

Publicado em nosso site em 13/01/2009

IRPJ - Lucro Real - Roteiro de Procedimentos Atualizado até 13 de janeiro de 2009

Roteiro - Federal - 2009/3809

Sumário

- I - Introdução
 - I.1 - Imposto sobre a Renda
 - I.2 - Regimes de Apuração do IRPJ
- II - Quem pode optar
 - II.1 - Empresas obrigadas ao Lucro Real
- III - Procedimentos para opção
 - III.1 - Prazo e forma de opção
 - III.2 - Situações Especiais
 - III.2.1 - Desenquadramento do SIMPLES Federal e Nacional
 - III.2.2 - Obrigatoriedade de Tributação pelo Lucro Real
- IV - Regras gerais de apuração
 - IV.1 - Periodicidade - Anual e Trimestral
 - IV.2 - Formas de cálculo
 - IV.3 - Fato gerador
 - IV.4 - Regime de Competência
 - IV.5 - Base de cálculo
 - IV.5.1 - Apuração ao final do período (Real trimestral e anual)
 - IV.5.1.1 - Ajustes
 - IV.5.1.1.1 - Adições
 - IV.5.1.1.2 - Exclusões e Compensações
 - IV.5.2 - Apuração mensal (Real Anual)
 - IV.5.2.1 - Recolhimento por estimativa
 - IV.5.2.1.1 - Percentuais reduzidos para pequenos prestadores de serviço
 - IV.5.2.1.2 - Tabela prática de percentuais
 - IV.5.2.1.3 - Serviços hospitalares
 - IV.5.2.1.4 - Demais receitas e ganhos de capital
 - IV.5.2.1.5 - Valores que não são acrescidos à base de cálculo da estimativa mensal
 - IV.5.2.2 - Recolhimento por meio de balanço de redução ou suspensão
 - IV.6 - Alíquota
 - IV.7 - Deduções e compensações
 - IV.8 - Ajuste anual em 31 de dezembro ou na data de encerramento das atividades
 - IV.8.1 - Aproveitamento das estimativas mensais
 - IV.9 - Forma e prazos para pagamento
 - IV.9.1 - IR apurado por estimativa ou por balanços de redução ou suspensão (Lucro Real Anual)
 - IV.9.2 - IR apurado por meio de balanços trimestrais (Lucro Real Trimestral)
 - IV.9.2.1 - Divisão em quotas

IV.9.3 - Pagamento do saldo do ajuste anual

IV.10 - Exemplos

- Ficha Estimativas
- Ficha ajuste Anual
- Ficha Estimativas
- Ficha Ajuste Anual

IV.11 - Lucro Real Trimestral X Lucro Real Anual

V - Restituição ou compensação de saldo anual negativo

VI - Falta ou insuficiência nos pagamentos mensais por estimativa

VII - Obrigações acessórias

VII.1 - Escrituração

VII.2 - Declaração e demonstrativos

VIII - Anexo - Regras específicas

- Regras especiais relacionadas ao momento de reconhecimento das receitas e apuração da base de cálculo
- Variações cambiais
- Contratos a Longo Prazo
- Bens do Ativo Permanente - Vendas a Longo Prazo
- Atividade Imobiliária
- Operações com Veículos Usados
- Base de Cálculo das Instituições Financeiras, Seguradoras e Entidades de Previdência Privada
- Instituição de ensino superior que tenha aderido ao PROUNI - Isenção
- Adições e exclusões - Casos pontuais
- Provisões - Dedutibilidade
- Perdas no Recebimento de Créditos
- Tributos e Multas por Infrações Fiscais
- Fundo de Garantia do Tempo de Serviço
- Contraprestações de Arrendamento Mercantil
- Juros Sobre o Capital Próprio
- Remuneração dos Sócios, Diretores ou Administradores e Titulares de Empresas Individuais e Conselheiros Fiscais e Consultivos
- Serviços Assistenciais e Benefícios Previdenciários a Empregados e Dirigentes
- Prejuízos por Desfalque, Apropriação Indébita e Furto
- Despesas de Propaganda

I - Introdução

Neste Roteiro trataremos sobre a tributação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ, pelo regime do Lucro Real, apurado com base no lucro líquido do exercício, e ajustado pelas adições e exclusões ditas pela legislação do Imposto de Renda.

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.

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 e o Simples Nacional (destinado às micro e pequenas empresas).

Nota:

Atente-se que o fato de o Lucro Presumido não incidir sobre o lucro propriamente dito, não quer dizer que 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

Todas as pessoas jurídicas podem optar pelo Lucro Real, sendo que algumas delas são obrigadas a esse regime - ficando, portanto, impedidas a se enquadrarem no Lucro Presumido ou no Simples Nacional. Assim, independentemente de qualquer condição, atividade, ou faturamento, todas as empresas podem optar pelo Lucro Real, lembrando ainda, que algumas, serão obrigadas a esse regime.

II.1 - Empresas 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\$ 48.000.000,00, ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a doze meses (R\$ 4.000.000,00 por mês de atividade);
- 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, 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.

- c) 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.

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

g) 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;

h) que sejam Sociedade de Propósito Específico formada por Microempresas e Empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional.

Nota:

Frisamos que mesmo as empresas não obrigadas ao Lucro Real, podem optar por este regime, por mera opção.

Fundamentação: art. 14 da Lei nº 9.718 de 1998; art. 22 da Instrução Normativa SRF nº 93 de 1997; § 2º, inciso IV do art. 56 da Lei Complementar nº 123 de 2006.

III - Procedimentos para opção

III.1 - Prazo e forma de opção

A legislação prevê a forma de opção para os casos de recolhimento por estimativa, que é feita mediante pagamento do imposto correspondente ao mês de janeiro ou de início de atividade.

Também há previsão legal para a opção pelo Lucro Presumido, que é feita através do pagamento da primeira quota ou quota única do IRPJ, correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário.

Dessa forma, a opção pelo Lucro Real poderá ser efetuada:

- quando do recolhimento do imposto correspondente ao mês de janeiro ou ao mês de início de atividade (seja por estimativa ou por balanço de redução ou suspensão);
- quando do recolhimento do imposto apurado trimestralmente, correspondente ao 1º trimestre ou ao trimestre de início de atividade.

Atente-se que no caso de balanço com prejuízo, a formalização da opção fica postergada para o primeiro recolhimento devido no ano.

Seguem códigos de recolhimento (campo 4 do DARF):

CÓDIGO	REGIME DE TRIBUTAÇÃO
5993	IRPJ - PJ NÃO OBRIGADAS AO LUCRO REAL - ESTIMATIVA MENSAL
3373	IRPJ - PJ NÃO OBRIGADAS AO LUCRO REAL - BALANÇO TRIMESTRAL
0220	IRPJ - PJ OBRIGADAS AO LUCRO REAL - ENTIDADES NÃO FINANCEIRAS - BALANÇO TRIMESTRAL
2362	IRPJ - PJ OBRIGADAS AO LUCRO REAL - ENTIDADES NÃO FINANCEIRAS - ESTIMATIVA MENSAL
1599	IRPJ - PJ OBRIGADAS AO LUCRO REAL - ENTIDADES FINANCEIRAS - BALANÇO TRIMESTRAL
2319	IRPJ - PJ OBRIGADAS AO LUCRO REAL - ENTIDADES FINANCEIRAS - ESTIMATIVA MENSAL

O art. 14 da Instrução Normativa SRF nº 93 de 1997 dispõe que no caso de lançamento de ofício, no decorrer do ano-calendário, será observada a forma de apuração da base de cálculo do imposto adotada pela pessoa jurídica, que deverá ser comunicada pela pessoa jurídica em atendimento à intimação específica do Auditor-Fiscal do Tesouro Nacional. Na falta de atendimento à intimação no prazo nela consignado, o Auditor-Fiscal do Tesouro Nacional procederá à aplicação da multa de ofício sobre o valor apurado com base nas regras do recolhimento por estimativa.

Quando a pessoa jurídica mantiver escrituração contábil de acordo com a legislação comercial e fiscal, inclusive a escrituração do LALUR, demonstrando a base de cálculo do imposto relativa a cada trimestre, o lançamento será efetuado com base nas regras do lucro real trimestral.

Nota:

1. A opção formalizada, é irrevogável por todo o ano-calendário.

2. Ainda que o pagamento da estimativa referente ao mês de janeiro tenha sido efetuado após o prazo de vencimento a opção é válida.

Fundamentação: Parágrafo único do art. 3º da Lei nº 9.430 de 1996; § 2º do art. 26 da Lei nº 8.981 de 1995.

III.2 - Situações Especiais

III.2.1 - 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 real com o pagamento do imposto referente ao mês ou ao trimestre civil 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 pelo Lucro Real trimestral, 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 Real, ao efetuar o recolhimento do IRPJ correspondente ao mês de junho (2º trimestre), utilizando um DARF com o código 3373 ou 0220 conforme o caso.

Por outro lado, caso o regime escolhido pela empresa excluída do SIMPLES seja o lucro real anual, ocorrendo o desenquadramento do SIMPLES com efeitos a partir de junho, tal empresa deverá exercer sua opção pelo Real com o recolhimento referente ao mês de junho - que deverá ocorrer em julho. O código de recolhimento, nesse caso, será o 5993 ou o 2362 (vide lista dos códigos acima).

III.2.2 - 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.

Fundamentação: Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 5 de 31.10.2001.

IV - Regras gerais de apuração

IV.1 - Periodicidade - Anual e Trimestral

O Lucro Real comporta duas periodicidades: anual e trimestral.

Como regra, o imposto de renda das pessoas jurídicas é devido trimestralmente, e por opção, é possível a apuração anual.

No Real trimestral, o imposto será determinado por períodos de apuração encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário. No Real Anual deve-se apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano.

É importante ressaltar que o recolhimento por estimativas, ou ainda, por meio de balanço de redução ou suspensão, corresponde ao Lucro Real Anual, muito embora os recolhimentos sejam mensais.

Fundamentação: art. 1º e 2º da Lei nº 9.430 de 1996.

IV.2 - Formas de cálculo

A apuração do IR pelo Lucro Real poderá ser feito das seguintes formas:

- a) Real trimestral - sempre por meio de balanço trimestral;
- b) Real anual - por meio de estimativas mensais ou por meio de balanço de suspensão ou de redução, e ainda com a apuração do Lucro Real Anual ao final do período de apuração.

IV.3 - Fato gerador

Conforme vimos, o CTN determina que o fato gerador do imposto de renda é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda. Em que pese a polêmica doutrinária que envolve esse termo, podemos afirmar que o imposto passa a ser exigível a partir do momento em que se deu o acréscimo patrimonial - auferimento do lucro.

IV.4 - Regime de Competência

De acordo com o regime de competência, as receitas e despesas devem ser apropriadas ao período em função de sua

incorrência e da vinculação da despesa à receita, independentemente de seus reflexos no caixa.

De fato, o art. 25 da Lei nº 8.981 de 1995 determina:

"A partir de 1º de janeiro de 1995, o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive das equiparadas, será devido à medida em que os rendimentos, ganhos e lucros forem sendo auferidos."

A observância desse regime é obrigatória quando se trata de Lucro Real, ou seja, o lucro líquido (base para a apuração do IR), deve necessariamente, ser apurado em conformidade com o regime de competência.

Nota:

1. *Vide exemplo de aplicação do regime de competência no tópico relativo à base de cálculo.*

2. *Diferentemente do Lucro Real, no Lucro Presumido é possível a apuração do IR com base no regime de caixa.*

Fundamentação: §4º, §5º, §6º e §7º do art. 6º e inciso XI do art. 67 do Decreto-Lei nº 1.598 de 1977; art. 177 da Lei nº 6.404 de 1976; art. 25 da Lei nº 8.981 de 1995.

