideradas, como receitas ou despesas financeiras, conforme o caso, segundo o regime de competência.

**Nota:**

*Nas atividades de compra e venda, loteamento, incorporação e construção de imóveis, as variações monetárias, serão reconhecidas segundo as normas específicas.*

Fundamentação: Art. 9º da Lei nº 9.718/98.

##### IV.4.3.3 - Variações Cambiais

A partir de 1º de janeiro de 2000, as variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio, serão consideradas, para efeito de determinação da base de cálculo do imposto de renda, quando da liquidação da correspondente operação (Regime de Caixa).

**Nota:**

*À opção da pessoa jurídica, as variações monetárias poderão ser consideradas na determinação da base de cálculo, segundo o regime de competência, por todo o ano-calendário.*

No caso de alteração do critério de reconhecimento das variações monetárias, em anos-calendário subsequentes, deverão ser observadas as normas dispostas na Instrução Normativa SRF nº 345, de 28 de julho de 2003.

Permite-se, portanto que as variações cambiais (ativas e passivas) sejam enquadradas no denominado "regime de caixa", ao eleger a liquidação da operação como o momento adequado para o reconhecimento dos efeitos fiscais dessas variações.

Diante da obrigatoriedade do regime de competência pela legislação comercial, haverá necessidade de se fazer ajustes aos registros contábeis, ou anotações no livro Caixa.

Fundamentação: Art. 31 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001; Instrução Normativa SRF nº 345 de 2003.

#### IV.5 - Alíquota

O imposto de renda das pessoas jurídicas é calculado pela aplicação da alíquota de 15% (quinze por cento) sobre a base de cálculo (lucro presumido mais demais receitas e ganhos de capital)

##### IV.5.1 - Adicional

Incide também um adicional do imposto de renda à alíquota de 10% (dez por cento) sobre a parcela da base de cálculo (lucro presumido mais demais receitas e ganhos de capital) que exceder o valor resultante da multiplicação de R\$ 20.000,00 pelo número de meses do período de apuração, ou seja, R\$ 60.000,00 quando o período de apuração englobar os três meses do trimestre.

**Nota:**

*A empresa que optar por antecipar em cada mês do trimestre os pagamentos do lucro presumido, deve deixar o adicional para o encerramento do trimestre, sob pena de incorrer em pagamento a maior, pois o limite deve ser calculado no trimestre.*

#### IV.6 - Regime de Reconhecimento das Receitas

Como regra, as receitas, os demais resultados e os ganhos de capital devem ser reconhecidos pelo regime de competência. Entretanto, a empresa optante pelo regime de tributação com base no lucro presumido, poderá adotar o critério de reconhecimento das receitas da atividade, nas vendas a prazo ou em parcelas, na medida dos recebimentos em cada trimestre. É o chamado regime de caixa.

Fundamentação: § 2º do art. 13 da Lei nº 9.718 de 1998.

#### IV.7 - Cálculo do Lucro Presumido

O cálculo do Lucro Presumido deve ser feito da seguinte forma:

- 1- apuração da base de cálculo (conforme tópicos IV.3 e IV.4);
- 2- aplicação da alíquota, e sendo o caso do adicional de alíquota sobre a base de cálculo (conforme tópico IV.5).

Exemplo:

Empresa com atividade comercial auferiu, no 1º trimestre do ano, as seguintes receitas:

- R\$ 100.000,00 decorrente da atividade comercial;
- R\$ 18.000,00 decorrente da venda de veículo (imobilizado).

Sobre os R\$ 100.000,00, devemos aplicar o percentual de 8%, conforme tópico IV.3 (receitas decorrente do comércio):  
 $100.000 \times 8\% = 8.000$

Para calcular o ganho de capital, precisamos apurar o valor contábil do veículo (custo de aquisição menos depreciação acumulada), e subtraí-lo do valor da venda (R\$ 18.000,00). Considerando que o veículo tenha sido totalmente depreciado, o valor contábil será equivalente a zero. O ganho de capital, será:

$$18.000 - 0 = 18.000,00$$

Assim, a base de cálculo neste exemplo será:

$$8.000 + 18.000 = \text{R\$ } 26.000,00$$

Sobre a base de cálculo, aplicaremos a alíquota de 15%:

$$26.000 \times 15\% = \text{R\$ } 3.900,00$$

IRPJ DEVIDO NO TRIMESTRE: R\$ 3.900,00

**Nota:**

*Nesse exemplo não há adicional de alíquota de 10%, pois a base de cálculo do trimestre não ultrapassou o valor de R\$ 60.000,00.*

#### IV.8 - Deduções do Imposto

Para efeito de pagamento, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido no período de apuração, o imposto pago ou retido na fonte sobre as receitas que integraram a base de cálculo.

