

APRESENTAÇÃO

Nosso trabalho será sobre lucro real, portanto vamos tratar do imposto de renda, que apesar de ser o mais conhecido, mas é o mais injusto, basta fazer uma análise e verificar que a arrecadação deste imposto proveniente das pessoas físicas é superior aos das jurídicas.

Diante desta realidade pode-se chegar a seguinte conclusão que a tributação das pessoas físicas é irreal, ou as jurídicas estão pagando imposto a menos.

Mas vamos tratar da apuração de imposto, as pessoas jurídicas poderão tributar os seus resultados por um destas modalidades: a) pelo lucro real; b) presumido e c) arbitrado, sendo que o recolhimento do imposto de renda e contribuição social sobre o lucro com base no lucro real pode ser apurado trimestralmente ou anualmente, quando a opção for pelo presumido o imposto é apurado trimestralmente.

Este trabalho trata somente do lucro real, assim a pessoa jurídica que for tributada neste regime e apurar o imposto anualmente deverá fazer os recolhimentos mensais por estimativa com base no faturamento, podendo fazer mensalmente levantamento de balanço ou balancete para suspensão ou redução dos recolhimentos.

Inicialmente, cumpre-nos ressaltar que esta apostila não se trata de um manual de orientações. Seu objetivo é apenas fornecer informações objetivas como apurar corretamente o imposto de renda, inclusive, com sugestões sobre gestão tributária para empresas que queiram aumentar sua competitividade em um mercado cada vez mais exigente.

Não se trata de ensinar a preencher as informações da declaração de imposto de renda, pois o programa fornecido pela Receita Federal já tem todas as informações necessárias, mas sim de aspectos mais técnico que devem ser observados na apuração do referido imposto, sobre a responsabilidade, obrigações tributária, sucessão e etc.

Como o objetivo é manter um diálogo fácil e acessível buscou-se neste estudo apresentar um conteúdo desprovido de linguagem vernacular, rebuscada, que pudesse camuflar as informações objetivas essenciais à gerência empresarial.

Portanto, esperamos que este trabalho possa de alguma forma contribuir para o aprimoramento da gestão tributária das empresas, tornando-as mais competitivas.

LUCRO REAL

1. Comentários gerais

O imposto de renda pessoa jurídica pode ser apurado de três modalidades, ou seja, lucro real, presumido e arbitrado, sendo que este trabalha limita-se a comentar somente sobre o lucro.

Com efeito, a maioria das empresas faz a opção pelo lucro presumido, tendo em vista várias características, sendo motivados por alguns aspectos, o mais relevante é a simplicidade na apuração do imposto de renda e contribuição social sobre o lucro líquido.

A autoridade vem incentivando o contribuinte a fazer a opção pelo lucro presumido também por várias razões entre estas a principal é o aumento da arrecadação em função de que muitas empresas estão deficitárias, portanto, pagando imposto de renda e contribuição social sobre lucro, sobre um lucro que não existi.

2. Conceitos

Consoante o artigo 247 do RIR/99, lucro real é o resultado contábil do período de apuração ajustado pelas adições e exclusões, ou compensações autorizadas pela legislação fiscal.

O resultado contábil é a soma algébrica de todas as despesas e receitas de um determinado período.

O lucro real, portanto é à base de cálculo do imposto de renda partindo do resultado apresentado na contabilidade, com os devidos ajustes.

As adições são referentes a valores que devem ser somados ao lucro contábil, que pode ser em função das seguintes situações:

- a) Despesas que afetaram o resultado contábil do período mais não estão autorizadas pela legislação fiscal como redutora da base de cálculo do imposto de renda, **exemplos comissão multa por infração de trânsito, realização de reserva de reavaliação e etc.;**
- b) Receitas que no período anterior tenham sido excluídas do lucro contábil para definir o lucro real, por uma condição de deferimento para ser adicionado em períodos posteriores, **exemplo venda o prazo de bens ou serviços para órgãos públicos, para recebimento nos períodos seguintes;**
- c) Despesas que em períodos anteriores foram excluídas do resultado contábil para definição do lucro real, em função da antecipação do reconhecimento da despesa fiscal, mas somente agora está sendo

contabilizado, exemplo **empresa que tenha a atividade rural e compra equipamentos, o contribuinte considera totalmente depreciado para fins do imposto de renda, contábil reconhece a despesa no prazo da vida útil do bem.**

As exclusões são referentes a valores que devem ser deduzido do lucro contábil, que pode ser em função das seguintes situações:

- a) Receitas que afetaram o resultado contábil, mas a legislação define com receita isenta do imposto de renda, **exemplo receita de equivalência patrimonial;**
- b) Despesas que no período anterior tenham sido adicionadas ao resultado contábil, por uma condição necessária para sua dedutibilidade.
- c) Deduções por incentivos fiscais, **exemplo depreciação acelerada para fins fiscais;**

3. Como calcular o lucro real

Como já comentado no conceito o lucro real é calculado partindo do resultado contábil com as adições e exclusões, conforme a seguir:

3.1 Serão adicionados ao lucro líquido (RIR/1999, art. 249):

- a. Os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real (exemplo: resultados negativos de equivalência patrimonial, custos e despesas não dedutíveis);
- b. Os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, devam ser computados na determinação do lucro real (exemplo: ajustes decorrentes da aplicação dos métodos dos preços de transferência, lucros auferidos por controladas e coligadas domiciliadas no exterior);

3.2 Poderão ser excluídos do lucro líquido (RIR/1999, art. 250):

- a. Os valores cuja dedução seja autorizada pela legislação tributária e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do período de apuração (exemplo: depreciação acelerada incentivada);

- b. Os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam computados no lucro real (exemplo: resultados positivos de equivalência patrimonial, dividendos);

Ainda pode ser deduzida da base de cálculo do imposto de renda os prejuízos fiscais, de períodos anteriores, limitado a 30% do lucro real do período.

4. Livros obrigatórios

Como comentada a apuração do lucro real é iniciado através do resultado contábil, assim as pessoas jurídica que declaram pelo lucro real é obrigada a ter os seguintes livros:

I – Livro diário

II – Livro razão

III - para registro de inventário;

IV - para registro de entradas (compras);

V - de Apuração do Lucro Real - LALUR;

VI - 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;

VII - de Movimentação de Combustíveis, a ser escriturado diariamente pelo posto revendedor.

Do Livro diário

Este livro deve ser encadernado com folhas numeradas seguidamente, em que serão lançados, dia a dia, diretamente ou por reprodução, os atos ou operações da atividade, ou que modifiquem ou possam vir a modificar a situação patrimonial da pessoa jurídica **art. 258 RIR/99**.

A escrituração do livro diário pode ser forma reduzida, por totais que não excedam ao período do mês, com relação à conta cujas operações sejam numerosas ou realizadas fora da sede do estabelecimento, desde que utilizado livros auxiliares, **art. 258 § 1º do RIR/99**.

O livro diário como também os livros auxiliares obrigatórios são obrigados a ser registrado no órgão competente do Registro do Comércio, e, quando se tratar de sociedade civil, no Registro Civil de Pessoas Jurídicas ou no Cartório de Registro de Títulos e Documentos **art. 258 § 4º do RIR/99**.

Do Livro Razão

Com o advento da Lei 8.218/91 este livro passou a ser obrigatório, portanto o contribuinte que declara com base no lucro real deverá manter, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, Livro Razão ou fichas utilizadas para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário.

A falta da apresentação deste livro a fiscalização nas condições determinadas implicará o arbitramento do lucro da pessoa jurídica.

Estão dispensados de registro ou autenticação o Livro Razão ou fichas.