IV.5 - Base de cálculo

O elemento mais complexo da apuração do Lucro Real é a base de cálculo. Em linhas gerais podemos dizer que a base de cálculo corresponderá ao lucro líquido do período (lucro contábil), ajustado pelas adições, exclusões e compensações determinadas e autorizadas pela legislação do Imposto de Renda. Em decorrência das diferentes formas de apuração do imposto, vamos analisar cada uma delas separadamente.

IV.5.1 - Apuração ao final do período (Real trimestral e anual)

Os procedimentos aqui tratados servirão tanto para a apuração do Lucro Real Anual em 31 de dezembro, como para a apuração do Lucro Real Trimestral em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro.

A base de cálculo para a apuração do lucro real trimestral, e também para o lucro real anual a ser calculado em 31 de dezembro, é o próprio Lucro Real, que corresponde ao lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação do Imposto de Renda

Determina ainda a legislação, que a determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das disposições das leis comerciais, ou seja, via contabilidade, e observando o regime de competência. O lucro líquido do período de apuração é a soma algébrica do lucro operacional, dos resultados não operacionais, e das participações.

Os valores que, por competirem a outro período de apuração, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do período de apuração, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período de apuração competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente.

Com a extinção da correção monetária das demonstrações financeiras a partir de 1996, os valores controlados na parte "B" do Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR, existentes em 31 de dezembro de 1995, somente serão atualizados monetariamente até essa data, ainda que venham a ser adicionados, excluídos ou compensados em períodos de apuração posteriores.

Fundamentação: Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º; Lei nº 8.981, de 1995, art. 37, § 1º; Lei nº 9.249, de 1995, art. 6º e art. 4º; Lei nº 7.450, de 1985, art. 18.

IV.5.1.1 - Ajustes

Conforme já mencionado, após a apuração do lucro líquido com base na contabilidade, para fins de apuração da base de cálculo do IR, há que se efetuar os ajustes. Trata-se de adições e exclusões, todas escrituradas no LALUR.

Os registros contábeis que forem necessários para a observância de preceitos da lei tributária relativos à determinação do lucro real, quando não devam, por sua natureza exclusivamente fiscal, constar da escrituração comercial, ou forem diferentes dos lançamentos dessa escrituração, serão feitos no LALUR ou em livros auxiliares (art. 270 RIR/99).

Assim, valores lançados na contabilidade, que diminuem o lucro, mas que pela legislação do IR são indedutíveis, devem ser adicionados ao resultado, pelo LALUR.

Da mesma forma, valores que foram acrescentados ao resultado contábil, mas que pela legislação não devem compor a base de cálculo do IR, serão excluídos no LALUR.

IV.5.1.1.1 - Adições

De acordo com o art. 249 do RIR/99, na determinação do lucro real, serão adicionados ao lucro líquido do período de apuração:

- a) os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;
- b) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que devam ser computados na determinação do lucro real.

Nota:

Conforme o art. 299 do RIR/99 são operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47). São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa. As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa. Aplicam-se aos custos e despesas operacionais as disposições sobre dedutibilidade de rendimentos pagos a terceiros (Lei nº 4.506, de 1964, art. 45, § 2º).

Incluem-se nas adições (parágrafo único do art. 249):

- a) ressalvadas as disposições especiais, as quantias tiradas dos lucros ou de quaisquer fundos ainda não tributados para aumento do capital, para distribuição de quaisquer interesses ou destinadas a reservas, quaisquer que sejam as designações que tiverem, inclusive lucros suspensos e lucros acumulados;
- b) os pagamentos efetuados à sociedade civil de prestação de serviços de profissão regulamentada quando esta for controlada, direta ou indiretamente, por pessoas físicas que sejam diretores, gerentes, controladores da pessoa jurídica que pagar ou creditar os rendimentos, bem como pelo cônjuge ou parente de primeiro grau das referidas pessoas (pai, mãe, filho(a), sogro(a), genro ou nora);

Nota:

Pagamento a Pessoa Física Vinculada

Conforme dispõe o art. 302 do RIR/99, os pagamentos, de qualquer natureza, a titular, sócio ou dirigente da pessoa jurídica, ou a parente dos mesmos, poderão ser impugnados pela autoridade lançadora, se o contribuinte não provar:

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

II - no caso de outros rendimentos ou pagamentos, a origem e a efetividade da operação ou transação.

Incluem-se entre os pagamentos aqui referidos as despesas feitas, direta ou indiretamente, pelas empresas, com viagens ao exterior, equiparando-se os gerentes a dirigentes de firma ou sociedade.

No caso de empresa individual, a autoridade lançadora poderá impugnar as despesas pessoais do titular da empresa que não forem expressamente previstas na lei como deduções admitidas, se ele não puder provar a relação da despesa com a atividade da empresa.

- c) gratificações ou participações no resultado, atribuídas aos dirigentes ou administradores da pessoa jurídica;
- d) os encargos de depreciação, apropriados contabilmente, correspondentes ao bem já integralmente depreciado em virtude de gozo de incentivos fiscais previstos na legislação, a partir do momento em que a depreciação utilizada via Lalur atingir 100% do custo de aquisição do bem;

Nota:

Depreciação de Bens do Ativo Imobilizado

Dedutibilidade (art. 305 RIR/99)

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

Somente será permitida depreciação de bens móveis e imóveis intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso III).

Em qualquer hipótese, o montante acumulado das quotas de depreciação não poderá ultrapassar o custo de aquisição do bem.

O valor não depreciado dos bens sujeitos à depreciação, que se tornarem imprestáveis ou caírem em desuso, importará redução do ativo imobilizado.

Taxa Anual de Depreciação

A Secretaria da Receita Federal publicou através da IN SRF nº 162 de 1998 o prazo de vida útil admissível, em condições normais ou médias, para cada espécie de bem, ficando assegurado ao contribuinte o direito de computar a quota efetivamente adequada às condições de depreciação de seus bens, desde que faça a prova dessa adequação, quando adotar taxa diferente.

No caso de dúvida, o contribuinte ou a autoridade lançadora do imposto poderá pedir perícia do Instituto Nacional de Tecnologia, ou de outra entidade oficial de pesquisa científica ou tecnológica, prevalecendo os prazos de vida útil recomendados por essas instituições, enquanto os mesmos não forem alterados por decisão administrativa superior ou por sentença judicial, baseadas, igualmente, em laudo técnico idôneo.

Quando o registro do imobilizado for feito por conjunto de instalação ou equipamentos, sem especificação suficiente para permitir aplicar as diferentes taxas de depreciação de acordo com a natureza do bem, e o contribuinte não tiver elementos para justificar as taxas médias adotadas para o conjunto, será obrigado a utilizar as taxas aplicáveis aos bens de maior vida útil que integrem o conjunto.

Depreciação Acelerada Contábil

Em relação aos bens móveis, poderão ser adotados, em função do número de horas diárias de operação, os seguintes coeficientes de depreciação acelerada:

I - um turno de oito horas - 1,0;

II - dois turnos de oito horas - 1,5;

III - três turnos de oito horas - 2,0.

Esse encargo será registrado na escrituração comercial e não no LALUR.

Depreciação Acelerada Incentivada

Com o fim de incentivar a implantação, renovação ou modernização de instalações e equipamentos, poderão ser adotados coeficientes de depreciação acelerada, a vigorar durante prazo certo para determinadas indústrias ou atividades (Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, § 5º).

A quota de depreciação acelerada, correspondente ao benefício, constituirá exclusão do lucro líquido, devendo ser escriturada no LALUR.

O total da depreciação acumulada, incluindo a normal e a acelerada, não poderá ultrapassar o custo de aquisição do bem.

A partir do período de apuração em que for atingido o custo de aquisição, o valor da depreciação normal, registrado na escrituração comercial, deverá ser adicionado ao lucro líquido para efeito de determinar o lucro real.

O saldo das quotas de depreciação acelerada incentivada, registradas no LALUR, será adicionado ao lucro líquido do período de apuração em que ocorrer a baixa.

- e) as perdas incorridas em operações iniciadas e encerradas no mesmo dia (day-trade), realizadas em mercado de renda fixa ou variável, exceto as apuradas por instituição financeira, sociedade de seguro, de previdência e de capitalização, sociedade corretora de títulos, valores mobiliários e câmbio, sociedade distribuidora de títulos e valores mobiliários ou sociedade de arrendamento mercantil (art. 771 do RIR/99);
- f) as despesas com alimentação de sócios, acionistas e administradores, salvo se esses valores forem tributados como remuneração indireta na pessoa física;
- g) as contribuições não compulsórias, exceto as destinadas a custear seguros e planos de saúde, e benefícios complementares assemelhados aos da previdência social, instituídos em favor dos empregados e dirigentes da pessoa jurídica;
- h) as doações, exceto as referidas logo abaixo (arts. 365 e 371 do RIR/99);

Nota:

DOAÇÕES DEDUTÍVEIS

Todas as doações regra geral são indedutíveis, com exceção das seguintes, que poderão deduzir o lucro real:

I - as efetuadas às instituições de ensino e pesquisa cuja criação tenha sido autorizada por lei federal e que preencham os requisitos dos incisos I e II do art. 213 da Constituição, até o limite de um e meio por cento do lucro operacional, antes de computada a sua dedução;

II - as doações, até o limite de dois por cento do lucro operacional da pessoa jurídica, antes de computada a sua dedução, efetuadas a entidades civis, legalmente constituídas no Brasil, sem fins lucrativos, que prestem serviços gratuitos em benefício de empregados da pessoa jurídica doadora e respectivos dependentes (ex.: grêmios e associações para empregados), ou em benefício da comunidade onde atuem, observadas as seguintes regras:

II.1. as doações, quando em dinheiro, serão feitas mediante crédito em conta corrente bancária diretamente em nome da entidade beneficiária;

II.2. a pessoa jurídica doadora manterá em arquivo, à disposição da fiscalização, declaração, segundo modelo aprovado pela Secretaria da Receita Federal, fornecida pela entidade beneficiária, em que esta se compromete a aplicar integralmente os recursos recebidos na realização de seus objetivos sociais, com identificação da pessoa física responsável pelo seu cumprimento, e a não distribuir lucros, bonificações ou vantagens a dirigentes, mantenedores ou associados, sob nenhuma forma ou pretexto;

II.3. a entidade civil beneficiária deverá ser reconhecida de utilidade pública por ato formal de órgão competente da União, exceto quando se tratar de entidade que preste exclusivamente serviços gratuitos em benefício de empregados da pessoa jurídica doadora e respectivos dependentes, ou em benefício da comunidade onde atuem.

III. relativamente aos valores efetivamente contribuídos em favor de projetos culturais ou artísticos, na forma da regulamentação do Programa Nacional de Apoio à Cultura - PRONAC (não se aplicando a dedutibilidade aos dispêndios com doações e patrocínios na produção cultural dos segmentos de que trata o art. 476 do RIR/99 - projetos especiais relativos ao incentivo cultural ou artístico).

- i) as despesas com brindes (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso VII);
- j) o valor da contribuição social sobre o lucro líquido - CSLL, registrado como custo ou despesa operacional (Lei nº 9.316, de 22 de novembro de 1996, art. 1º, caput e parágrafo único);
- l) as perdas apuradas nas operações realizadas nos mercados de renda variável e de swap, que excederem os ganhos auferidos nas mesmas operações (exceto perdas decorrentes de operações de cobertura - hedge);

m) importâncias declaradas como pagas ou creditadas a título de comissões, bonificações, gratificações ou semelhantes, quando não for indicada a operação ou a causa que deu origem ao rendimento e quando o comprovante do pagamento não individualizar o beneficiário do rendimento.

Nota:

Holding

Dispõe o art. 31 da Lei nº 11.727 de 23.06.2008 - Eficácia a partir de 1º.01.2009:

"Art. 31. A pessoa jurídica que tenha por objeto exclusivamente a gestão de participações societárias (holding) poderá diferir o reconhecimento das despesas com juros e encargos financeiros pagos ou incorridos relativos a empréstimos contraídos para financiamento de investimentos em sociedades controladas.