**Nota:**

*Na sistemática do lucro presumido é vedada qualquer dedução a título de incentivo fiscal.*

No caso em que o imposto retido na fonte ou pago seja superior ao devido, a diferença poderá ser compensada com o imposto a pagar relativo aos períodos de apuração subsequentes.

**Nota:**

*Além da dedução das retenções sofridas ou do imposto pago por antecipação, também há casos em que é possível efetuar a compensação do débito de IRPJ, com créditos de tributos administrados pela Receita Federal do Brasil. Todas essas compensações devem ser formalizadas por meio do PER/DCOMP, em conformidade com a Instrução Normativa RFB nº 900 de 2008. Podem ser objeto de Declaração de Compensação, dentre outros: o saldo negativo de IRPJ e valores pagos a maior ou indevidamente.*

Fundamentação: parágrafo único do art. 51 da Lei nº 9.430 de 1996.

##### IV.8.1 - Compensação de Prejuízos Fiscais - Impossibilidade

A pessoa jurídica tributada pelo lucro presumido não poderá compensar possíveis prejuízos fiscais apurados em anos anteriores, quando tributada pelo lucro real. No entanto, caso retorne à apuração do imposto com base no lucro real, poderá compensar tais prejuízos, na forma e limites estabelecidos na lei.

#### V - Prazo e Forma para Pagamento do Imposto

## V.1 - Meios e Formas

O pagamento é feito em DARF ou mediante transmissão eletrônica de fundos (caixas eletrônicos ou Home Bank), no código 2089.

**Nota:**

*É vedada a utilização de DARF para pagamento de imposto de valor inferior a R\$ 10,00 (dez reais). Dessa forma, o imposto apurado sob determinado código de receita, que, no período de apuração, resultar inferior a R\$ 10,00, deverá ser adicionado ao imposto do mesmo código, correspondente aos períodos subsequentes, até que o total seja igual ou superior a R\$ 10,00 (dez reais), quando, então, será pago ou recolhido no prazo estabelecido na legislação para este último período de apuração (Art. 68 da Lei nº 9.430/96).*

## V.2 - Prazo de Recolhimento

### V.2.1 - Em Cota Única

O imposto será pago em quota única até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração. Considerando que o IRPJ pelo Lucro Presumido é trimestral, teremos vencimentos no último dia útil dos meses de abril, julho, outubro e janeiro.

### V.2.2 - Divisão em Quotas

Opcionalmente, o imposto apurado em cada trimestre poderá ser pago em até três quotas mensais, iguais e sucessivas, no valor mínimo de R\$ 1.000,00, vencíveis no último dia útil dos três meses subsequentes ao de encerramento do período de apuração a que corresponder, observando que:

- a) sobre a 1ª quota não há acréscimos legais;
- b) sobre a 2ª quota há juros de 1%;
- c) sobre a 3ª quota há juros SELIC do mês anterior, mais 1 %.

**Nota:**

*Nos casos de incorporação, fusão ou cisão e de extinção da pessoa jurídica pelo encerramento da liquidação, o imposto devido deverá ser pago até o último dia útil do mês subsequente ao do evento, não sendo possível a divisão em quotas.*

Fundamentação: art. 5º da Lei nº 9.430 de 1996.

## VI - Alguns Casos Específicos

Neste tópico retrataremos algumas especificidades decorrentes da atividade da pessoa jurídica.

**Nota:**

*Sobre Sociedade em Conta de Participação (SCP), ou Consórcio de empresas, vide nossos Roteiros específicos.*

### VI.1 - Venda de Veículos Usados

A empresa optante pelo lucro presumido que tenha como objeto social, declarado em seus atos constitutivos, a compra e venda de veículos automotores, nas operações de venda de veículos usados, adquiridos para revenda, inclusive quando recebidos como parte do pagamento do preço de venda de veículos novos ou usados, computarão na determinação mensal das bases de cálculo do imposto de renda e da contribuição social, o valor apurado segundo o regime aplicável às operações de consignação.

Assim, será computada como base de cálculo a diferença entre o valor pelo qual o veículo usado houver sido alienado, constante da nota fiscal de venda, e o seu custo de aquisição, constante da nota fiscal de entrada.