5. Demonstrações Financeiras

As sociedades constituídas na modalidade de S/A, para atender a Lei 6.404/76, nas demonstrações financeiras, são obrigadas elaboração das seguintes peças: balanço patrimonial, demonstrações de resultado, patrimônio líquido, origens aplicações dos recursos e as notas explicativas.

Mas com relação à legislação do imposto de renda qualquer pessoa jurídica independente da modalidade de sua constituição é obrigada à elaboração das seguintes demonstrações:

1. Balanço patrimonial;
2. Demonstração do resultado do período; e.
3. Demonstração de lucros e prejuízos acumulados.
 - a. As referidas demonstrações financeiras devem ser arquivadas no diário, ou Lalur.

6. Regime de apuração do resultado contábil para fins do lucro real

A pessoa jurídica que faz a opção para tributar os seus resultados com base no lucro real, deve apurar o resultado contábil pelo regime de competência.

O regime de competência significa dizer o reconhecimento das receitas pelo faturamento independente do recebimento que serão deduzidas das despesas incorridas.

Despesas incorridas são aquelas de competência do período de apuração, relativas a bens empregados ou serviços consumidos nas transações ou operações exigidas pela atividade da empresa, tenham sido pagas ou não.

Assim as despesas devem ser reconhecidas no período em que foram empregadas independentes do pagamento, exemplo:

- a) A contratação de seguros pelo prazo de 12 (doze) meses, independente da forma de pagamento esta despesas tem que ser rateada por 12 (doze) meses;
- b) A compra de matéria prima com prazo de pagamento 90 (noventa) dias que foi aplicado na produção no mês da compra, então deve ser reconhecida naquele mês.

A inobservância do regime de competência na escrituração da pessoa jurídica, ou seja, a inexatidão, no período de apuração, da contabilização de receitas, custos ou despesas só constitui fundamento para lançamento de ofício, quando a falta de observância gerar prejuízo ao fisco, que pode ser das seguintes modalidades:

- 1. A postergação do pagamento do imposto para período posterior ao em que seria devido; ou,
- 2. A redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração.

A postergação do pagamento do imposto para período posterior ao em que seria devido ocorrerá quando se protelar para períodos subseqüentes a escrituração de receita, rendimento ou reconhecimento de lucro, ou se antecipar à escrituração de custo, despesa ou encargo correspondente a períodos subseqüentes.

A redução indevida do lucro real ocorrerá quando não for adicionada ao lucro líquido qualquer parcela tida como não dedutível ou dele for excluída parcela não autorizada pela legislação tributária.

No caso em que o contribuinte tenha postergado imposto de renda e pretenda recolher a diferença deve adotar os seguintes procedimentos:

- a. Tratando-se de receita, rendimento ou lucro postergado: excluir o seu montante do lucro líquido do período de apuração em que houver sido reconhecido e adicioná-lo ao lucro líquido do período de competência;
- b. Tratando-se de custo ou despesa antecipada: adicionar o seu montante ao lucro líquido do período de apuração em que houver ocorrida a dedução e excluí-lo do lucro líquido do período de competência;

- c. Apurar o lucro real correto, correspondente ao período do início do prazo de postergação e a respectiva diferença de imposto, inclusive adicional, e de contribuição social sobre o lucro líquido;
- d. Efetuar a correção monetária, quando for o caso (períodos de apuração encerrados até 31/12/1995), dos valores acrescidos ao lucro líquido correspondente ao período do início do prazo da postergação, bem assim dos valores das diferenças do imposto e da contribuição social, considerando seus efeitos em cada balanço de encerramento de período subsequente, até o período de término da postergação;
- e. Deduzir do lucro líquido de cada período de apuração subsequente, inclusive o de término da postergação, o valor correspondente à correção monetária, quando for o caso, dos valores mencionados na alínea "d" anterior;
- f. Apurar o lucro real e a base de cálculo da contribuição social corretamente, correspondentes a cada período de apuração, inclusive o de término da postergação, considerando os efeitos de todos os ajustes procedidos, inclusive o de correção;
- g. Apurar as diferenças entre os valores pagos e devidos, correspondentes ao imposto de renda e à contribuição social sobre o lucro líquido.

Os efeitos na mudança de critério contábil ou retificação de erro imputável a determinado período anterior, e que não possam ser atribuídas a fatos subsequentes, estes valores devem ser registrados na conta lucros ou prejuízos acumulados com ajustes de exercícios anteriores.

Na apuração do lucro real os ajustes de exercícios anteriores terão o seguinte tratamento:

- a) Caso sejam despesas dedutíveis, não reconhecidas em exercícios anteriores **PODE** a critério de o contribuinte ser excluídas do resultado contábil a que se refere à despesa na apuração do lucro real;
- b) Quanto o ajuste trata de receitas tributáveis que deixou de produzir efeito em exercícios anteriores o **DEVE** adicionar ao resultado contábil do período que efetivamente se refere à receita na apuração do lucro real.

7. Da Obrigação Tributária

A obrigação tributária é principal ou acessória, sendo a principal consiste em pagamento de tributos ou penalidades pecuniárias aplicadas, ocorre que a acessória consiste em fazer ou deixar de fazer, em termos práticos são as inúmeras declarações ou informações que o contribuinte de prestar ao fisco, como também qualquer obrigação com a finalidade de apurar os impostos, tipo, emitir nota fiscal, fazer a contabilidade e etc. Mas com relação ao nosso estudo o lucro real tem como principais obrigações as seguintes:

a) Obrigação principal é aquela pelo recolhimento do imposto de renda que surge com o fato gerador;

b) Obrigação acessória decorre da legislação tributária que no caso deste estudo é entrega da declaração de imposto de renda pessoa jurídica – DIPJ;

Com relação à obrigação acessória, ou seja, a entrega da declaração de imposto de renda, não existe a possibilidade desta transferência.

Já obrigação principal pode ser transferida para um terceiro envolvido na operação, exemplo a retenção na fonte do imposto de renda, contribuição social sobre o lucro e outras retenções.

Existe ainda a possibilidade de transferência da obrigação principal pela responsabilidade sucessória nos casos de incorporação ou cisão.

Diante da possibilidade de transferência da responsabilidade de cumprir a obrigação principal devemos fazer um comentário rápido à possibilidade de sucessão das obrigações tributárias.

7. 1 Dissolução, Liquidação e Extinção

A pessoa jurídica pode deixar de existir, sem sucessor através da dissolução, liquidação e extinção, assim considera-se extinta no momento do encerramento de sua liquidação, assim entendida a total destinação do acervo líquido.

Não cabem aqui comentários sobre as fórmulas de extinção, mas apenas chamar atenção que nesta situação não existe a sucessão, assim na data do evento deve ser levantado balanço especial para apurar o imposto de renda e contribuição social para recolhimento até o último dia útil do mês subsequente.

Com efeito, todos os tributos a pagar na data da extinção devem ser pagos, por exemplo, a pessoa jurídica tem um parcelamento de qualquer natureza deve ser liquidado no mesmo para pagamento do imposto de renda e contribuição social sobre o lucro, sob pena de não poder baixar na Secretária da Receita Federal.

7. 2 Incorporação e Cisão

A incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhe sucede em todos os direitos e obrigações, assim desaparece(m) a(s) sociedade(s) incorporada(s).

Enquanto a cisão é a operação pela qual a sociedade transfere todo ou somente uma parcela do seu patrimônio para uma ou mais sociedades, constituídas para esse fim ou já existentes, extinguindo-se a sociedade cindida - se houver versão de todo o seu patrimônio - ou dividindo-se o seu capital - se parcial a versão.

Para a realização de qualquer uma das operações é necessário um balanço especial inclusive apresentar declaração de imposto de renda, este levantamento tem que ser pelo menos 30 dias antes do evento societário.

O acervo líquido transferido para outra sociedade pode ser pelo valor ou mercado, no caso da opção pelo valor de mercado poderá surgir ganho de capital, conforme a seguir comentado.