§ 1º A despesa de que trata o caput deste artigo constituirá adição ao lucro líquido para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido e será controlada em livro fiscal de apuração do lucro real.

§ 2º As despesas financeiras de que trata este artigo devem ser contabilizadas individualizadamente por controlada, de modo a permitir a identificação e verificação em separado dos valores diferidos por investimento.

§ 3º O valor registrado na forma do § 2º deste artigo integrará o custo do investimento para efeito de apuração de ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação do investimento."

IV.5.1.1.2 - Exclusões e Compensações

Na determinação do lucro real, poderão ser excluídos do lucro líquido do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 3º):

- a) os valores cuja dedução seja autorizada pela legislação e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do período de apuração;
- b) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que não sejam computados no lucro real;
- c) o prejuízo fiscal apurado em períodos de apuração anteriores, limitada a compensação a trinta por cento do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões, desde que a pessoa jurídica mantenha os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do prejuízo fiscal utilizado para compensação.

Também poderão ser excluídos:

- a) os rendimentos e ganhos de capital nas transferências de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária, quando auferidos pelo desapropriado (CF, art. 184, § 5º);
- b) os dividendos anuais mínimos distribuídos pelo Fundo Nacional de Desenvolvimento (Decreto-Lei nº 2.288, de 1986, art. 5º, e Decreto-Lei nº 2.383, de 1987, art. 1º);
- c) os juros produzidos pelos Bônus do Tesouro Nacional - BTN e pelas Notas do Tesouro Nacional - NTN, emitidos para troca voluntária por Bônus da Dívida Externa Brasileira, objeto de permuta por dívida externa do setor público, registrada no Banco Central do Brasil, bem assim os referentes aos Bônus emitidos pelo Banco Central do Brasil, para os fins previstos no art. 8º do Decreto-Lei nº 1.312, de 15 de fevereiro de 1974;
- d) os juros reais produzidos por Notas do Tesouro Nacional - NTN, emitidas para troca compulsória no âmbito do Programa Nacional de Privatização - PND, controlados na parte "B" do LALUR, os quais deverão ser computados na determinação do lucro real no período do seu recebimento (Lei nº 8.981, de 1995, art. 100);
- e) a parcela das perdas adicionadas relativas às perdas nas apurações de swap, a qual poderá, nos períodos de apuração subsequentes, ser excluída do lucro real até o limite correspondente à diferença positiva entre os ganhos e perdas decorrentes das operações realizadas nos mercados de renda variável e operações de swap (Lei nº 8.981, de 1995, art. 76, § 5º).

Compensação de Prejuízos Fiscais

O prejuízo compensável é o apurado na demonstração do lucro real e registrado no LALUR (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 64, § 1º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 6º, e parágrafo único).

A compensação poderá ser total ou parcial, em um ou mais períodos de apuração, à opção do contribuinte, observado o limite de 30% que trataremos mais adiante.

A absorção, mediante débito à conta de lucros acumulados, de reservas de lucros ou capital, ao capital social, ou à conta de sócios, matriz ou titular de empresa individual, de prejuízos apurados na escrituração comercial do contribuinte não prejudica seu direito à compensação de prejuízos fiscais.

Prejuízos Fiscais Acumulados até 31 de dezembro de 1994 e Posteriores

O prejuízo fiscal apurado a partir do encerramento do ano-calendário de 1995 poderá ser compensado, cumulativamente

com os prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões, observado o limite máximo, para compensação, de trinta por cento do referido lucro líquido ajustado (Lei nº 9.065, de 1995, art. 15).

Nota:

É necessária a manutenção dos livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do montante do prejuízo fiscal utilizado para compensação.

Os saldos de prejuízos fiscais existentes em 31 de dezembro de 1994 são passíveis de compensação, independente do prazo previsto na legislação vigente à época de sua apuração.

O limite de 30% não se aplica à hipótese de que trata o inciso I do art. 470 - empresas beneficiadas pelo Befiex.

Prejuízos Não Operacionais

Os prejuízos não operacionais, apurados pelas pessoas jurídicas, a partir de 1º de janeiro de 1996, somente poderão ser compensados com lucros da mesma natureza, observado o limite de 30% do lucro do período ajustado.

Consideram-se não operacionais os resultados decorrentes da alienação de bens ou direitos do ativo permanente.

Essa restrição não se aplica em relação às perdas decorrentes de baixa de bens ou direitos do ativo permanente em virtude de terem se tornado imprestáveis, obsoletos ou caído em desuso, ainda que posteriormente venham a ser alienados como sucata.

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 se lhe aplicando o limite de 30%.

Mudança de Controle Societário e de Ramo de Atividade

A pessoa jurídica não poderá compensar seus próprios prejuízos fiscais se entre a data da apuração e da compensação houver ocorrido, cumulativamente, modificação de seu controle societário e do ramo de atividade (Decreto-Lei nº 2.341, de 29 de junho de 1987, art. 32).

Incorporação, Fusão e Cisão

A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida (Decreto-Lei nº 2.341, de 1987, art. 33).

No caso de cisão parcial, a pessoa jurídica cindida poderá compensar os seus próprios prejuízos, proporcionalmente à parcela remanescente do patrimônio líquido (Decreto-Lei nº 2.341, de 1987, art. 33, parágrafo único).

Sociedade em Conta de Participação - SCP

O prejuízo fiscal apurado por Sociedade em Conta de Participação - SCP somente poderá ser compensado com o lucro real decorrente da mesma SCP.

É vedada a compensação de prejuízos fiscais e lucros entre duas ou mais SCP ou entre estas e o sócio ostensivo.

Nota:

Sobre regras específicas das SCP, vide Instrução Normativa SRF nº 179 de 1987.

IV.5.2 - Apuração mensal (Real Anual)

Conforme mencionamos, a tributação pelo Lucro Real Anual implica cálculos mensais, seja por meio de estimativas, ou ainda, pos balanços de redução ou suspensão. A seguir, veremos as regras gerais para efetuarmos esses cálculos.

IV.5.2.1 - Recolhimento por estimativa

Receita Bruta

Considerando que o cálculo por estimativa tem início apurando a receita bruta mensal, começaremos conceituando-a, em conformidade com a legislação do Imposto de Renda.

Ficam compreendidos na incidência do imposto de renda 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 que decorram de ato ou negócio, que, pela sua finalidade, tenha os mesmos efeitos do previsto na norma específica de incidência do imposto de renda.

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. Atente-se que a venda de qualquer bem da empresa, incluindo mercadorias, produtos, serviços, equipamentos, imóveis, direitos, mediante transferência de titularidade e com pagamento ou promessa de pagamento, configura a realização da receita - ensejando então tributação pelo IR.

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.

Na receita bruta não se incluem:

- a) as vendas canceladas e as devoluções de vendas (§ 1º do art. 5º da Instrução Normativa SRF nº 93 de 1997);
- b) os descontos incondicionais concedidos;
- c) os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário, a exemplo do IPI.

Nota:

1. *Vendas canceladas correspondem à anulação de valores registrados como receita bruta de vendas e serviços.*
2. *Descontos incondicionais são parcelas redutoras do preço de venda, quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos.*

Lembramos que o ICMS de obrigação própria da empresa, destacado na Nota Fiscal não pode ser deduzido, enquanto que o ICMS cobrado do adquirente, a título de substituição tributária, não integra a receita bruta.

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.

Regime de Competência

Conforme vimos em tópico específico, o regime de competência é sempre obrigatório quando se trata de Lucro Real. Dessa forma, na apuração da base de cálculo, as receitas serão consideradas no período em que auferidas, de acordo com o regime de competência, pouco importando o momento em que tais receitas serão recebidas pela pessoa jurídica.

Exemplo:

Empresa com atividade comercial tributada pelo Lucro Real Anual realiza venda no valor de R\$ 10.000,00 no mês de maio de 2x08.

- data de emissão da nota: 15 maio de 2x08
- prazo para pagamento concedido ao comprador/cliente: 60 dias

Considerando o regime de competência, essa receita deverá compor a base de cálculo do mês de maio de 2x08 - não importando, portanto, o mês do efetivo recebimento dessa receita.

Percentuais para cálculo

Nos recolhimentos por estimativa, a base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação sobre a receita bruta auferida na atividade operacional, dos seguintes percentuais:

- a) comércio e Indústria: 8,0% (oito por cento);
- b) serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, desde que a prestadora destes serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária - Anvisa: 8,0% (oito por cento);
- c) transporte de carga: 8,0% (oito por cento);
- d) revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural: 1,6% (um inteiro e seis décimos por cento);
- e) prestação de serviços em geral, exceto serviços hospitalares indicados na letra "b": 32% (trinta e dois por cento);
- f) intermediação de negócios: 32% (trinta e dois por cento);
- g) administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza: 32% (trinta e dois por cento);
- h) 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): 32% (trinta e dois por cento);
- i) demais serviços de transporte (exceto o de carga): 16% (dezesesseis por cento); e
- j) 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. 51 da Lei nº 7.450 de 1985; art. 31 da Lei nº 8.981 de 1995; art. 29 da Lei nº 11.727 de 2008; art. 15 da Lei nº 9.249 de 1995; art. 2º da Lei nº 10.209 de 2001.

IV.5.2.1.1 - Percentuais reduzidos para pequenos prestadores de serviço

A base de cálculo mensal do imposto de renda das pessoas jurídicas prestadoras de serviços em geral, exceto serviços hospitalares, de transporte, e aqueles prestados por sociedades prestadoras de serviços de profissões legalmente regulamentadas, 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 mensalmente (Lei nº 9.250/95, art. 40).

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 da estimativa não recolhida, apurada em relação a cada mês 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.5.2.1.2 - 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 pelo percentual de redução	
Serviços de transporte de cargas	8,0		
Sobre a receita bruta dos serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, desde que a prestadora destes serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Anvisa	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 (IN SRF nº 390/2004, até 02 de fevereiro de 2004: 8%).	32,0	16,0
Sobre a receita bruta das empresas financeiras, sendo ainda autorizadas, Atenas para Serviços hospitalares deduzções da receita bruta. Ver art. 29 da Decreto nº 81.051/05 Instrução Normativa SRF nº 1/05 do I/R Receita Federal se pronunciado e alterado seu posicionamento diversas vezes.	16,0	-

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:

- auxílio diagnóstico e terapia;
- patologia clínica;
- imagenologia;
- anatomia patológica e citopatologia;
- medicina nuclear;
- 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%:

- estar organizado sob a forma de sociedade empresária;
- 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.5.2.1.4 - Demais receitas e ganhos de capital

Encontrada a base de cálculo pela aplicação do percentual sobre a receita bruta da atividade, com as exclusões admitidas, serão a ela acrescidos, integralmente, no mês em que forem auferidos, os ganhos de capital, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não compreendidas na atividade.

Dentre essas receitas, podemos citar:

- os rendimentos auferidos nas operações de mútuo realizadas entre pessoas jurídicas controladoras, controladas, coligadas ou interligadas, exceto se a mutuária for instituição autorizada a funcionar pelo Banco Central do Brasil;
- os ganhos de capital auferidos na alienação de participações societárias permanentes em sociedades coligadas e controladas, e de participações societárias que permaneceram no ativo da pessoa jurídica até o término do ano-calendário

seguinte ao de suas aquisições;

- c) os ganhos auferidos em operações de cobertura (hedge) realizadas em bolsas de valores, de mercadorias e de futuros ou no mercado de balcão;
- d) a receita de locação de imóvel, quando não for esse o objeto social da pessoa jurídica, deduzida dos encargos necessários à sua percepção;
- e) os juros equivalentes à taxa do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic) para títulos federais, acumulada mensalmente, relativos a impostos e contribuições a serem restituídos ou compensados;
- f) 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;
- g) os ganhos de capital auferidos na devolução de capital em bens e direitos.

Fundamentação: Lei nº 8.981 de 1995, art. 32; art. 4º da Instrução Normativa SRF nº 93 de 1997.