Com relação ao percentual a ser aplicado para determinação do lucro presumido, a legislação, no entanto, é omissa. A Secretaria da Receita Federal do Brasil, através das respostas emitidas por suas superintendências, tem equiparado a venda de veículos usados à operação de consignação, aplicando à base de cálculo o percentual de 32% para presunção do lucro. Neste sentido, por exemplo, a Solução de Consulta nº 66/2005 da 8ª Região Fiscal, abaixo reproduzida:

*"Processo de Consulta nº 66/05*

*Órgão: Superintendência Regional da Receita Federal - SRRF / 8a. Região Fiscal*

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ*

*Ementa: VENDA DE VEÍCULOS USADOS. EQUIPARAÇÃO A OPERAÇÕES DE CONSIGNAÇÃO. Nas operações de*

venda de veículos usados, adquiridos para revenda, inclusive quando recebidos como parte do pagamento do preço de venda de veículos novos ou usados, o valor a ser computado na determinação das bases de cálculo do IRPJ será apurado segundo o regime aplicável às operações de consignação. Na determinação da base de cálculo estimada ou presumida do IRPJ pelas pessoas jurídicas que tenham como objeto social, declarado em seus atos constitutivos, a compra e a venda de veículos automotores, a receita bruta das operações de venda de veículos usados, adquiridos para revenda, será a diferença entre o valor de alienação, constante da nota fiscal de venda, e o custo de aquisição do veículo, constante da nota fiscal de entrada. Para fins de determinação da base de cálculo estimada ou presumida do IRPJ incidente nas operações de venda de veículos usados, adquiridos para revenda, aplica-se o percentual de 32% sobre a receita bruta, definida nos termos acima.

*Dispositivos Legais: Lei nº 9.716, de 1998, art. 5º; Lei nº 9.249, de 1995, art. 15; Decreto nº 3.000, de 1999, art. 519 e Instrução Normativa SRF nº 152, de 1998, arts. 1º e 2º. (...)*

HAMILTON FERNANDO CASTARDO - CHEFE

(Data da Decisão: 21.3.2005/15.04.2005)"

Exemplo:

Receita da venda de veículos no trimestre R\$ 200.000,00 (-) Valor total pago pelos veículos vendidos no trimestre R\$ 180.000,00 (=) Receita auferida (equiparada à consignação) R\$ 20.000,00. Se for só esta a receita auferida no trimestre, o lucro presumido será assim determinado: R\$ 20.000,00 X 32% (conforme Solução de Consulta acima) = R\$ 6.400,00. O imposto de renda será calculado à alíquota geral de 15% sobre R\$ 6.400,00 = R\$ 960,00.

Fundamentação: Art. 5º da Lei nº 9.716 de 1998.

## **VI.2 - Instituição de Ensino Superior que Tenha Aderido ao PROUNI - Isenção**

A instituição de ensino superior que aderiu regularmente ao Programa Universidade para Todos - Prouni está isenta do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas no período de vigência indicado no Termo de Adesão firmado junto ao Ministério da Educação, observadas as disposições da Lei nº 11.096/2005, do Decreto nº 5.493/2005, da Portaria MEE nº 3.268/2004 e da Instrução Normativa SRF nº 456/2004.

A isenção recairá sobre o lucro decorrente da realização de atividades de ensino superior, proveniente de cursos de graduação ou cursos sequenciais de formação específica.

A instituição de ensino deverá apurar o lucro da exploração referente às atividades sobre as quais recaia a isenção.

Considera-se lucro da exploração o lucro líquido do período de apuração, antes de deduzida a provisão para a CSLL e a provisão para o imposto de renda, ajustado pela exclusão dos seguintes valores:

- a) da parte das receitas financeiras que exceder às despesas financeiras;
- b) dos rendimentos e prejuízos das participações societárias;
- c) dos resultados não-operacionais; e
- d) do valor baixado de reserva de reavaliação, nos casos em que o valor realizado dos bens objeto da reavaliação tenha sido registrado como custo ou despesa operacional e a baixa da reserva tenha sido efetuada em contrapartida à conta de:
  - d1) receita não-operacional; ou
  - d2) patrimônio líquido, não computada no resultado do mesmo período de apuração.

As variações monetárias serão consideradas, para efeito de cálculo do lucro da exploração, como receitas ou despesas financeiras, conforme o caso.

Como haverá incentivo fiscal calculado com base no lucro da exploração, as instituições optantes pelo Prouni que tenham receitas de outros cursos que não os cursos superiores, estão impedidas de optar pelo lucro presumido a partir do ano-calendário de 2005.