O sócio da sociedade incorporada ou cindida recebe em substituição as ações ou quotas que tinha da sociedade até então existente, ações ou quotas da nova sociedade, ou já existente que recebeu o acervo líquido, quando se der na mesma proporção e valor das anteriormente possuídas, não se caracteriza como alienação nem está sujeito à incidência do imposto de renda.

Entretanto, se a transferência se der por valor maior a diferença se caracterizará como ganho de capital, passível de tributação.

Este tópico é um breve comentário sobre a matéria, entretanto, o objetivo é mostrar a obrigatoriedade de fazer a declaração de imposto de renda com relação ao balanço especial levantado para este fim.

Ainda podemos observar que no caso da simples extinção as dívidas tributárias da sociedade têm que ser liquidadas para efetivação da baixa junto a Secretária da Receita Federal, já no caso da incorporação e cisão, as referidas obrigações serão transferidas.

8. Conta de clientes

A conta de cliente registra os valores a receber de cliente normalmente referente às vendas, mas para nosso trabalho vamos comentar somente sobre os valores não recebidos, ou seja, as perdas.

Antes da Lei 9.430/96 o contribuinte podia fazer uma provisão para devedores duvidosos de 3% sobre o saldo da conta a receber de clientes, entretanto, com o advento desta lei, não existiu mais a provisão para devedores duvidosos, mas o contribuinte dar baixar como perda dedutível da base de cálculo do imposto de renda, tendo que observar os seguintes procedimentos:

- a. Em relação aos quais tenha havido a declaração de insolvência do devedor, mediante sentença emanada do Poder Judiciário, com relação a qualquer valor;
- b. Vendas sem garantia de valor:

B.1) até R\$5.000,00, por operação, vencidos há mais de seis meses, independentemente de iniciados os procedimentos judiciais para o seu recebimento;

- B.2) acima de R\$5.000,00 até R\$30.000,00, por operação, vencidos há mais de um ano, independentemente de iniciados os procedimentos judiciais para o seu recebimento, porém mantida a cobrança administrativa;
- b.3) acima de R\$30.000,00, vencidos há mais de um ano, desde que iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para o seu recebimento;
- c. 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;
- d. Contra devedor declarado falido ou pessoa jurídica declarada concordatária, relativamente à parcela que exceder o valor que esta tenha se comprometido a pagar. Caso a pessoa jurídica concordatária não honre o compromisso do pagamento de parcela do crédito, esta também poderá ser deduzida como perda, observadas as condições gerais para dedução das perdas (IN SRF nº 93, de 1997).

Para fins de definição do valor da operação devem ser incluídos inclusive os encargos financeiros

Exemplos:

Hipótese 1:

Admitindo-se que uma pessoa jurídica tenha realizado no mês de janeiro de 2006 vendas de mercadorias a um determinado cliente, cujas notas fiscais foram englobadas numa única fatura (de nº 01), para pagamento nos seguintes prazos e condições:

- a. Valor e vencimento das duplicatas:

Duplicata nº 01-A, no valor de R\$2.000,00 com vencimento em 2/2/2006;
Duplicata nº 01-B, no valor de R\$1.500,00 com vencimento em 16/2/2006;
Duplicata nº 01-C, no valor de R\$1.000,00 com vencimento em 28/02/2006;

- a. Caso as duplicatas não sejam pagas no vencimento, os respectivos valores serão acrescidos dos seguintes encargos, previstos contratualmente:

Juros (simples) de 0,5% a ao mês, contado a partir do dia subsequente ao do vencimento do título;
Multas de mora de 2% sobre o valor original do crédito.

Neste caso, se em 31/12/2006 esses créditos ainda não tiverem sido liquidados, tem-se a seguinte situação:

Valor total do crédito, acrescido dos encargos moratórios:

Duplicata nº.	Vencimento	A Valor original	B Valor dos juros devidos até 31/12/2006 (3,5% de A)	C Valor da multa (2% de A)	Total do crédito (A+B+C)
111-A	02/02/2006	2.000,00	110,67	40,00	2.150,67
111-B	16/02/2006	1.500,00	106,00	30,00	1.636,00
111-C	28/02/2006	1.000,00	102,00	20,00	1.122,00
Totais		4.500,00	318,67	90,00	4.908,67

Nesta hipótese, como o total do crédito relativo à operação, acrescido dos encargos moratórios contratados, se enquadra no limite de R\$5.000,00, a empresa poderá proceder à sua baixa, no valor de R\$4.908,67 (naturalmente, no pressuposto de que os encargos moratórios foram contabilizados como receita), tendo em vista que esse crédito está vencido há mais de seis meses.

Hipótese 2:

Considerando-se que a pessoa jurídica tenha crédito não liquidado relativo a vendas de mercadorias feita a outro cliente, representado por uma única fatura cujas duplicatas venceram nas seguintes datas:

Duplicatas 02-A, no valor de R\$2.500,00, vencida em 02/02/2006;

Duplicatas 02-B, no valor de R\$2.300,00, vencida em 16/02/2006;

Considerando as mesmas taxas de juros e multa.

Admitindo-se que nessa operação também foram contratados encargos moratórios, para o curso de não-pagamento dentro do prazo, em 31/12/2006 temos:

Duplicata nº.	Vencimento	A Valor original	B Valor dos juros devidos até 31/12/2006	C Valor da multa (2% de A)	Total do crédito (A+B+C)
---------------	------------	---------------------	---	-------------------------------	--------------------------

				A)	
			Valor		
02-A	02/01/2006	2.500,00	138,33	50,00	2.688,33
02-B	16/02/2006	2.300,00	121,90	46,00	2.467,90
Totais		4.800,00	260,33	96,00	5.156,23

Neste caso, como valor total do crédito (R\$5.156,23) é superior ao limite de R\$5.000,00, a parcela referida à duplicata 02-A, somente poderá ser baixada depois de decorrido um ano do seu vencimento. O mesmo se aplica à duplicata 02-B.

As operações com garantia real podem ser referente à venda com reserva de domínio, alienação fiduciária em garantia da operação ou de operações com outras garantias reais.

Não pode ser baixado como perda no recebimento de créditos com pessoa jurídica que seja controladora, controlada, coligada ou interligada, bem assim com pessoa física que seja acionista controlador, sócio, titular ou administrador da pessoa jurídica credora, ou parenta até terceiro grau dessas pessoas físicas (**RIR/1999, art. 340, § 6º**).

Da contabilização

As perdas com créditos não recebidos devem ser debitadas, o resultado em contrapartida das seguintes contas:

- a. Da conta que registra o crédito, quando este não tiver garantia e seu valor for de até R\$5.000,00, por operação, e estiver vencido há mais de seis meses, independentemente de iniciados os procedimentos judiciais para o seu recebimento;
- b. De conta redutora do crédito, nas demais hipóteses previstas no § 1º do art. 9º da Lei nº 9.430, de 1996.

Fundamentação legal art. 341 do RIR/99

Nos casos em que o contribuinte reconheceu a perda por havia iniciado o processo judicial de cobrança, ocorrendo à desistência do crédito ante de decorrido cinco, a perda eventualmente registrada deverá ser estornada ou adicionada ao lucro líquido para determinação do lucro real do período da desistência, considerando-se como postergação o imposto que deixar de ser pago desde o período de apuração em que tenha sido reconhecida a perda.

Assim após completar cinco anos do registro da perda a conta redutora pode ser baixada definitivamente.

Quando o contribuinte reconhece pelo regime de competência os juros sobre os créditos a receber, nos casos de duplicatas vencidas há mais de dois meses este juros podem ser excluído do resultado contábil para fim de determinação do lucro real.