Ganhos de capital

O ganho de capital, nas alienações de bens do ativo permanente e de ouro não considerado ativo financeiro, corresponderá à diferença positiva verificada entre o valor da alienação e o respectivo valor contábil.

Fundamentação: Lei nº 8.981 de 1995, art. 32.

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.

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.

No caso de ouro, não considerado ativo financeiro, o valor contábil corresponde ao custo de aquisição.

Nota:

1. *A não comprovação dos custos pela pessoa jurídica implicará adição integral da receita à base de cálculo do imposto de renda devido mensalmente.*
2. *O ganho de capital auferido na venda de bens do ativo permanente para recebimento do preço, no todo ou em parte, após o término do ano-calendário seguinte ao da contratação deverá integrar a base de cálculo do imposto de renda mensal, podendo, para efeito de determinar o lucro real, ser computado na proporção da parcela do preço recebida em cada mês.*

Cálculo do Ganho de Capital

O cálculo do ganho de capital deve ser feito da seguinte forma:

$$\text{Valor de alienação} - \text{valor contábil} = \text{ganho de capital}$$

Esse valor, deverá ser acrescido por inteiro à base de cálculo do lucro real estimado.

Fundamentação: art. 17 da Lei nº 9.249 de 1995; art. 33 do Decreto-Lei nº 1.598 de 1977; art. 4º da Instrução Normativa SRF nº 93 de 1997.

IV.5.2.1.5 - Valores que não são acrescidos à base de cálculo da estimativa mensal

Não serão acrescidos à base de cálculo da estimativa mensal:

- a) os rendimentos e ganhos líquidos produzidos por aplicação financeira de renda fixa e de renda variável, quando já tiverem sofrido tributação;
- b) as recuperações de créditos que não representem ingressos de novas receitas;
- c) a reversão de saldo de provisões, salvo as para créditos de liquidação duvidosa constituídas antes de 1997, as para pagamento de férias, as para pagamento de décimo-terceiro salário e as reservas técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência complementar;

- d) os lucros e dividendos decorrentes de participações societárias avaliadas pelo custo de aquisição e a contrapartida do ajuste por aumento do valor de investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial;
- e) os juros sobre o capital próprio pagos ou creditados por outra pessoa jurídica;
- f) o imposto não cumulativo cobrado destacadamente do comprador ou contratante, do qual o vendedor dos bens seja mero depositário.

Fundamentação: art. 7º da Instrução Normativa SRF nº 93 de 1997; § 1º do art. 32 da Lei nº 8.981 de 1995.

IV.5.2.2 - Recolhimento por meio de balanço de redução ou suspensão

A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso, ou ainda, demonstrando haver prejuízo fiscal no período.

Para tanto, os balanços ou balancetes:

- a) deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no livro Diário;

Nota:

1. A transcrição no livro Diário deverá ocorrer até a data fixada para pagamento do imposto do respectivo mês, ou seja, até o último dia útil do mês subsequente ao mês de referência.

2. Sobre transcrição da Demonstração do Lucro Real no LALUR, veja a seguir.

- b) somente produzirão efeitos para determinação da parcela do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro devidos no decorrer do ano-calendário.

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

Inclusive o pagamento correspondente ao mês de janeiro pode ser feito com base em balanços, e havendo prejuízo não haverá recolhimento, ficando, portanto postergada a opção pelo Lucro Real Anual.

Esses balanços podem ser chamados de balanços mensais acumulados, pois são sempre levantados considerando o primeiro mês do período (normalmente janeiro). Serão de redução quando reduzirem o valor do imposto ao montante correspondente à diferença positiva entre o imposto devido no período em curso, e a soma do imposto de renda pago, correspondente aos meses do mesmo ano-calendário; e de suspensão, quando o valor do imposto devido, calculado com base no lucro real do período em curso, é igual ou inferior à soma do imposto de renda pago, correspondente aos meses do mesmo ano-calendário (não ensejando, portanto, recolhimento de Imposto de Renda - suspendendo o recolhimento do IR).

Atente-se ainda, que a diferença verificada, correspondente ao imposto de renda pago a maior, no período abrangido pelo balanço de suspensão, não poderá ser utilizada para reduzir o montante do imposto devido em meses subsequentes do mesmo ano-calendário, calculado com base na estimativa.

Periodicidade

Os balanços de redução ou suspensão devem ser levantados sempre considerando o dia 1º de janeiro do ano em curso, ou a data de início de atividades.

Assim, o balanço do mês de fevereiro, deve abranger os meses de janeiro e fevereiro. O balanço do mês de março, considerará os meses de janeiro, fevereiro e março, e assim por diante. Ou seja, o balanço é acumulado, e não restringe-se ao mês em questão.

O levantamento desses balanços é sempre alternativo ao cálculo e recolhimento pelas estimativas, de forma que a cada mês, sempre fica a critério da empresa calcular por essa forma, ou por estimativa.

Ajustes

O resultado do período em curso deverá ser ajustado por todas as adições determinadas e exclusões e compensações admitidas pela legislação do imposto de renda, exceto, nos balanços ou balancetes levantados de janeiro a novembro, as seguintes adições:

- a) os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior;
- b) as parcelas a que se referem os arts. 18, § 7º; 19, § 7º e 22, § 3º da Lei nº. 9.430/96, quais sejam, excessos calculados com base nos preços de transferência (importação, exportação, e juros).

Avaliação de estoques

Para fins de determinação do resultado, a pessoa jurídica deverá promover, ao final de cada período de apuração, levantamento e avaliação de seus estoques, segundo a legislação específica, dispensada a escrituração do livro Registro de Inventário.

A empresa que possuir registro permanente de estoques, integrado e coordenado com a contabilidade, somente estará

obrigada a ajustar os saldos contábeis, pelo confronto com a contagem física, ao final do ano-calendário ou no encerramento do período de apuração, nos casos de incorporação, fusão, cisão ou encerramento de atividade.

Transcrição da Demonstração do Lucro Real no LALUR

A demonstração do lucro real relativa ao período abrangido pelos balanços ou balancetes mensais, deverá ser transcrita no Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR, observando-se o seguinte:

- a) a cada balanço ou balancete levantado para fins de suspensão ou redução do imposto de renda, o contribuinte deverá determinar um novo lucro real para o período em curso, desconsiderando aqueles apurados em meses anteriores do mesmo ano-calendário;
- b) as adições, exclusões e compensações, computadas na apuração do lucro real, correspondentes aos balanços ou balancetes, deverão constar, discriminadamente, na Parte A do LALUR, para fins de elaboração da demonstração do lucro real do período em curso, não cabendo nenhum registro na Parte B do referido Livro.

Nota:

O registro na parte B do LALUR somente deverá ocorrer ao final do período, em 31 de dezembro.

Imposto apurado e Imposto pago - Comparação

Após a apuração do IR por meio do balanço mensal acumulado, é necessário comparar o total apurado com o imposto já pago durante o ano.

Para tanto, considera-se:

- a) imposto devido no período em curso, o resultado da aplicação da alíquota do imposto sobre o lucro real, acrescido do adicional, e diminuído, quando for o caso, dos incentivos fiscais de dedução e de isenção ou redução;
- b) imposto de renda pago, a soma dos valores correspondentes ao imposto de renda:
 - b.1) pago mensalmente;
 - b.2) retido na fonte sobre receitas ou rendimentos computados na determinação do lucro real do período em curso, inclusive o relativo aos juros sobre o capital próprio;
 - b.3) pago sobre os ganhos líquidos;
 - b.4) pago a maior ou indevidamente em anos-calendário anteriores.

Dessa forma, o resultado da comparação poderá ser:

- a) o imposto já pago ou retido durante o ano é superior ou igual ao imposto apurado no balanço - nesse caso, não haverá IR a ser recolhido para o mês em questão;
- b) o imposto pago ou retido durante o ano é menor do que o IR apurado no balanço - nesse caso, haverá recolhimento dessa diferença, por meio de DARF.

Fundamentação: art. 34 da Lei nº 8.981 de 1995; art. 10 a 13 da Instrução Normativa SRF nº 93 de 1997.

Exemplo:

1) Estimativas, inclusive adicional, recolhidas com base na receita bruta:

- a) janeiro R\$ 15.000,00
- b) fevereiro, R\$ 20.000,00

2) O valor da estimativa e adicional, com base na receita bruta e acréscimos, referente ao mês de março, a ser recolhida até 30 de abril, seria de R\$ 30.000,000.

3) Levantando-se um balanço ou balancete ao final de março, compreendendo o resultado do período de janeiro a março, verificou-se que o imposto de renda efetivamente devido pelo lucro real, mais adicional, no período seria de R\$ 45.000,00.

Dessa forma, comparando o resultado do balanço - R\$ 45.000,00, com o total pago durante o ano - R\$ 35.000,00, teremos um balanço de redução: o recolhimento referente a março, que pela estimativa seria de R\$ 30.000,00, passa a ser de R\$ 10.000,00.

Fica claro que esse balanço de acompanhamento, levantado ao final de março, antecipa os efeitos do balanço de ajuste a ser levantado em dezembro, isto é, em março a empresa demonstra que teria quitado toda obrigação do período em curso.

Como esses balanços de acompanhamento servem apenas para reduzir ou suspender o pagamento mensal com base na receita bruta, se, ao contrário, um deles apontar um valor superior ao do pagamento que deveria ser feito com base na receita bruta, neste mês, ele poderá ser desconsiderado, a fim de permitir o pagamento no exato valor do imposto incidente sobre a receita bruta (estimativa).

IV.6 - Alíquota

Sobre a base de cálculo apurada segundo as formas acima explicitadas, aplicaremos a alíquota de 15%.

Contudo, além da alíquota de 15%, é devido o adicional do imposto de renda, à alíquota de 10% (dez por cento) sobre a parcela da base de cálculo que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) por mês.

Assim, teremos:

- aplicação da alíquota de 15% sobre o total da base de cálculo;
- aplicação da alíquota de 10% sobre o que exceder a R\$ 20.000,00 por mês, ou R\$ 60.000,00 por trimestre, dependendo da periodicidade.

Nota:

O valor do adicional será recolhido integralmente, não sendo permitidas quaisquer deduções.

Fundamentação: art. 3º da Lei nº 9.249 de 1995.

IV.7 - Deduções e compensações

A pessoa jurídica poderá deduzir do imposto apurado no mês:

- Incentivos fiscais:

Incentivo Fiscal	Limite de Dedução Individual	Limite de Dedução Global	Fundamento Legal
PAT(Programa de Alimentação do Trabalhador)	4% do IRPJ sem o adicional	4% para os PDTI, PDTA aprovados após 3 de junho de 1993 e PAT	Lei nº 6.321 de 1976Lei nº 9.532 de 1997(e alterações)
PDTI(Programas de Desenvolvimento Tecnológico Industrial)PDTA(Programas de Desenvolvimento Agropecuário)Aprovados após 1993	4% do IRPJ sem o adicional		Lei nº 8.661 de 1993Lei nº 9.532 de 1997Lei nº 11.196 de 2005Lei nº 11.196 de 2005(e alterações)
PDTI(Programas de Desenvolvimento Tecnológico Industrial)Aprovados até 3 de junho de 1993	8% do IRPJ sem o adicional	8% para os PDTI, aprovados até 3 de junho de 1993 e PAT	Decreto-Lei nº 2.433 de 1988Lei nº 7.988 de 1989Lei nº 8.661 de 1993Lei nº 11.196 de 2005Lei nº 11.196 de 2005(e alterações)
Funcines(Fundos de Financiamento da Indústria Cinematográfica Nacional)	3% do IRPJ sem o adicional	4% para atividade cultural ou artística e atividade audiovisual, inclusive os relativos à aquisição de quotas de Funcines	Medida Provisória nº 2.228-1 de 2001Lei nº 11.329 de 2006Medida Provisória nº 2.228-1 de 2001Lei nº 11.437 de 2006(e alterações)
Atividade Audiovisual	3% do IRPJ sem o adicional		Lei nº 8.685 de 1993Lei nº 9.323 de 1996Lei nº 9.532 de 1997Medida Provisória nº 2.228-1 de 2001Lei nº 11.329 de 2006Lei nº 11.437 2006(e alterações)
Atividades Culturais ou Artísticas	4% do IRPJ sem o adicional		Lei nº 8.313 de 1991Lei nº 9.249 de 1995Lei nº 9.532 de 1997Medida Provisória nº 1.739-19 de 1999Medida Provisória nº 2.189-49 de 2001(e alterações)
Fundos dos Direitos da Criança e do Adolescente	1% do IRPJ sem o adicional	Não está submetido à limitação global	Lei nº 8.069 de 1990Lei nº 8.242 de 1991Lei nº 9.249 de 1995(e alterações)

Programa Empresa Cidadã			Lei nº 11.770 de 2008O Programa Empresa Cidadã produzirá efeitos a partir do 1º dia do exercício seguinte ao da inclusão do montante da renúncia fiscal ao projeto de lei orçamentária a ser elaborado pelo Poder Executivo.
Atividades de Caráter Desportivo	1% do IRPJ sem o adicional	Não está submetido à limitação global	Lei nº 11.438 de 2006Lei nº 11.472 de 2007(e alterações)

b) o imposto de renda pago ou retido na fonte sobre receitas que integraram a base de cálculo do imposto devido;

Nota:

No caso de apuração por estimativa não poderá ser deduzido o imposto de renda retido na fonte sobre rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa e de renda variável ou pago sobre os ganhos líquidos, pois esses rendimentos não integraram a base de cálculo da estimativa (ver exceção para entidades financeiras).

c) o imposto de renda pago indevidamente em períodos anteriores, desde que formalizado por meio de Declaração de Compensação.