**Nota:**

*Para adesão ao Programa Universidade para Todos - Prouni, a instituição de ensino superior deverá comprovar estar em regularidade fiscal em relação aos tributos e contribuições federais administrados pela Receita Federal do Brasil. Para as instituições que aderiram ao Programa até 31 de dezembro de 2006, a comprovação poderá ser efetuada, excepcionalmente, até 31 de dezembro de 2008 (Art. 1º, parágrafo único, da Lei nº 11.128/2005, com alteração dada pelo artigo nº 131 da Lei nº 11.196).*

Fundamentação: Art. 8º da Lei nº 11.096 de 2005; Instrução Normativa SRF nº 456 de 2004; art. 1º da Lei nº 11.128 de 2005.

## **VII - Distribuição de Lucros**

Como regra geral poderá ser distribuído o valor da base de cálculo do imposto (lucro presumido), diminuída de todos os impostos e contribuições a que estiver sujeita a pessoa jurídica. Veja que a Instrução Normativa SRF nº 93/97 inova ao se referir a "todos os impostos" como diminuição do lucro presumido, semeando dúvida em relação ao alcance da expressão. As instruções anteriores mandavam deduzir o IRPJ e a CSLL e as contribuições ao PIS e a COFINS.

Autoriza-se a distribuição do lucro presumido apurado no trimestre, no decorrer do próprio ano-calendário. Anteriormente, a Instrução Normativa 51/95, art. 34, § 3º, só permitia a distribuição com o benefício fiscal após a entrega da declaração.

Se o lucro apurado na contabilidade for superior ao presumido, pode-se distribuir o lucro contábil sem incidência de imposto para o beneficiário.

Distribuição de lucros por conta de período-base não encerrado

A Instrução Normativa SRF nº 93/97, diferentemente da Instrução Normativa SRF nº 11/96 (art. 51), expressamente autoriza a distribuição de lucros por conta de período-base não encerrado para as três modalidades de tributação (lucro real, presumido ou arbitrado).

O valor adiantado deve ser comparado com o lucro apurado na contabilidade, sendo que os eventuais excessos devem ser:

- a) imputados aos lucros acumulados ou reservas de lucros de exercícios anteriores, ficando sujeita à incidência do imposto de renda calculado segundo o disposto na legislação específica, com acréscimos legais;
- b) inexistindo lucros acumulados ou reservas de lucros em montante suficiente, a parcela excedente será submetida à tributação nos termos do art. 3º, § 4º, da Lei nº 7.713, de 1988, com base na tabela progressiva a que se refere o art. 3º da Lei nº 9.250/95, de 1995.

Para as empresas tributadas pelo lucro presumido ou arbitrado, a interpretação conjunta dos § 3º, § 7º e § 8º, do artigo 48 da referida Instrução Normativa, autoriza extrair a seguinte cronologia de procedimentos:

Primeiro passo: faz-se o confronto entre o valor adiantado com a respectiva base de cálculo líquida. Não havendo excesso, não há repercussão fiscal.

Segundo passo: se a base de cálculo líquida não absorver o adiantamento, repete-se o confronto com o lucro contábil para encontrar o efetivo excesso.

Terceiro passo: não havendo escrituração, o excesso apurado em relação à base de cálculo líquida (= primeiro passo) será tributado pela tabela progressiva.

Fundamentação: Art. 10 da Lei nº 9.249 de 1995; art. 48 da Instrução Normativa SRF nº 93 de 1997.

### **VII.1 - Multa na Distribuição de Lucros**

A nova redação dada ao art. 32 da Lei nº 4.357/64, pelo art. 17 da Lei nº 11.051/2004, estabelece que as pessoas jurídicas, enquanto estiverem em débito, não garantido, para com a União e suas autarquias de Previdência e Assistência Social, por falta de recolhimento de imposto, taxa ou contribuição, no prazo legal, não poderão distribuir quaisquer bonificações a seus acionistas nem dar ou atribuir participação de lucros a seus sócios ou quotistas, bem como a seus diretores e demais membros de órgãos dirigentes, fiscais ou consultivos.

A inobservância da regra proibitiva importará em multa que será imposta:

- a) às pessoas jurídicas que distribuírem ou pagarem bonificações ou remunerações, em montante igual a 50% (cinquenta por cento) das quantias distribuídas ou pagas indevidamente; e
- b) aos diretores e demais membros da administração superior que receberem as importâncias indevidas, em montante igual a 50% (cinquenta por cento) dessas importâncias.