O procedimento mencionado no parágrafo anterior com relação aos créditos sem garantia até R\$ 30.000, não precisa o contribuinte ter iniciado qualquer procedimento judicial, mas com relação aos demais créditos só pode ser adotado este procedimento após o início do procedimento judicial.

Com relação à pessoa jurídica devedora deverá adicionar ao resultado contábil os encargos financeiros, calculados sobre os débitos vencidos e registrado como despesas, a partir da citação judicial **art. 342 §§ 3º e 4º RIR/99**.

Quando a pessoa jurídica recuperar a qualquer título inclusive no caso de novação da dívida ou arresto dos bens recebidos em garantia, deverá computar na determinação do lucro real do período de apuração em que se der a recuperação o montante dos créditos recuperados. No caso de serem recebidos bens para quitação do débito, aqueles deverão ser escriturados pelo valor do crédito ou avaliados pelo valor definido na decisão judicial que tenha determinado a sua incorporação ao patrimônio do credor (**RIR/1999, art. 343**).

9. Estoques

Este grupo de conta do ativo circulante é muito importante, tanto na apuração do imposto de renda, contribuição social sobre lucro e ICMS, por esta razão vamos fazer um pequeno comentário sobre este grupo.

Este grupo registra as compras de mercadoria para revenda no caso das empresas que tenham como objeto social a compra e venda, e para a indústria a matéria prima, material secundário que será aplicado na produção como também os custos dos produtos acabados para serem vendidos.

Na contabilização das compras devem ser observados os seguintes procedimentos:

- a) Com relação ao ICMS destacado nas notas fiscais, o registro na conta de estoque deve ser pelo líquido, ou seja, o valor da nota fiscal deduzida do referido imposto, sendo que o ICMS deve ser registrado como impostos a recuperar.
- b) Com relação às contribuições para o PIS e COFINS, como a empresa está lucro real. Portanto sujeita ao regime de não cumulatividade das referidas contribuições, se o for da compra gera

o crédito este valor deve ser também deduzido do valor da compra a ser registrado no estoque.

Exemplo:

1) Na aquisição de matéria prima, com crédito de ICMS a 12%:

"Estoques" 880.000,00
.....
"Impostos a 120.000,00
recuperar ICMS"
.....
a "Caixa" 1.000.000,00
.....

2) Nas vendas, com destaque de ICMS a 17%:

"Caixa" 1.300.000,00
.....
a "Vendas" 1.300.000,00
.....

"ICMS s/ vendas" 221.000,00
.....
ICMS a recolher 221.000,00
.....

3) Na apuração contábil:

ICMS a recolher 120.000,00
.....
A impostos a 120.000,00
recuperar ICMS
"Caixa"
.....

4) Nos recolhimentos:

ICMS a recolher 101.000,00
.....
A "Caixa" 101.000,00
.....

Importante lembrar que o inventário o estoque deve ser valorizado pelo valor de compra deduzido do ICMS.

10. Ativo imobilizado

10.1 Manutenção de bens do ativo imobilizado

As compras peças, máquinas e equipamentos de reposição de bens do ativo imobilizados, que tem como finalidade a manter o parque industrial em funcionamento que represente um aumento na vida útil do bem superior a um ano deve ser classificado no imobilizado, assim serão agregados ao valor do bem, **art. 346 do RIR/99**.

Quando a parte ou peça não representam o aumento da vida útil do bem mencionado no parágrafo anterior devem ser classificados no estoque e reconhecidos como custo na sua utilização **art. 301 do RIR/99**.

Ainda sobre as peças ou parte das máquinas que aumentam a vida útil temos a comentar sobre o tratamento com relação à despesa de depreciação, assim é necessário um exemplo.

Exemplo:

Histórico	Valor do bem	Depreciação acumulada
Bem adquirido em 1º/01/2000	100.000,00	
Custo das partes e peças substituídas em julho de 2006, com aumento de vida útil estimado em 2,0 anos.	40.000,00	
Depreciação registrada até 30/06/2006 = 78 meses à taxa de 10% a.a.	65%	65.000
Prazo restante para depreciação do bem na data da reforma - 42 meses, 10% a.a.	35%	

Com a transferência do valor da depreciação acumulada para a conta do valor original do bem:

Novo valor contábil do bem = Valor residual + custo da reforma (35.000,00 + 40.000,00)	75.000,00
Novo prazo de vida útil (42 meses + 24 meses)	66 meses
Nova taxa de depreciação: (100% : 66 meses)	18,1818% ao ano, ou 1,51515% ao mês.

Sem a transferência do valor da depreciação acumulada para a conta do valor original do bem:

Novo valor do bem = Custo de aquisição anterior + custo da reforma (100.000,00 + 40.000,00)	140.000,00
Novo prazo de vida útil (42 meses + 24 meses)	66 meses
Nova taxa de depreciação: (75.000,00 / 140.000,00) x (100% / 66 meses)	8,1169% ao ano ou 1,51515% ao mês, sobre o valor total, no caso
Outra forma de cálculo: 75.000,00 / 66 meses = 1.136,36 (1.136,36 / 140.000,00) x 100 = 1,51515% ao mês	140.000,00.

10.2 Baixa de bens do imobilizado

Os bens do ativo imobilizado totalmente depreciados ou não só podem ser baixados na contabilidade e do controle de patrimônio com a efetiva baixa física do mesmo (**PN CST nº 146, de 1975**).

10.3 Depreciação

A depreciação que representa o desgaste do bem por uso é dedutível da base de cálculo do imposto de renda e contribuição social sobre o lucro do contribuinte que suporta o encargo econômico, como proprietário, posse ou uso do bem **art. 305 § 1º RIR/1999**.

Assim a despesa de depreciação é dedutível da base do imposto de renda do contribuinte que utilizando o bem em sua produção e suporta este encargo.

As quotas de depreciação serão dedutíveis a partir da época em que o bem é instalado, sendo que o saldo de depreciação acumulada não ultrapassar ao valor do bem.

É condição necessária para que a depreciação seja dedutível da base de cálculo do imposto de renda que o bem esteja intrinsecamente relacionado com a produção, ou comercialização dos bens, assim os bens utilizados pelos sócios da sociedade a depreciação destes não é dedutível **art. 305 § 5º RIR/1999**.

Além da possibilidade da depreciação com as taxas normais existe a possibilidade de o contribuinte fazer a depreciação acelerada, que pode ser duas espécies que são:

- a. A reconhecida e registrada contabilmente, relativa à diminuição acelerada do valor dos bens móveis, resultante do desgaste pelo uso em regime de operação superior ao normal, calculada com base no número de horas diárias de operação, e para a qual a legislação fiscal, igualmente, acata a sua dedutibilidade (RIR/1999, art. 312);
- b. A relativa à depreciação acelerada incentivada considerada como benefício fiscal e reconhecida, apenas, pela legislação tributária para fins da apuração do lucro real, sendo registrada no Lalur, sem qualquer lançamento contábil (RIR/1999, art. 313).

Consoante o artigo 312 do RIR/99 a depreciação acelerada não incentivada vai ser de acordo com as horas trabalhadas, assim segue as taxas abaixo definidas.

- a. 1,0 – para um turno de 8 horas de operação;
- b. 1,5 – para dois turnos de 8 horas de operação;
- c. 2,0 – para três turnos de 8 horas de operação;

(Diante do exposto podemos concluir que de acordo com a letra c) o bem que é depreciado com uma taxa de 10% ao ano, passar a ser depreciado em 20% ao ano.

É vedado aplicação das duas espécies de depreciação acelerada conjuntamente sobre bens do ativo imobilizado.

Lembrando ainda de que a depreciação acumulada em qualquer caso não podem ultrapassar o custo de aquisição do bem registrado contabilmente.