No caso de levantamento de balanço, poderão também ser deduzidos:

- o imposto pago no exterior, até 31 de janeiro do ano-calendário subsequente, relativo a lucros disponibilizados, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior durante o ano-calendário, computados no balanço ou balancete de suspensão ou redução do mês de dezembro do ano-calendário;
- o valor do imposto de renda devido em meses anteriores do ano-calendário, apurado sobre a base de cálculo estimada ou com base em balanço ou balancete de suspensão ou redução.

IV.8 - Ajuste anual em 31 de dezembro ou na data de encerramento das atividades

As pessoas jurídicas que optaram pelo lucro real anual, com recolhimentos mensais por estimativa, pura ou monitoradas (balanços mensais), deverão apurar o lucro real anual em 31 de dezembro, com a finalidade de determinar o imposto efetivamente devido no ano-calendário. Tal apuração deve ser feita em conformidade com as regras do tópico IV.5.1 - Apuração ao final do período.

Lembramos que diferentemente, no Lucro Real Trimestral, cada trimestre corresponde a um período definitivo - não havendo ajuste posterior.

Nos casos de incorporação, fusão, cisão ou extinção da pessoa jurídica, a apuração do lucro real será efetuada na data do evento.

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

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

Na apuração do lucro real anual ou do período de atividades no ano-calendário, a pessoa jurídica deverá observar toda a legislação aplicável ao Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, consolidada no Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 1999 e constante de atos legais, regulamentares e normativos posteriores à sua edição.

IV.8.1 - Aproveitamento das estimativas mensais

A pessoa jurídica poderá deduzir do imposto e adicional apurado em 31 de dezembro, correspondente ao ajuste anual, o valor:

- correspondente às estimativas efetivamente pagas;
- correspondente a pagamento de parcelamento de valor de imposto apurado, no transcorrer do ano-calendário, sobre a base de cálculo estimada, pago até a data prevista para a entrega da DCTF que informar o resultado do ajuste anual.

Considera-se estimativa efetivamente paga, o valor do imposto devido, apurado segundo as normas aplicáveis, extinto por meio de:

- a) pagamento efetuado em Darf;
- b) dedução do valor do imposto de renda retido ou pago sobre as receitas que integraram a base de cálculo mensal;
- c) dedução de valores recolhidos mensalmente aos fundos Finor, Finam e Funres, até o limite permitido no balanço de 31 de dezembro do ano-calendário, observado os percentuais e limites previsto na legislação;
- d) compensação de valores pagos a maior ou indevidamente - por meio de entrega da Declaração de Compensação;
- e) compensação de valores relativos ao saldo negativo de imposto de renda de anos-calendário anteriores;
- f) outras compensações solicitadas por meio de processo administrativo; e
- g) compensação de valores, autorizada por decisão judicial transitada em julgado.

IV.9 - Forma e prazos para pagamento

IV.9.1 - IR apurado por estimativa ou por balanços de redução ou suspensão (Lucro Real Anual)

O imposto mensal apurado sobre a base de cálculo estimada, ou por meio de balanço de redução ou suspensão, inclusive o relativo ao mês de dezembro, deverá ser pago até o último dia útil do mês subsequente àquele a que se referir, mediante DARF, observados os seguintes Códigos:

- a) 5993 para pessoas jurídicas não obrigadas ao lucro real;
- b) 2362 para pessoas jurídicas obrigadas ao lucro real; e
- c) 2319 para entidades financeiras.

IV.9.2 - IR apurado por meio de balanços trimestrais (Lucro Real Trimestral)

O imposto de renda devido, apurado ao final de cada trimestre, será pago em quota única, até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração, por meio de DARF com os seguintes códigos:

- a) 3373 para pessoas jurídicas não obrigadas ao Lucro Real;
- b) 0220 para pessoas jurídicas obrigadas ao Lucro Real;
- c) 1599 para entidades financeiras.

IV.9.2.1 - Divisão em quotas

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 do encerramento do período de apuração a que corresponder.

Nenhuma quota poderá ter valor inferior a R\$ 1.000,00 (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.

As quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados 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 um por cento no mês do pagamento.

A primeira quota ou quota única, quando paga até o vencimento, não sofrerá acréscimos.

Exemplos:

Supondo que o IR do trimestre corresponde a R\$ 3.900,00, podemos dividir o pagamento em até três quotas, da seguinte forma:

Valor total: R\$ 3.900,00

Valor principal de cada quota: R\$ 1.300,00 (3 quotas)

Segunda quota: $1.300,00 + 1\% (13,00) = 1313,00$

Terceira quota: $1.300,00 + 1\% (13,00) + \text{SELIC maio 2008 } (0,88\% - 11,44) = \text{R\$ } 1.324,44$

Vencimentos:

1ª quota - 30 de abril de 2008

2ª quota - 30 de maio de 2008

3ª quota - 30 de junho de 2008

IV.9.3 - Pagamento do saldo do ajuste anual

O saldo do imposto de renda apurado em 31 de dezembro do ano-calendário deverá ser pago em quota única até o último dia útil do mês de março do ano subsequente, acrescido de juros equivalentes à taxa SELIC, acumulada mensalmente, calculados a partir de 1º de fevereiro até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.

Ou seja, o pagamento do saldo de ajuste efetuado até 31 de janeiro, não terá acréscimo de juros.

Deverão ser utilizados os seguintes Códigos no campo 04 do DARF:

- 2456 para pessoas jurídicas não obrigadas ao lucro real;
- 2430 para pessoas jurídicas obrigadas ao lucro real; e
- 2390 para entidades financeiras.

Exemplo:

Considerando que o valor do saldo de ajuste corresponde a R\$ 5.000,00, e considerando ainda, que se refere à apuração encerrada em 31 de dezembro de 2007, teremos as seguintes possibilidades:

- pagamento até 31 de janeiro de 2008: R\$ 5.000,00
- pagamento até 29 de fevereiro de 2008: R\$ 5.000,00 + 1% = R\$ 5.050,00
- pagamento até 31 de março de 2008: R\$ 5.000,00 + 0.80% (selic fevereiro) + 1% = R\$ 5.090,00

IV.10 - Exemplos

A) Recolhimentos por balanços mensais

Fatos:

- Pessoa jurídica tributada pelo lucro real anual, com recolhimentos mensais por estimativa, calculada com base em balanços ou balancetes mensais de suspensão ou redução.
- Atividade: prestação de serviços de engenharia.
- Nossa PJ iniciou atividades em 1º de outubro de 2007, decorrente de uma cisão.

A base de cálculo mensal foi apurada em balanços mensais acumulados nos meses de outubro, novembro e dezembro e teve, para efeitos didáticos, os seguintes valores (lucro real) R\$ 30.000,00 em outubro; R\$ 60.000,00 em novembro e R\$ 90.000,00 em dezembro.

A empresa tem direito a R\$ 100,00 de incentivos fiscais em cada um dos três meses do período.

Sofreu retenção de imposto de renda na fonte de R\$ 500,00 em outubro, R\$ 400,00 em novembro e R\$ 300,00 em dezembro.

Compensou créditos relativos a saldo da declaração de 2006 que lhe foi transferido pela cindida nos valores de R\$ 300,00 em outubro, R\$ 200,00 em novembro e R\$ 100,00 em dezembro.

Pagou em DARF os valores de outubro, novembro e dezembro, nas seguintes datas e valores: R\$ 4.600,00 em 30/11/07; R\$ 4.800,00 em 31/12/07 e R\$ 5.000,00 em 31/01/08.

- *Ficha Estimativas*

Cálculo do Imposto de Renda Mensal por Estimativa (Balanço Mensal de Acompanhamento)	OUT	NOV	DEZ
APURAÇÃO			
Base de Cálculo do Imposto de Renda	30.000,00	60.000,00	90.000,00
Imposto à Alíquota de 15%	4.500,00	9.000,00	13.500,00
Adicional	1.000,00	2.000,00	3.000,00
Dedução de Incentivos Fiscais	100,00	200,00	300,00
Imposto de Renda Devido em Meses Anteriores	0,00	5.400,00	10.800,00
Imposto de Renda Retido na Fonte	500,00	400,00	300,00
Imposto de Renda a Pagar	4.900,00	5.000,00	5.100,00

PAGAMENTO			
Imposto de Renda (DARF)	4.600,00	4.800,00	5.000,00
Compensações	300,00	200,00	100,00
Saldo de Imposto de Renda a Pagar	0,00	0,00	0,00

- Ficha ajuste Anual

Cálculo do Imposto de Renda sobre o Lucro Real - AJUSTE	
APURAÇÃO	
Imposto à Alíquota de 15%	13.500,00
Adicional	3.000,00
Dedução de Incentivos Fiscais	300,00
Imposto de Renda Retido na Fonte	
Imposto de Renda Mensal por Estimativa	16.200,00
Imposto de Renda a Pagar (Ajuste)	0,00
PAGAMENTO	
Imposto de Renda (DARF - Código 0211)	0,00
Compensações	0,00
Saldo de Imposto de Renda a Pagar	0,00

Nota:

O Imposto pago por estimativa de R\$ 16.200,00 corresponde à soma:

a) dos valores pagos em DARF = R\$ 14.400,00

b) do imposto de renda na fonte = R\$ 1.200,00

c) das compensações = R\$ 600,00

B) Recolhimentos por estimativas

Fatos:

1) Pessoa jurídica tributada pelo lucro real anual, com recolhimentos mensais por estimativa, calculada com base na receita bruta, sem balanços de suspensão ou redução (estimativa pura).

2) Nossa PJ iniciou atividades em 1º de outubro de 2007, resultante de uma cisão.

A base de cálculo da estimativa (receita bruta X percentual + demais resultados e ganhos de capital) nos meses de outubro, novembro e dezembro tem o mesmo valor R\$ 30.000,00;

A empresa tem direito a R\$ 100,00 de incentivos fiscais em cada um dos três meses do período;

Sofreu retenção de imposto de renda na fonte de R\$ 500,00 em outubro, R\$ 400,00 em novembro e R\$ 300,00 em dezembro;

Compensou créditos relativos a saldo da declaração de 2006 que lhe foi transferido pela cindida nos valores de R\$ 300,00 em outubro, R\$ 200,00 em novembro e R\$ 100,00 em dezembro;

Pagou em DARF as estimativas de outubro, novembro e dezembro, nas seguintes datas e valores: R\$ 4.600,00 em 30/11/07; R\$ 4.800,00 em 31/12/07 e R\$ 5.000,00 em 31/01/08; e

Para efeitos didáticos, consideramos que no ajuste (balanço anual de 31.12.2007) apurou lucro real de R\$ 90.000,00, igual a soma das bases de cálculos mensais das estimativas.