As multas de "a" e "b" ficam limitadas, cada uma, a 50% (cinquenta por cento) do valor total do débito não garantido da pessoa jurídica.

Fundamentação: Art. 32 da Lei nº 4.357 de 1964.

## **VIII - Omissão de Receitas**

Verificada a omissão de receita e havendo opção válida pelo lucro presumido, a autoridade fiscal determinará o valor do IRPJ a ser lançado de acordo com as regras deste regime de incidência.

No caso de pessoa jurídica com atividades diversificadas, não sendo possível a identificação da atividade a que se refere a

receita omitida, esta será adicionada àquela a que corresponder o percentual mais elevado.

O valor da receita omitida será considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da CSLL, da contribuição para a seguridade social - COFINS e da contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP.

Fundamentação: Art. 24 da Lei nº 9.249 de 1995.

## **IX - Obrigações Acessórias**

Além da obrigação de pagar o tributo (obrigação principal), os contribuintes em geral também estão sujeitos a obrigações de fazer. São as denominadas Obrigações Acessórias, que em detrimento às obrigações principais, não se referem ao pagamento de tributo.

Neste tópico veremos as principais obrigações acessórias a que as empresas optantes pelo Lucro Presumido estão sujeitas.

### **IX.1 - Escrituração**

A pessoa jurídica habilitada à opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido deverá manter :

- a) escrituração contábil nos termos da legislação comercial;
- b) Livro Registro de Inventário, no qual deverão constar registrados os estoques existentes no término do ano-calendário;
- 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, bem como os documentos e demais papéis que serviram de base para escrituração comercial e fiscal.

A empresa que optar por não manter escrituração contábil (procedimento não recomendado) deverá manter livro Caixa, no qual deverá estar escriturada toda a movimentação financeira, inclusive bancária.

**Nota:**

*A adoção somente de livro caixa, com desprezo à contabilidade, não nos é recomendada pelo fato de que tão somente a lei fiscal dispensa a sua manutenção. As leis comerciais e falimentares, entre outras, não prevêm tal dispensa.*

Fundamentação: Art. 45 da Lei nº 8.981 de 1995; art. 1.179 e seguintes do Código Civil.

#### **IX.1.1 - Escrituração do Livro Caixa no Adoção do Regime de Caixa**

Muito embora não seja o procedimento recomendado, neste subtópico trataremos dos procedimentos para a empresa que adota o regime de caixa, e não mantém escrituração contábil.

Dessa forma, a empresa que não mantiver escrituração contábil, deverá:

- a) emitir a nota fiscal quando da entrega do bem ou direito ou da conclusão do serviço;
- b) indicar, no livro Caixa, em registro individual, a nota fiscal a que corresponder cada recebimento;
- c) computar 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, os valores recebidos adiantadamente, por conta de venda de bens ou direitos ou da prestação de serviços; e
- d) considerar como recebimento do preço ou de parte deste, até o seu limite, os valores recebidos, a qualquer título, do adquirente do bem ou direito ou do contratante dos serviços.

**Nota:**

*O cômputo da receita em período de apuração posterior ao do recebimento sujeitará a empresa 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 da legislação vigente.*

Fundamentação: Instrução Normativa SRF nº 104 de 1998.

#### **IX.1.2 - Escrituração Contábil na Adoção do Regime de Caixa**

A empresa que mantiver escrituração contábil na forma da legislação comercial, e tiver adotado o regime de caixa, deverá controlar os recebimentos de suas receitas em conta específica, na qual, em cada lançamento, será indicada a nota fiscal a que corresponder o recebimento.

Fundamentação: Instrução Normativa SRF nº 104 de 1998.

### **IX.2 - Declarações e Demonstrativo**

Além da escrituração, há outro tipo de obrigações acessórias: as que se consubstanciam em dever de prestar informações. Nesse sentido, o fisco federal exige das empresas optantes pelo Lucro Presumido, as seguintes declarações e demonstrativos (no que se refere a obrigações próprias):

- a) DIPJ - Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica;
- b) DCTF - Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais Mensal;
- c) DACON - Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais.

**Nota:**

*Além desses itens, há outros decorrentes de retenções na fonte, ou ainda, decorrentes de atividades específicas (ex.: DIRF e DIMOB).*

**Nota:**

*Consulte em nossa página Roteiros específicos sobre essas obrigações acessórias.*

---