O contribuinte que adotar a depreciação acelerada pode a qualquer tempo ser solicitado pela Secretária da Receita Federal para comprovar que realmente o bem esteve em operação, que pode ser provado através de folha de pagamento, operadores diário para um mesmo equipamento, produção com relação à capacidade produtiva e etc.

Quanto à depreciação acelerada em função de incentivo fiscal será de acordo com os limites e condições estabelecidos na lei que institui o benefício, assim podemos comentar alguns:

a) Atividade rural

Os bens do ativo permanente imobilizado, exceto a terra nua, adquiridos por pessoa jurídica que explore a atividade rural, para uso nessa atividade, poderão ser depreciados integralmente no próprio ano da aquisição (MP nº 2.159-70, de 2001, art. 6º; e RIR/1999, art. 314).

a.i) Dos procedimentos com as depreciações incentivadas

É comum existirem despesas que o fisco autoriza a antecipação da dedução do lucro real, como exemplo a depreciação acelerada dos bens adquiridos pelas empresas que desenvolvem atividade rural exceto a terra nua.

Nos casos em que existe a antecipação fiscal da despesa, mas comercialmente ou societariamente deve ser reconhecida pelo regime de competência, desta forma devem ser adotados os seguintes procedimentos:

- a) Quando da exclusão da despesa do lucro líquido para determinação do real (base de cálculo do imposto de renda), a exclusão é evidentemente na parte A do LALUR, e registra também na parte do B;
- b) Quando da contabilização da despesa de depreciação nos anos seguintes deve ser adicionado ao lucro líquido para excluir o efeito da contabilização da depreciação como despesa e baixado na parte B do LALUR.

Exemplo: Uma empresa que explora a atividade rural comprou em dezembro de 1999 um trator pelo preço de R\$ 100.000,00, sendo que naquele ano após todas as exclusões apresentou um lucro de R\$ 500.000,00, e naquele ano não foi contabilizado despesa de depreciação referente o bem, considerando as informações seguintes podemos demonstrar como fica o LALUR:

- a) Em 2000 o lucro contábil de R\$ 100.000,00, já deduzido da depreciação do bem que já foi totalmente depreciado fiscalmente o valor de R\$ 25.000,00;
- b) Em 2001 apresentou prejuízo contábil de R\$ 10.000,00, já deduzido da depreciação do bem que já foi totalmente depreciado fiscalmente o valor de R\$ 25.000,00;

- c) Em 2002 apresentou prejuízo contábil de R\$ 30.000,00, já deduzido da depreciação do bem que já foi totalmente depreciado fiscalmente o valor de R\$ 25.000,00.

LALUR

PARTE A – REGISTRO DOS AJUSTES DO LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO

DATA	HISTÓRICO		ADIÇÕES	EXCLUSÕES
31.12.99	Lucro líquido do exercício	500.000,00		
31.12.99	Depreciação incentivada			100.000,00
31.12.99	Lucro real	400.000,00		
31.12.00	Lucro líquido do exercício	100.000,00	25.000,00	
31.12.00	Depreciação incentivada			
31.12.00	Lucro real	125.000,00		
31.12.01	Prejuízo do exercício	(10.000,00)		
31.12.01	Depreciação incentivada		25.000,00	
31.12.01	Lucro real	15.000,00		
31.12.02	Prejuízo do exercício	(30.000,00).		
31.02.02	Depreciação incentivada		25.000,00	
31.02.02	Prejuízo fiscal	5.000,00		

PARTE B – CONTROLE DE VALORES QUE CONSTITUIRÃO AJUSTE DO LUCRO LÍQUIDO DE EXERCÍCIOS FUTUROS

CONTA:

DATA DO LANÇAMENTO	HISTÓRICO	Para efeito de correção monetária			Controle de valores			
		Mês de Referência	Valor a Corrigir	Coef	Débitos	Crédito	Saldo	
							R\$	D/C
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)
31.12.99	Depreciação incentivada	12/99			100.000		100.000	D
31.12.00	Despesa deprec. Incent.	12/00				25.000	75.000	D
31.12.01	Despesa deprec.							

	Incent.	12/01				25.000	50.000	D
31.12.02	Despesa deprec. Incent.	12/02				25.000	25.000	D

b) Dos Incentivos à Inovação Tecnológica

Como incentivo aumento da competitividade dos produtos brasileiro através da melhoria da qualidade e aumento de produção o artigo 17 da Lei 11.196/2005, institui o benefício fiscal da depreciação acelerada dos bens novos adquirido para utilização nas atividades de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica.

Alem da depreciação acelerada o contribuinte pode considera como despesa operacional o próprio exercício de dispêndio que seriam classificados no ativo permanente.

Para um melhor entendimento e análise do leitor a seguir está transcrito de forma literal os incisos III e IV do referido diplome legal.

III - depreciação acelerada, calculada pela aplicação da taxa de depreciação usualmente admitida, multiplicada por 2 (dois), sem prejuízo da depreciação normal das máquinas, equipamentos, aparelhos e instrumentos, novos, destinados à utilização nas atividades de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica, para efeito de apuração do IRPJ;

IV - amortização acelerada, mediante dedução como custo ou despesa operacional, no período de apuração em que forem efetuados, dos dispêndios relativos à aquisição de bens intangíveis, vinculados exclusivamente às atividades de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica, classificáveis no ativo diferido do beneficiário, para efeito de apuração do IRPJ;

Para efeito do dispositivo legal, será considerada inovação tecnológica a concepção de novo produto ou processo de fabricação, bem como a agregação de novas funcionalidades ou características ao produto ou processo que implique melhorias incrementais e efetivo ganho de qualidade ou produtividade, resultando maior competitividade no mercado.

c. Dos Incentivos às Microrregiões nas Áreas de Atuação das Extintas SUDENE e SUDAM

Consoante o artigo 31 da lei 11.196/2005, as pessoas jurídicas com sede na região beneficiado pelo incentivo fiscais para desenvolvimento da região de atuação das extintas Sudene e Sudam, que adquirir bens a partir do ano-calendário de 2006 e até 31 de dezembro de 2013, que tenham projeto aprovado para instalação, ampliação, modernização ou diversificação enquadrado em setores da economia considerados prioritários para o desenvolvimento regional terão direito:

I - à depreciação acelerada incentivada, que consiste na depreciação integral, no próprio ano da aquisição para efeito de cálculo do imposto sobre a renda;

II - ao desconto, no prazo de 12 (doze) meses contado da aquisição, dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins de que tratam o, na hipótese de aquisição de máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos, novos, relacionados em regulamento, destinados à incorporação ao seu ativo imobilizado.

Importante lembrar que esta mesma lei através do artigo 35 instituiu um benefício fiscal com relação à contribuição social sobre o lucro, ou seja, a pessoa jurídica tributada com base no lucro real poderá utilizar crédito relativo à referida contribuição à razão de 25% sobre a depreciação contábil de máquinas e aparelho, instrumentos e equipamentos, novos, relacionados em regulamento, adquiridos entre 1º de outubro de 2004 e 31 de dezembro de 2006, destinados ao ativo imobilizado e empregados em processo industrial do adquirente.

Os procedimentos com relação à depreciação incentivada de acordo com o artigo 313 do RIR/99 é o seguinte:

- a. Na escrituração comercial será registrado o encargo de depreciação normal, calculado pela aplicação da taxa usualmente admitida;
- b. A quota de depreciação acelerada incentivada, correspondente ao benefício fiscal, constituirá exclusão do lucro líquido na apuração do lucro real, devendo ser escriturada diretamente, como exclusão na parte A, e controle na parte B no LALUR;
- c. O total da depreciação acumulada, incluindo a normal e a acelerada, não poderá ultrapassar o custo de aquisição do bem registrado contabilmente;
- d. A partir do período de apuração em que a soma da depreciação contábil mais a depreciação acelerada incentivada atingir a importância total do bem registrado contabilmente, item "c" anterior, o valor da depreciação normal, registrado na escrituração comercial que continuar a ser reconhecido contabilmente, deverá ser adicionado ao lucro líquido para efeito de

determinação do lucro real, com a concomitante baixa desse valor na conta de controle da parte B do LALUR.