- Ficha Estimativas

Cálculo do Imposto de Renda Mensal por Estimativa	OUT	NOV	DEZ
APURAÇÃO			
Base de Cálculo do IRPJ	30.000,00	30.000,00	30.000,00
Imposto à Alíquota de 15%	4.500,00	4.500,00	4.500,00
Adicional	1.000,00	1.000,00	1.000,00
Dedução de Incentivos Fiscais	100,00	100,00	100,00

IR Devido em Meses Anteriores	-	-	-
IRRF	500,00	400,00	300,00
Imposto de Renda a Pagar	4.900,00	5.000,00	5.100,00
PAGAMENTO			
Imposto de Renda (DARF)	4.600,00	4.800,00	5.000,00
Compensações	300,00	200,00	100,00
Saldo de IRPJ a Pagar	0,00	0,00	0,00

- *Ficha Ajuste Anual*

Cálculo do Imposto de Renda sobre o Lucro Real - AJUSTE	
APURAÇÃO	
Imposto à Alíquota de 15%	13.500,00
Adicional	3.000,00
Dedução de Incentivos Fiscais	300,00
Imposto de Renda Retido na Fonte	-
Imposto de Renda Mensal por Estimativa	16.200,00
Imposto de Renda a Pagar (Ajuste)	0,00
PAGAMENTO	
Imposto de Renda (DARF - Código 0211)	0,00
Compensações	0,00
Saldo de Imposto de Renda a Pagar	0,00

Nota:

O imposto pago por estimativa de R\$ 16.200,00 corresponde à soma:

a) dos valores pagos em DARF = R\$ 14.400,00

b) do imposto de renda na fonte = R\$ 1.200,00

c) das compensações = R\$ 600,00

IV.11 - Lucro Real Trimestral X Lucro Real Anual

Um dos momentos importantes para as empresas tributadas pelo Lucro Real, é a escolha da periodicidade (trimestral ou anual). Tal escolha, corresponde a um dos mecanismos de planejamento tributário.

Por ser definitiva, a apuração trimestral, dependendo da sazonalidade do faturamento, ou até do descompasso que se verifica em algumas atividades, entre a efetivação das despesas e o ingresso das receitas, podem ocorrer resultados negativos em determinado trimestre que não se compensará automaticamente com resultados positivos de trimestres posteriores por conta da chamada "trava" de 30% na compensação de prejuízos fiscais.

Por isso, a melhor forma de apuração do imposto de renda devido em cada ano-calendário, para as empresas não optantes pelo lucro presumido ou obrigadas à apuração do lucro real, na maioria das vezes, é a apuração anual, com recolhimentos mensais calculados por estimativa (antecipação).

Essa sistemática, das estimativas mensais monitoradas, tem ainda a vantagem de permitir o ajuste das antecipações calculadas com base na receita bruta e acréscimos, mediante balanços ou balancetes mensais de acompanhamento do resultado do período em curso, além de permitir a compensação de prejuízos gerados no decorrer do ano-calendário.

O ajuste final é feito em 31 de dezembro de cada ano, ou na data de encerramento das atividades e nos eventos de incorporação, fusão ou cisão, mediante apuração do lucro real.

Exemplo:

Considerando uma empresa que apurou no 1º trimestre um prejuízo no montante de R\$ 4.626,00, para escolher entre o lucro real trimestral e o anual há que se considerar a previsão de resultado para os demais meses do ano. Se considerarmos por

exemplo que no 2º trimestre haverá um lucro de R\$ 10.000,00, podemos verificar que:

Lucro do trimestre: R\$ 10.000,00

Cálculo do limite para compensação de prejuízo anterior: R\$ 10.000,00X 30% = R\$ 3.000,00

Prejuízo do período anterior: R\$ 4.626,00

Excedente de prejuízo não aproveitável: R\$ 1.626,00

Neste caso, é melhor para a empresa ser optante pelo lucro real anual, pois no trimestral, haverá um impedimento de compensação no valor de R\$ 1.626,00, enquanto que no real anual, a totalidade do prejuízo é automaticamente absorvida pelos lucros dos meses posteriores, até dezembro do ano-calendário.

Assim, neste caso:

Abril, maio e junho	Prejuízo compensável	IR devido
Real trimestral	R\$ 3.000,00	R\$ 1.050,00
Real anual	R\$ 4.626,00	R\$ 806,10

Dessa forma, considerando não só o que apuramos no 1º trimestre, mas também os resultados dos meses posteriores, concluímos que neste exemplo, é mais benéfica a tributação pelo lucro real anual.

V - Restituição ou compensação de saldo anual negativo

O saldo do imposto negativo de renda apurado em 31 de dezembro do ano-calendário, poderá ser compensado a partir do mês de janeiro do ano-calendário subsequente ao do encerramento do período de apuração, assegurada a alternativa de requerer a restituição.

Nos termos do Ato Declaratório SRF nº 3/2000, os valores devidos com base na receita bruta e acréscimos ou em balanço ou balancete de suspensão ou redução pagos até o último dia útil do mês subsequente a que se referir, relativos aos meses de janeiro a novembro, que excederem o valor devido em 31 de dezembro do ano-calendário, no ajuste anual, serão atualizados pelos juros equivalentes à taxa SELIC, acumulada mensalmente, calculados a partir de 1º de janeiro do ano-calendário subsequente até o mês anterior ao da compensação ou restituição e de um por cento relativamente ao mês em que a compensação ou restituição estiver sendo efetuada.

A compensação e/ou restituição do valor do saldo negativo somente poderá ser feita após o pagamento dos valores devidos mensalmente com base na receita bruta e acréscimos ou em balanço ou balancete de suspensão ou redução, não podendo ser compensados, a partir de 1º de janeiro do ano-calendário subsequente, valores que não tenham sido pagos até 31 de dezembro do ano-calendário.

Exemplo:

Empresa tributada pelo Lucro Real Anual apurou em 31 de dezembro o total de R\$ 200.000,00 referente ao IR. Pagou durante o ano, por meio de estimativas, os seguintes valores:

Janeiro - R\$ 30.000,00

Fevereiro - R\$ 50.000,00

Março - R\$ 20.000,00

Abril - R\$ 35.000,00

Mai - R\$ 35.000,00

Junho - R\$ 30.000,00

Julho - 20.000,00

Agosto - R\$ 10.000,00

Setembro - R\$ 15.000,00

Outubro - R\$ 15.000,00

Novembro - R\$ 10.000,00

Total pago durante o ano: R\$ 270.000,00

Total devido: R\$ 200.000,00

Valor a ser restituído ou compensado a partir de janeiro: R\$ 70.000,00

Considerando ainda que em janeiro do ano seguinte, essa empresa tenha apurado um IR a pagar no valor de R\$ 10.000,00, para aproveitar seu crédito, deverá efetuar os seguintes procedimentos:

O valor referente a janeiro do ano seguinte, deve ser pago até o último dia útil de fevereiro. Nessa ocasião, para quitar seu

débito deverá preencher e enviar uma Declaração de Compensação, com base nas normas da Instrução Normativa nº 600 de 2005, utilizando parte de seu crédito (que corresponde a R\$ 70.000,00).

Cálculo dos juros a que tem direito:

1% referente a fevereiro + selic de janeiro.

VI - Falta ou insuficiência nos pagamentos mensais por estimativa

A falta ou insuficiência nos recolhimentos mensais por estimativa, detectadas durante ou após o encerramento do ano-calendário, estarão sujeitas ao lançamento, pela fiscalização, de multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento), aplicada isoladamente, sobre os valores não recolhidos.

Em hipótese alguma haverá lançamento de ofício dos valores não recolhidos ou insuficientes. Só a multa isolada será lançada.

VII - 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.

VII.1 - Escrituração

A empresa tributada pelo Lucro Real, mais do que se estivesse em qualquer outro regime de tributação, deverá manter escrituração obedecendo à legislação comercial (contábil), e fiscal.

Para tanto, deverá manter os seguintes livros:

- a) Livro Diário;
- b) Livro Razão;
- c) Livro para registro de inventário;
- d) Livro para registro de entradas (compras);
- e) Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR;
- f) Livro para registro permanente de estoque, para as pessoas jurídicas que exercerem atividades de compra, venda, incorporação e construção de imóveis, loteamento ou desmembramento de terrenos para venda;
- g) Livro de Movimentação de Combustíveis, a ser escriturado diariamente pelo posto revendedor.

Determina ainda a Lei nº 8.218 de 1991 (com a alteração dada pela MP nº 2158 de 2001) que as pessoas jurídicas que utilizarem sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal, ficam obrigadas a manter, à disposição da Secretaria da Receita Federal do Brasil, os respectivos arquivos digitais e sistemas, pelo prazo decadencial previsto na legislação tributária.

A inobservância dessa disposição acarretará a imposição das seguintes penalidades:

I - multa de meio por cento do valor da receita bruta da pessoa jurídica no período, aos que não atenderem à forma em que devem ser apresentados os registros e respectivos arquivos;

II - multa de cinco por cento sobre o valor da operação correspondente, aos que omitirem ou prestarem incorretamente as informações solicitadas, limitada a um por cento da receita bruta da pessoa jurídica no período;

III - multa equivalente a dois centésimos por cento por dia de atraso, calculada sobre a receita bruta da pessoa jurídica no período, até o máximo de um por cento dessa, aos que não cumprirem o prazo estabelecido para apresentação dos arquivos e sistemas.

VII.2 - Declaração e demonstrativos

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 Real, 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).

VIII - Anexo - Regras específicas

-- Regras especiais relacionadas ao momento de reconhecimento das receitas e apuração da base de cálculo

Neste tópico demonstraremos algumas regras especiais sobre o reconhecimento de receitas e resultados e sobre determinadas atividades específicas.

-Variações cambiais

Conforme disposto no art. 30 da Medida Provisória nº 2158 de 2001, 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, passaram a ser consideradas para fins de apuração do IRPJ, da CSLL, da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS pelo regime de caixa, ou seja, quando da liquidação da operação. Opcionalmente, pode ser adotado o regime de competência, observando que o regime não pode ser alterado no decorrer do ano-calendário.

O art. 9º da Lei nº 9.718 de 1998 por sua vez, determina que 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, para efeitos da legislação do imposto de renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição PIS/PASEP e da COFINS, como receitas ou despesas financeiras, conforme o caso.

Ou seja, as diferenças apuradas em decorrência da variação cambial, serão consideradas como receitas ou despesas financeiras, e em princípio, somente serão reconhecidas para fins de tributação no momento da liquidação, melhor dizendo, por ocasião do recebimento do valor.

Atente-se que o disposto acima presta-se para fins de apuração dos tributos mencionados. Para fins contábeis, há que se observar o período de competência. Ou seja, na contabilidade, deve haver o reconhecimento mensal das variações ocorridas, mas os valores devem ser ajustados via LALUR (adições no caso de despesas; exclusões no caso de receitas), sendo aconselhável a manutenção de planilha por contrato, indicando as variações ocorridas mensalmente.

-Contratos a Longo Prazo

Contratos com Entidades Governamentais

No caso de empreitada ou fornecimento contratado, nas condições dos arts. 407 ou 408 do RIR/99 (Produção em Longo Prazo e Produção em Curto Prazo), com pessoa jurídica de direito público, ou empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária, o contribuinte poderá diferir a tributação do lucro até sua realização, observadas as seguintes normas:

I - poderá ser excluída do lucro líquido do período de apuração, para efeito de determinar o lucro real, parcela do lucro da empreitada ou fornecimento computado no resultado do período de apuração, proporcional à receita dessas operações consideradas nesse resultado e não recebida até a data do balanço de encerramento do mesmo período de apuração;

II - a parcela excluída nos termos do item I deverá ser computada na determinação do lucro real do período de apuração em que a receita for recebida.