10.4 REAVALIAÇÃO

Os bens do ativo permanente em virtude da defasagem entre o valor do custo e o valor de mercado é permitido uma nova atribuição de valor para os bens deste grupo, mas vamos tratar somente dos bens do imobilizado.

Correção monetária, até dezembro de 1995 os bens do permanente eram corrigidos monetariamente, o que não se confunde com a reavaliação, pois a finalidade desta era somente a atualização de valores.

Com efeito, o aumento do valor do bem com a reavaliação serão classificados como reserva de reavaliação, sendo que será oferecida a tributação de acordo com sua realização, que pode ser através de depreciação ou venda do bem.

Como estamos tratando de lucro real devo explicar que oferecer a tributação significa adicionar ao resultado contábil na definição da base de cálculo do imposto de renda. Até a vigência do artigo 4º da Lei 9.959/2000 o contribuinte poderia antecipar a tributação da reserva de reavaliação, ou seja, adicionar o resultado contábil antes da realização, mas com este diploma legal o contribuinte não tem mais esta liberdade, portanto a tributação será somente com a efetiva realização.

11. Diferido

São as despesas necessárias na organização e implantação ou ampliação de um determinado empreendimento, para formação do resultado de mais de um exercício social, normalmente são as despesas antes do início das atividades da sociedade que serão registrados no permanente no grupo de contas do diferido.

Os grupos de despesas diferidas normalmente são:

- Gastos de organização e administração;
- Encargos financeiros;
- Estudos e projetos e detalhamentos.
- juros de sócios ou acionistas na fase de implantação;
- Pesquisa de Desenvolvimento de Projetos;
- E etc.

As despesas do diferidas não se confundem com despesas do exercício, que facilmente são identificadas com receitas do exercício seguinte: Exemplo despesas de seguros e etc.

As despesas do diferidos são amortizadas, ou seja, transferido para o resultado do exercício através da amortização, que se inicia no início das atividades da sociedade.

Assim a despesa que tem como base de cálculo os valores registrados no diferido tem o título de amortização.

A taxa anual de amortização está definida no artigo 327 do RIR/99, que tem a seguinte redação:

Art. 327. A taxa anual de amortização será fixada tendo em vista:

I - o número de anos restantes de existência do direito (Lei nº. 4.506, de 1964, art. 58, § 1º);

II - o número de períodos de apuração em que deverão ser usufruídos os benefícios decorrentes das despesas registradas no ativo diferido.

Parágrafo único. O prazo de amortização dos valores de que tratam as alíneas "a" a "e" do inciso II do art. 325 não poderá ser inferior a cinco anos (Lei nº. 4.506, de 1964, art. 58, § 3º).

A taxa anual será ajustada pro - rata para os casos em que o período seja inferior a 12 meses, motivado pelo início das atividades e termino do direito no decorrer no período de apuração.

Como mencionado no parágrafo único do artigo 327 do RIR/99 o prazo mínimo de 5 (cinco) anos para amortização é somente para os seguintes tipos de despesas diferidas:

a) as despesas de organização pré-operacionais ou pré-industriais (Lei nº. 4.506, de 1964, art. 58, § 3º, alínea "a");

e) a parte dos custos, encargos e despesas operacionais registrados como ativo diferido durante o período em que a empresa, na fase inicial da operação, utilizou apenas parcialmente o seu equipamento ou as suas instalações (Lei nº. 4.506, de 1964, art. 58, § 3º, alínea "d");

Como pode ser observado o limite de prazo mínimo é somente para as despesas de organização ou pré-industriais, ou custo e encargos na fase inicial que o contribuinte fez o deferimento, quanto ao capital aplicado na aquisição de direito cuja existência ou exercício tenha duração limitada, tais como:

- a. Patentes de invenção, fórmulas e processos de fabricação, direitos autorais, licenças, autorizações ou concessões;

- b. Investimento em bens que, nos termos da lei ou contrato que regule a concessão de serviço público, devem reverter ao poder concedente, ao fim do prazo da concessão, sem indenização;
- c. Custo de aquisição, prorrogação ou modificação de contratos e direitos de qualquer natureza, inclusive de exploração de fundo de comércio;
- d. Custo das construções ou benfeitorias em bens locados ou arrendados, ou em bens de terceiros, quando não houver direito ao recebimento de seu valor;
- e. O valor dos direitos contratuais de exploração de florestas por prazo determinado, na forma do art. 328 do RIR/1999.

Nos casos mencionados o prazo será de acordo com o direito do contribuinte com relação à despesa.

Ainda podem ser amortizadas em prazo inferior aos cinco anos as seguintes despesas

- a. As despesas com prospecção e cubagem de jazidas ou depósitos, realizadas por concessionárias de pesquisa ou lavra de minérios, sob a orientação técnica de engenheiro de minas, se o contribuinte optar pela sua capitalização;
- b. A partir da exploração da jazida ou mina, ou do início das atividades das novas instalações, os custos e as despesas de desenvolvimento de jazidas e minas ou de expansão de atividades industriais, classificados como ativo diferido até o término da construção ou da preparação para exploração;
- c. A partir do momento em que for iniciada a operação ou atingida a plena utilização das instalações, a parte dos custos, encargos e despesas operacionais registrados como ativo diferido durante o período em que a empresa, na fase inicial da operação, utilizou apenas parcialmente o seu equipamento ou as suas instalações;
- d. Os juros pagos ou creditados aos acionistas durante o período que anteceder o início das operações sociais, ou de implantação do empreendimento inicial, registrados no ativo diferido;
- e. Os custos, despesas e outros encargos com a reestruturação, reorganização ou modernização da empresa.

A amortização é limitada ao valor da aquisição do direito ou bem ou total das despesas efetuada na fase pré-operacional registradas no diferido.

Nos casos em o direito do contribuinte termine antes do prazo para a amortização, ou seja, a amortização ainda não atingiu o limite das despesas, direitos ou bens, registrado no diferido, o contribuinte deve considera como despesa de amortização saldo ainda existente.

Exemplo: Uma determinada empresa alugou um ponto comercial, pelo prazo de 4 anos, e fez benfeitorias no imóvel, portanto registrado no diferido e sujeito a amortização neste prazo, mas com 2 dois devolveu o referido ponto, assim ainda

tem saldo a ser amortizado, portanto deve reconhecer esta despesa, no período em que foi feito à referida devolução.

12. Passivo circulante

a) Provisão de imposto ou contribuição

Os valores contabilizados com despesas referente a imposto ou contribuição social, com exceção do imposto de renda e contribuição social sobre o lucro são dedutíveis da base de cálculo do imposto de renda.

Ocorre que, quando o contribuinte está discutindo judicialmente a legalidade da referida exação fiscal esta provisão não dedutível,

- a) No período em for realizado a provisão o valor dos tributos em que o contribuinte está discutindo deve ser adicionado ao resultado contábil para fins de determinação do lucro real, sendo controlados na parte B do mesmo livro até que ocorra o desfecho da ação;
- b) Caso a decisão seja desfavorável ao contribuinte, implicará a conversão do depósito judicial porventura existente em renda da União, possibilitando o reconhecimento da dedutibilidade do tributo e contribuição, com a baixa do valor escriturado na parte B do LALUR, e a sua exclusão na parte A no período de apuração correspondente, ressaltando-se que a dedutibilidade não alcança o IRPJ e a CSLL;
- c) Quando a decisão for favorável ao contribuinte, resultará no levantamento de eventuais depósitos judiciais existentes, ocorrendo então à reversão para o resultado ou patrimônio líquido dos valores da provisão, bem como a baixa na parte B do LALUR, dos valores ali controlados. Saliente-se que a parcela que for revertida ao resultado, por ter sido adicionada quando de sua constituição, poderá ser excluída na apuração do lucro real.

b) Provisão de férias

A pessoa jurídica poderá ao final de cada período de apuração do resultado fazer a provisão para pagamento de férias, que deverá calcular da seguinte forma:

I – A base de cálculo será a remuneração mensal de cada empregado;

II – O número de dias de férias a que cada funcionário tenha direito;

III – A provisão contempla a inclusão dos gastos já incorridos com a remuneração de férias proporcionais, inclusive os encargos sociais incidentes sobre os valores que forem objeto desta provisão.