Se o contribuinte subcontratar parte da empreitada ou fornecimento, o direito ao diferimento caberá a ambos, na proporção da sua participação na receita a receber.

A pessoa jurídica, cujos créditos com pessoa jurídica de direito público ou com empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária, decorrentes de construção por empreitada, de fornecimento de bens ou de prestação de serviços, forem quitados pelo Poder Público com títulos de sua emissão, inclusive com Certificados de Securitização, emitidos especificamente para essa finalidade, poderá computar a parcela do lucro, correspondente a esses créditos, que houver sido diferida, na determinação do lucro real do período de apuração do resgate dos títulos ou de sua alienação sob qualquer forma.

Instrução Normativa SRF nº 21 de 1979:

"(...)

3. Produção em Longo Prazo.

O contrato de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens e serviços a serem produzidos, com prazo de execução física superior a doze meses, terá seu resultado apurado, em cada período-base, segundo o progresso dessa execução.

3.1 - Preço predeterminado é aquele fixado contratualmente, sujeito ou não a reajustamento, para execução global: no caso de construções, bens ou serviços divisíveis, o preço predeterminado é fixado contratualmente para cada unidade.

3.2 - A apuração do resultado em cada período-base, e sua inclusão na determinação do lucro líquido, será feita ainda que não ocorrida a transferência de propriedade e independentemente de ter sido ou não recebido ou faturado qualquer adiantamento do preço.

3.3 - O contrato de construção por empreitada ou de fornecimento de bens e serviços a serem produzidos com prazo indeterminado reputa-se contrato com prazo de execução superior a um ano, exceto se a execução for completada dentro de um ano.

(...)

10. Diferimento de Lucros Não Realizados de Contratos com Entidades Governamentais

Qualquer que seja o prazo de execução de cada unidade, nos contratos de prazo de vigência superior a doze meses com pessoa jurídica de direito público ou empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária, é facultado ao contribuinte diferir a tributação do lucro até sua realização.

10.1 - Por realização do lucro se compreende o recebimento da receita correspondente.

10.2 - Para os fins deste item, subsidiária de sociedade de economia mista é a empresa cujo capital com direito a voto pertença, em sua maioria, direta ou indiretamente, a uma única sociedade de economia mista e com esta tenha atividade integrada ou complementar.

10.3 - A exclusão é feita mediante os seguintes lançamentos no livro de apuração do lucro real:

I - na Parte A, pela exclusão do lucro líquido, para efeito de determinar o lucro real, da parcela correspondente ao lucro não realizado;

II - na parte B, por registro em conta própria de controle.

10.4 - No período-base em que for realizado o lucro cuja tributação tenha sido diferida serão feitos os seguintes lançamentos no livro de apuração do lucro real.

I - na parte A, por adição ao lucro líquido dos lucros realizados, que tiverem sua tributação diferida de exercício(s) anterior(es);

II - na parte B, pela correspondente baixa na conta de controle.

10.5 - O montante da exclusão corresponderá à parcela de lucro da empreitada ou fornecimento computado no resultado do exercício, Proporcional à receita dessas operações consideradas nesse resultado e não recebida até a data do balanço de encerramento do mesmo exercício social, e será determinado pela aplicação das seguintes fórmulas:

Resultado computado na determinação do lucro líquido (dividido por) receita correspondente ao período-base (itens 8 e 9) (x) multiplicado por 100 é igual (=) a % (percentagem) de resultado sobre a receita.

Receita correspondente ao período-base (itens 8 e 9) (-) menos: receita recebida no período-base e a ele correspondente (=) igual a receita não recebida.

Receita não recebida (x) multiplicada pelo % (percentual) de resultado sobre a receita (=) é igual ao montante da exclusão.

10.6 - O direito ao diferimento de que trata este item se aplica também à pessoa jurídica subcontratada da empreitada ou fornecimento. Nesse caso o montante da exclusão, calculado conforme o item anterior, se distribuirá entre contratada e subcontratada na proporção das respectivas participações na receita não recebida.

(...)"

-Bens do Ativo Permanente - Vendas a Longo Prazo

Nas vendas de bens do ativo permanente para recebimento do preço, no todo ou em parte, após o término do ano-calendário seguinte ao da contratação, o contribuinte poderá, para efeito de determinar o lucro real, reconhecer o lucro na proporção da parcela do preço recebida em cada período de apuração.

Caso o contribuinte tenha reconhecido o lucro na escrituração comercial no período de apuração em que ocorreu a venda, os ajustes e o controle serão efetuados no LALUR.

-Atividade Imobiliária

As pessoas jurídicas que explorem atividades imobiliárias relativas a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, e a venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda, deverão considerar, como receita bruta, o montante efetivamente recebido, correspondente às unidades imobiliárias vendidas.

Nos casos de contratos com prazo de execução superior a um ano, de construção por empreitada ou de fornecimento a preço predeterminado de bens ou serviços a serem produzidos, será computada na receita bruta parte do preço total da empreitada, ou dos bens ou serviços a serem fornecidos, determinada mediante a aplicação, sobre esse preço total, da percentagem do contrato ou da produção executada em cada mês.

No caso de construções ou fornecimentos contratados com base em preço unitário de quantidades de bens ou serviços produzidos em prazo inferior a um ano, a receita poderá ser incluída no mês em que for completada cada unidade.

-Operações com Veículos Usados

As pessoas jurídicas que tenham como objeto social, declarado em seus atos constitutivos, a compra e venda de veículos automotores poderão equiparar, para efeitos tributários, como operação de consignação, 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.

Os veículos usados serão objeto de Nota Fiscal de Entrada e, quando da venda, de Nota Fiscal de Saída, sujeitando-se ao respectivo regime fiscal aplicável às operações de consignação.

Nestas operações considera-se receita bruta a diferença entre o valor pelo qual o veículo usado tiver sido alienado, constante da nota fiscal de venda, e o seu custo de aquisição, constante da nota fiscal de entrada.

-Base de Cálculo das Instituições Financeiras, Seguradoras e Entidades de Previdência Privada

Nessas atividades, na receita bruta auferida, para fins de aplicação do percentual de 16,0%, devem ser consideradas também:

- a) os rendimentos obtidos em aplicações financeiras de renda fixa de titularidade de instituição financeira, sociedade de seguro, de previdência e de capitalização, sociedade corretora de títulos, valores mobiliários e câmbio, sociedade distribuidora de títulos e valores mobiliários ou sociedade de arrendamento mercantil;
- b) os ganhos líquidos e rendimentos auferidos nas operações de renda variável realizadas em bolsa, no mercado de balcão organizado, autorizado por órgão competente, ou por meio de fundos de investimento, para a carteira própria das instituições referidas na alínea anterior.

Para essas pessoas jurídicas, a receita bruta poderá ser ajustada pelas deduções especificadas nos subitens abaixo, sendo vedada a dedução de qualquer despesa administrativa.

Instituições financeiras, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, e distribuidoras de títulos e valores mobiliários:

Podem deduzir da Receita Bruta:

- a) despesas incorridas na captação de recursos de terceiros;
- b) despesas com obrigações por refinanciamentos, empréstimos e repasses de recursos de órgãos e instituições oficiais e do exterior;
- c) despesas de cessão de créditos;
- d) despesas de câmbio;
- e) perdas com títulos e aplicações financeiras de renda fixa;
- f) perdas nas operações de renda variável previstas no inciso III do art. 77 da Lei nº 8.981, de 1995, com redação dada pelo art. 12 da Lei nº 9.249, de 1995;

Empresas de seguros privados

Podem deduzir da Receita Bruta:

- a) o cosseguro e o resseguro cedidos;
- b) os valores referentes a cancelamentos e restituições de prêmios que houverem sido computados em conta de receita; e
- c) a parcela dos prêmios destinada à constituição de provisões ou reservas técnicas.

Entidades de previdência privada aberta e empresas de capitalização

Podem deduzir da Receita Bruta a parcela das contribuições e prêmios, respectivamente, destinada à constituição de provisões ou reservas técnicas.

-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 recai 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.

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.

--Adições e exclusões - Casos pontuais

-Provisões - Dedutibilidade

Na determinação do lucro real somente serão dedutíveis as provisões expressamente autorizadas na legislação, quais sejam:

- a) Provisões Técnicas Compulsórias

São dedutíveis as 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 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso I).

- b) Remuneração de Férias

O contribuinte poderá deduzir, como custo ou despesa operacional, em cada período de apuração, importância destinada a constituir provisão para pagamento de remuneração correspondente a férias de seus empregados (Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 4º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso I).

- c) Décimo Terceiro Salário

O contribuinte poderá deduzir, como custo ou despesa operacional, em cada período de apuração, importância destinada a constituir provisão para pagamento de remuneração correspondente ao 13º salário de seus empregados (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso I).

Provisão para Imposto de Renda - Indedutibilidade

É obrigatória, em cada período de apuração, a constituição de provisão para imposto de renda, relativa ao imposto devido sobre o lucro real e lucros, cuja tributação tenha sido diferida, desse mesmo período de apuração (Lei nº 6.404, de 1976, art. 189).

Essa provisão não é dedutível para fins de apuração do lucro real (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41, § 2º).

-Perdas no Recebimento de Créditos

Dedução

As perdas no recebimento de créditos decorrentes das atividades da pessoa jurídica poderão ser deduzidas como despesas, para determinação do lucro real, observado o disposto no art. 340 do RIR/99 (Lei nº 9.430, de 1996, art. 9º).

Poderão ser registrados como perda os créditos (Lei nº 9.430, de 1996, art. 9º, § 1º):

I - em relação aos quais tenha havido a declaração de insolvência do devedor, em sentença emanada do Poder Judiciário;

II - sem garantia, de valor:

a) até cinco mil reais, por operação, vencidos há mais de seis meses, independentemente de iniciados os procedimentos judiciais para o seu recebimento;

b) acima de cinco mil reais, até trinta mil reais, por operação, vencidos há mais de um ano, independentemente de iniciados os procedimentos judiciais para o seu recebimento, porém, mantida a cobrança administrativa;

c) superior a trinta mil reais, vencidos há mais de um ano, desde que iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para o seu recebimento;

III - com garantia, vencidos há mais de dois anos, desde que iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para o seu recebimento ou o arresto das garantias;

IV - contra devedor declarado falido ou pessoa jurídica declarada concordatária, relativamente à parcela que exceder o valor que esta tenha se comprometido a pagar.

No caso de contrato de crédito em que o não pagamento de uma ou mais parcelas implique o vencimento automático de todas as demais parcelas vincendas, os limites a que se referem as alíneas "a" e "b" do item II serão considerados em relação ao total dos créditos, por operação, com o mesmo devedor (Lei nº 9.430, de 1996, art. 9º, § 2º).

Considera-se crédito garantido o proveniente de vendas com reserva de domínio, de alienação fiduciária em garantia ou de operações com outras garantias reais (Lei nº 9.430, de 1996, art. 9º, § 3º).

No caso de crédito com empresa em processo falimentar ou de concordata, a dedução da perda será admitida a partir da data da decretação da falência ou da concessão da concordata, desde que a credora tenha adotado os procedimentos judiciais necessários para o recebimento do crédito.

A parcela do crédito, cujo compromisso de pagar não houver sido honrado pela empresa concordatária, poderá, também, ser deduzida como perda, observadas as condições aqui previstas.

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.

Ocorrendo a desistência da cobrança pela via judicial, antes de decorridos cinco anos do vencimento do crédito, a perda eventualmente registrada deverá ser estornada ou adicionada ao lucro líquido, para determinação do lucro real correspondente ao período de apuração em que se der a desistência (Lei nº 9.430, de 1996, art. 10, § 1º).

Nesse caso, o imposto será considerado como postergado desde o período de apuração em que tenha sido reconhecida a perda.

Se a solução da cobrança se der em virtude de acordo homologado por sentença judicial, o valor da perda a ser estornado ou adicionado ao lucro líquido para determinação do lucro real será igual à soma da quantia recebida com o saldo a receber renegociado, não sendo considerado postergado o imposto (Lei nº 9.430, de 1996, art. 10, § 3º).

Encargos Financeiros de Créditos Vencidos

Após dois meses do vencimento do crédito, sem que tenha havido o seu recebimento, a pessoa jurídica credora poderá excluir do lucro líquido, para determinação do lucro real, o valor dos encargos financeiros incidentes sobre o crédito, contabilizado como receita, auferido a partir do prazo de dois meses.

Ressalvadas as hipóteses das alíneas "a" e "b" do item II (créditos de até R\$ 30.000,00), essa disposição somente se aplica quando a pessoa jurídica houver tomado as providências de caráter judicial necessárias ao recebimento do crédito.

Os valores excluídos deverão ser adicionados no período de apuração em que, para os fins legais, se tornarem disponíveis para a pessoa jurídica credora ou em que reconhecida a respectiva perda.

A partir da citação inicial para o pagamento do débito, a pessoa jurídica devedora deverá adicionar ao lucro líquido, para determinação do lucro real, os encargos incidentes sobre o débito vencido e não pago que tenham sido deduzidos como despesa ou custo, incorridos a partir daquela data. Esses valores adicionados poderão ser excluídos do lucro líquido, para

determinação do lucro real, no período de apuração em que ocorra a quitação do débito por qualquer forma.

Créditos Recuperados

Deverá ser computado na determinação do lucro real o montante dos créditos deduzidos que tenham sido recuperados, em qualquer época ou a qualquer título, inclusive nos casos de novação da dívida ou do arresto dos bens recebidos em garantia real.

-Tributos e Multas por Infrações Fiscais

Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência, com exceção dos tributos com exigibilidade suspensa (incisos II a IV do art. 151 da Lei nº 5.172, de 1966 - CTN).

Referidos incisos dispõe sobre: "II - o depósito do seu montante integral; III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo; IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança."

Na determinação do lucro real, a pessoa jurídica não poderá deduzir como custo ou despesa o imposto de renda de que for sujeito passivo como contribuinte ou como responsável em substituição ao contribuinte.

A dedutibilidade, como custo ou despesa, de rendimentos pagos ou creditados a terceiros abrange o imposto sobre os rendimentos que o contribuinte, como fonte pagadora, tiver o dever legal de reter e recolher, ainda que assuma o ônus do imposto.

Não são dedutíveis como custo ou despesas operacionais as multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo.

A partir de 1º de janeiro de 1997, o valor da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, não poderá ser deduzido para efeito de determinação do lucro real.

-Fundo de Garantia do Tempo de Serviço

Os depósitos em conta vinculada efetuados nos termos da Lei nº 8.036, de 1990, serão considerados como despesa operacional.

A dedutibilidade aqui prevista abrange os depósitos efetuados pela pessoa jurídica, para garantia do tempo de serviço de seus diretores não empregados, na forma da Lei nº 6.919, de 2 de junho de 1981.

-Contraprestações de Arrendamento Mercantil

A aquisição, pelo arrendatário, de bens arrendados em desacordo com as disposições da Lei nº 6.099, de 1974, com as alterações da Lei nº 7.132 de 1983, será considerada operação de compra e venda a prestação. Nesse caso, as importâncias já deduzidas, pela adquirente, como custo ou despesa operacional, serão adicionadas ao lucro líquido, para efeito de determinação do lucro real, no período de apuração em que foi efetuada a respectiva dedução.

As contraprestações de arrendamento mercantil somente serão dedutíveis quando o bem arrendado estiver relacionado intrinsecamente com a produção e comercialização dos bens e serviços.

-Juros Sobre o Capital Próprio

De acordo com o art. 9º da Lei nº 9.249, de 1995, a pessoa jurídica poderá deduzir, para fins de apuração do lucro real, os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, "pro rata dia", da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP.

Conforme o art. 1º da IN SRF nº 41, de 1998, para efeito do disposto no art. 9º da Lei nº 9.249, de 1995, considera-se creditado individualizadamente o valor dos juros sobre o capital próprio, quando a despesa for registrada na escrituração contábil da pessoa jurídica, em contrapartida a conta ou subconta de seu passivo exigível, representativa de direito de crédito do sócio ou acionista da sociedade ou do titular da empresa individual.

O valor de remuneração de capital próprio deve ser debitado do resultado do exercício como despesa financeira, se pago ou creditado aos sócios ou, alternativamente, capitalizado ou mantido em conta de reserva destinada a aumento de capital.

Cálculo dos Juros Sobre o Capital Próprio

Os juros sobre o capital próprio são calculados mediante aplicação da taxa de juros de longo prazo (TJLP) sobre os valores das contas do patrimônio líquido, exceto a reserva de reavaliação não realizada, ainda que capitalizada.

Condições Para a Dedução dos Juros Sobre o Capital Próprio

A dedutibilidade dos juros sobre o capital próprio é permitida desde que:

- a) o valor dos juros sobre o capital próprio seja limitado à aplicação "pro rata dia" da TJLP sobre o montante do Patrimônio Líquido subtraído o saldo de Reserva de Reavaliação, salvo se esta tiver sido adicionada às bases de cálculo de IRPJ;
- b) o valor apurado seja limitado ao maior valor entre (art. 29, IN SRF 93/97):
 - b.1) 50% do lucro líquido do período de apuração a que corresponder o pagamento ou crédito dos juros, após a dedução da CSLL e antes da provisão para o IRPJ e da dedução dos referidos juros; ou
 - b.2) 50% dos saldos de lucros acumulados e reservas de lucros de períodos anteriores (as reservas de lucros somente foram incluídas para efeito do limite da dedutibilidade dos juros a partir de 1º.01.97 pela Lei nº 9.430/96, art. 78).

-Remuneração dos Sócios, Diretores ou Administradores e Titulares de Empresas Individuais e Conselheiros Fiscais e Consultivos

Serão dedutíveis na determinação do lucro real as remunerações dos sócios, diretores ou administradores, titular de empresa individual e conselheiros fiscais e consultivos (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

Não serão dedutíveis na determinação do lucro real:

I - as retiradas não debitadas em custos ou despesas operacionais, ou contas subsidiárias, e as que, mesmo escrituradas nessas contas, não correspondam à remuneração mensal fixa por prestação de serviços (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 43, § 1º, alíneas "b" e "d");

II - as percentagens e ordenados pagos a membros das diretorias das sociedades por ações, que não residam no País.

Remuneração Indireta a Administradores e Terceiros

Integrarão a remuneração dos beneficiários:

I - a contraprestação de arrendamento mercantil ou o aluguel ou, quando for o caso, os respectivos encargos de depreciação:

a) de veículo utilizado no transporte de administradores, diretores, gerentes e seus assessores ou de terceiros em relação a pessoa jurídica;

b) de imóvel cedido para uso de qualquer pessoa dentre as referidas na alínea precedente;

II - as despesas com benefícios e vantagens concedidos pela empresa a administradores, diretores, gerentes e seus assessores, pagas diretamente ou através da contratação de terceiros, tais como:

a) a aquisição de alimentos ou quaisquer outros bens para utilização pelo beneficiário fora do estabelecimento da empresa;

b) os pagamentos relativos a clubes e assemelhados;

c) o salário e respectivos encargos sociais de empregados postos à disposição ou cedidos, pela empresa, a administradores, diretores, gerentes e seus assessores ou de terceiros;

d) a conservação, o custeio e a manutenção dos bens referidos no item I.

A empresa identificará os beneficiários das despesas e adicionará aos respectivos salários os valores a elas correspondentes.

Esses dispêndios terão o seguinte tratamento tributário na pessoa jurídica:

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

II - 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.

-Serviços Assistenciais e Benefícios Previdenciários a Empregados e Dirigentes

Serviços Assistenciais

Consideram-se despesas operacionais os gastos realizados pelas empresas com serviços de assistência médica, odontológica, farmacêutica e social, destinados indistintamente a todos os seus empregados e dirigentes.

Os recursos despendidos pelas empresas na manutenção dos programas assistenciais somente serão considerados como despesas operacionais quando devidamente comprovados, mediante manutenção de sistema de registros contábeis específicos capazes de demonstrar os custos pertinentes a cada modalidade de assistência e quando as entidades prestadoras também mantenham sistema contábil que especifique as parcelas de receita e de custos dos serviços prestados.

Benefícios Previdenciários

São dedutíveis as contribuições não compulsórias destinadas a custear planos de benefícios complementares assemelhados aos da previdência social, instituídos em favor dos empregados e dirigentes da pessoa jurídica.

Para determinação do lucro real, essa dedução, somada a referente ao FAPI, cujo ônus seja da pessoa jurídica, não poderá exceder, em cada período de apuração, a vinte por cento do total dos salários dos empregados e da remuneração dos dirigentes da empresa, vinculados ao referido plano. O somatório das contribuições que exceder a esse valor deverá ser adicionado ao lucro líquido para efeito de determinação do lucro real.

Seguro de Vida com Cláusula de Cobertura por Sobrevivência

A partir de 1º de janeiro de 2005, a dedução das contribuições da pessoa jurídica para seguro de vida com cláusula de cobertura por sobrevivência fica condicionada, cumulativamente (art. 4º da Lei nº 11.053 de 2004):

- a) ao limite, em cada período de apuração, de 20% do total dos salários dos empregados e da remuneração dos dirigentes da empresa, vinculados ao referido plano; e
- b) a que o seguro seja oferecido indistintamente aos empregados e dirigentes.

-Prejuízos por Desfalque, Apropriação Indébita e Furto

Somente serão dedutíveis como despesas os prejuízos por desfalque, apropriação indébita e furto, por empregados ou terceiros, quando houver inquérito instaurado nos termos da legislação trabalhista ou quando apresentada queixa perante a autoridade policial.

-Despesas de Propaganda

São admitidos, como despesas de propaganda, desde que diretamente relacionados com a atividade explorada pela empresa e respeitado o regime de competência, observada, ainda, a indedutibilidade de brindes:

I - os rendimentos específicos de trabalho assalariado, autônomo ou profissional, pagos ou creditados a terceiros, e a aquisição de direitos autorais de obra artística;

II - as importâncias pagas ou creditadas a empresas jornalísticas, correspondentes a anúncios ou publicações;

III - as importâncias pagas ou creditadas a empresas de radiodifusão ou televisão, correspondentes a anúncios, horas locadas ou programas;

IV - as despesas pagas ou creditadas a quaisquer empresas, inclusive de propaganda;

V - o valor das amostras, tributáveis ou não pelo imposto sobre produtos industrializados, distribuídas gratuitamente por laboratórios químicos ou farmacêuticos e por outras empresas que utilizem esse sistema de promoção de venda de seus produtos, sendo indispensável:

- a) que a distribuição das amostras seja contabilizada, nos livros de escrituração da empresa, pelo preço de custo real;
- b) que a saída das amostras esteja documentada com a emissão das correspondentes notas fiscais;
- c) que o valor das amostras distribuídas em cada ano-calendário não ultrapasse os limites estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, tendo em vista a natureza do negócio, até o máximo de cinco por cento da receita obtida na venda dos produtos. Esse limite poderá ser ultrapassado, a critério da Secretaria da Receita Federal, excepcionalmente, nos casos de planos especiais de divulgação destinados a produzir efeito além de um ano-calendário, devendo a importância excedente daqueles limites ser amortizada no prazo mínimo de três anos, a partir do ano-calendário seguinte ao da realização das despesas.

As despesas de propaganda, pagas ou creditadas a quaisquer empresas, somente serão admitidas como despesa operacional quando a empresa beneficiada for registrada no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica - CNPJ, e mantiver escrituração regular.