A contagem dos dias será de acordo com o artigo 130 CLT, ou seja:

- a. Por períodos completos - após 12 meses de vigência do contrato de trabalho o empregado terá direito a férias na seguinte proporção:
- b. Até 5 faltas no período aquisitivo, 30 dias corridos;
- c. De 6 a 14 faltas, 24 dias corridos;
- d. De 15 a 23 faltas, 18 dias corridos;
- e. De 24 a 32 faltas, 12 dias corridos;
- f. Mais de 32 faltas, o empregado perde o direito a férias.
- g. Por períodos incompletos - relativamente aos períodos inferiores a 12 meses de serviço, na data do balanço, tomar-se-ão por base férias na proporção de 1/12 de 30 dias por mês de serviço ou fração superior a 14 dias, na data de apuração do balanço ou resultado (ou seja, 2,5 dias por mês ou fração superior a 14 dias).

Sempre que, nos termos da CLT, as férias forem devidas em dobro, os dias de férias a que fizer jus o empregado, na forma acima, serão contados, observada essa circunstância.

c) Provisão de gratificação para empregado

A despesa referente ao pagamento da gratificação de empregado é dedutível da base de cálculo do imposto de renda e contribuição social sobre o lucro, mas a **provisão deve ser adicionada o resultado contábil para definição do lucro real.**

A participação de empregados nos lucros é dedutível quando seja sem discriminação, ou seja, para todos que se encontrem na mesma situação, conforme IN 99/78 pode ser não discriminatório aquelas que tenham as seguintes características:

- a) Na proporção do tempo de serviço, ainda que dela sejam excluídos os funcionários admitidos no último período razoável de tempo, certamente que não excedente de um ano;
- b) Em proporção do último salário ou do salário médio do último ano, haja ou não limite superior ou quotas mínima;
- c) Pelo mesmo montante a todos os funcionários;
- d) Por qualquer combinação de critérios anteriormente mencionados.

A enumeração citada na IN não é exaustiva podendo ainda existir outros critérios para determinação que não existis discriminação.

É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a

um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil (Lei nº 10.101, de 2000, art. 3º, § 2º).

13. Patrimônio Líquido

Quanto se trata de imposto de renda lucro real com relação ao patrimônio líquido podemos comentar sobre os seguintes assuntos:

- a) Realização de reserva de reavaliação, que é constituída com a diferença do novo valor identificados para bens do ativo através de laudos, e que serão baixados na medida em que são realizadas ou incorporadas ao capital;
- b) Ajustes de exercícios anteriores, já comentamos quando tratamos não observância do regime de competência;
- c) Juros sobre capital, este item merece um comentário mais aprofundado o que passamos a fazer.

Do pagamento dos juros de capital a sócios

Devido à obtenção de lucro anual superior a R\$ 240.000,00, determinada empresa foi tributada pelo IRPJ sobre o excedente a esse limite com alíquota de 25% (15% IRPJ + 10% de adicional) mais 9% de CSLL. Os valores pagos ou creditados aos sócios a título de juros sobre o capital próprio são tributados em 15%, sendo considerado na declaração da pessoa física como rendimento tributado exclusivamente na fonte.

Vejamos a economia:

	Sem Juros	Com Juros
Lucro da empresa antes da provisão de juros	R\$ 500.000	R\$ 500.000
Provisão juros		R\$ 250.000
Lucro após provisão de juro	R\$ 500.000	R\$ 250.000
Imposto de renda pessoa jurídica	R\$ 101.000	R\$ 38.000
Contribuição social sobre lucro	R\$ 45.000	R\$ 22.500
IRRF sobre os juros		R\$ 37.500
Total dos impostos	R\$146.000	R\$ 98.000
Economia		R\$ 48.000

Fundamentação legal dos juros sobre capital

Art. 347. A pessoa jurídica poderá deduzir, para efeitos de apuração do lucro real, os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata die, da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP (Lei nº. 9.249, de 1995, art. 9º).

§ 1º O efetivo pagamento ou crédito dos juros fica condicionado à existência de lucros, computados antes da dedução dos juros, ou de lucros acumulados e reservas de lucros, em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos ou creditados (Lei nº. 9.249, de 1995, art. 9º, § 1º, e Lei nº. 9.430, de 1996, art. 78).

§ 2º Os juros ficarão sujeitos à incidência do imposto na forma prevista no art. 668 (Lei nº. 9.249, de 1995, art. 9º, § 2º).

§ 3º O valor dos juros pagos ou creditados pela pessoa jurídica, a título de remuneração do capital próprio, poderá ser imputado ao valor dos dividendos de que trata o art. 202 da Lei nº. 6.404, de 1976, sem prejuízo do disposto no § 2º (Lei nº. 9.249, de 1995, art. 9º, § 7º).

§ 4º Para os fins de cálculo da remuneração prevista neste artigo, não será considerado o valor de reserva de reavaliação de bens ou direitos da pessoa jurídica, exceto se esta for adicionada na determinação da base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido (Lei nº. 9.249, de 1995, art. 9º, § 8º).

Fundamentação legal do imposto de renda na fonte

Art. 668. Estão sujeitos ao imposto na fonte, à alíquota de quinze por cento, na data do pagamento ou crédito, os juros calculados sobre as contas do patrimônio líquido, na forma prevista no art. 347 (Lei nº. 9.249, de 1995, art. 9º, § 2º).

§ 1º O imposto retido na fonte será considerado (Lei nº. 9.249, de 1995, art. 9º, § 3º, e Lei nº. 9.430, de 1996, art. 51, parágrafo único).

I - antecipação do devido na declaração de rendimentos, no caso de beneficiária pessoa jurídica tributada com base no lucro real, presumido ou arbitrado;

II - tributação definitiva, nos demais casos, inclusive se o beneficiário for pessoa jurídica isenta.

§ 2º No caso de beneficiária pessoa jurídica tributada com base no lucro real, o imposto de que trata esta Seção poderá ainda ser compensado com o retido por ocasião do pagamento ou crédito de juros, a título de remuneração de capital próprio, a seu titular, sócios ou acionistas (Lei nº. 9.249, de 1995, art. 9º, § 6º).

a) Crédito dos juros aos sócios

A empresa pode fazer o crédito dos juros em conta corrente e fazer um contrato de mutuo com cláusula de atualização monetária acrescido de juros de 1% ao mês. Esse procedimento tem as seguintes vantagens:

- A empresa contabiliza a despesa pelo regime de competência e só será tributado na pessoa física no recebimento;
- A despesa de atualização monetária é dedutível da base de cálculo do imposto de renda e contribuição social sobre o lucro e não será tributada na pessoa física, pois o IRRF incide somente sobre o ganho de capital.

Fundamentação legal

Art. 38 RIR/99 Parágrafo único. Os rendimentos serão tributados no mês em que forem recebidos, considerado como tal o da entrega de recursos pela fonte pagadora, mesmo mediante depósito em instituição financeira em favor do beneficiário.

14. DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADO

RECEITA BRUTA E LIQUIDA

A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o resultado auferido nas operações de conta alheia e o preço dos serviços prestados (***RIR/1999, art. 279 e seu parágrafo único***).

Na receita bruta não se incluem os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante, além do preço do bem ou serviço (IPI), e do qual o vendedor dos bens ou prestador do serviço seja mero depositário, (ICMS substituição tributária etc.).

Receita líquida de vendas e serviços é a receita bruta diminuída de: a) das devoluções e vendas canceladas; b) dos descontos concedidos incondicionalmente; c) dos impostos e contribuições incidentes sobre vendas.

Com relação às vendas canceladas corresponde à anulação de valores registrados como receita bruta de vendas e serviços, eventualmente pode gerar perdas ou ganhos decorrentes de multa de cancelamento de vendas ou de rescisão contratual não devem afetar a receita líquida de vendas e serviços, mas este resultado deve ser computado nos resultados operacionais, como outras receitas ou (despesas) operacionais (***IN SRF nº 51, de 1978***).

Ainda com relação à receita bruta deve dividir em vendas no mercado interno e receitas de exportação, com o mercado interno não comentando a fazer, já com relação às exportações é necessário o que se deve fazer.

A receita de exportação de produtos manufaturados nacionais deve ser determinada pela conversão, em moeda nacional, de seu valor expresso em moeda estrangeira à taxa de câmbio fixada no boletim de abertura pelo BACEN, para compra, em vigor na data de embarque dos produtos para o exterior.

A data do embarque é aquela da averbação no Siscomex.

O lucro da exploração correspondente às receitas de exportação incentivadas de produtos - Befiex, cujos programas tenham sido aprovados até 31/12/1987 está isento do imposto de renda.

A variação cambial na exportação, que a diferença decorrente de alteração na taxa de câmbio ocorridas entre a data do fechamento do contrato de câmbio e a data do embarque, devem ser consideradas como variações monetárias ativas ou passivas (**Portaria MF nº 356, de 1988**).

14. 2 Custos das vendas de bens ou serviços

Os custos das vendas de bens podem ser mercadorias para revendas ou custo de produção.

O custo de mercadoria para revenda é a soma dos valores referentes das mercadorias destinadas à revenda, transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos não recuperáveis devidos na aquisição ou importação.

Com relação ao custo de produção dos bens ou serviços compreenderá, obrigatoriamente (**RIR/1999, art. 290**):

- a. O custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, inclusive os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos não recuperáveis devidos na aquisição ou importação;
- b. O custo do pessoal aplicado na produção, inclusive na supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção;
- c. Os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção;
- d. Os encargos de amortização, diretamente relacionados com a produção;
- e. Os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção.

Ainda pode ser considerado como custo as perdas e quebras razoáveis, de acordo com a natureza do bem e da atividade, ocorridas na fabricação, no transporte e no manuseio, bem assim as quebras e perdas de estoque por deterioração,

obsolescência ou pela ocorrência de riscos não cobertos por seguros, desde que comprovadas por laudos ou certificados emitidos por autoridade competente (autoridade sanitária, corpo de bombeiros, autoridade fiscal etc.) que identifiquem as quantidades destruídas ou inutilizadas e as razões da providência (**RIR/1999, art. 291**).

A pessoa jurídica deve fazer o levantamento e avaliação dos seus estoques ao final de cada período de apuração do imposto de renda, conclui-se que a pessoa jurídica estará obrigada a promover o levantamento e avaliação dos seus estoques com a seguinte periodicidade:

- a. Pessoas jurídicas que fizerem apuração trimestral deverão fazer o levantamento e avaliação em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro;
- b. Pessoas jurídicas que optarem pela apuração anual farão o levantamento e avaliação anualmente em 31 de dezembro.

Ocorre que, na hipótese de suspensão ou redução do pagamento mensal, para fins de recolhimentos com base na estimativa, é dada a opção à pessoa jurídica para que somente promova o levantamento e a avaliação de seus estoques, segundo a legislação específica, ao final de cada período anual, em 31 de dezembro (**IN SRF nº 51, de 1995, art. 10 c/c a IN SRF nº 93, de 1997, art. 12, § 4º**).

O custo das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas será determinado com base em registro permanente de estoque ou no valor dos estoques existentes, de acordo com o livro de inventário, no fim do período de apuração (RIR/1999, art. 289).

O valor dos bens existentes no encerramento do período-base poderá ser o custo médio ou dos bens adquiridos ou produzidos mais recentemente. Admite-se a avaliação com base no preço de venda subtraída a margem de lucro (RIR/1999, art. 295).

O contribuinte que mantiver sistema de custo integrado e coordenado com o restante da escrituração poderá utilizar os custos apurados para avaliação dos estoques de produtos em fabricação e acabados (RIR/1999, art. 294, § 1º).

Quando a empresa não possibilitar a apuração de custo com base no sistema de contabilidade de custo integrado e coordenado com o restante da escrituração, os estoques deverão ser avaliados de acordo com o seguinte critério (RIR/1999, art. 296):

- a. Os de materiais em processamento, por uma vez e meia o maior custo das matérias-primas adquiridas no período, ou em 80% do valor dos produtos acabados, determinado de acordo com a alínea "b" a seguir;

- b. Os dos produtos acabados, em 70% do maior preço de venda no período de apuração.

14.3 Despesas operacionais

Despesas com remuneração de dirigentes

De acordo com o entendimento da Administração Tributária, considera-se:

I - Diretor - a pessoa que dirige ou administra um negócio ou uma soma determinada de serviços. Pessoa que exerce a direção mais elevada de uma instituição ou associação civil, ou de uma companhia ou sociedade comercial, podendo ser ou não acionista ou associado. Os diretores são, em princípio, escolhidos por eleição de assembleia, nos períodos assinalados nos seus estatutos ou contratos sociais;

II - Administrador - a pessoa que pratica, com habitualidade, atos privativos de gerência ou administração de negócios da empresa, e o faz por delegação ou designação de assembleia, de diretoria ou de diretor;

III - Conselho de Administração - o órgão instituído pela Lei das Sociedades por Ações, cujos membros recebem para os efeitos fiscais, o mesmo tratamento de diretores ou administradores.

Não são considerados como administrador os empregados que trabalham com exclusividade para uma empresa, subordinados hierárquica e juridicamente, e, como meros prepostos ou procuradores, mediante outorga de instrumento de mandato, exercem essa função cumulativamente com as de seus cargos efetivos, percebendo remuneração ou salário constante do respectivo contrato de trabalho, provado por carteira profissional, bem como o assessor, que é a pessoa que tenha subordinação direta e imediata ao administrador, dirigente ou diretor, e atividade funcional ligada à própria atividade da pessoa jurídica (**IN SRF nº 2, de 1969 e PN CST nº 48, de 1972**).

Antes da vigência da Lei 9.430/96 os pagamentos ou creditados, mensalmente, aos administradores conforme conceito anteriormente mencionado, a título de remuneração (*retiradas pró-labore*), sua dedução da base de cálculo do imposto de renda era limitado, mas atualmente poderão ser considerados integralmente como custo ou despesa operacional, no resultado da pessoa jurídica, independentemente de qualquer restrição, condição ou limite de valor.

A remuneração dos administradores é qualquer vantagem recebida não importa o título, basta que tenha caráter de remuneração pelos serviços efetivamente prestados à empresa, como por exemplo, o valor do aluguel de imóvel residencial ocupado por sócios ou dirigentes pago pela empresa, e outros salários indiretos (**PN CST nº 18, de 1985**).

Os salários indiretos, igualmente, incluem-se no conceito de remuneração, assim consideradas as despesas particulares dos administradores, diretores, gerentes e seus assessores, nelas incluídas, por exemplo, as despesas de supermercados e cartões de crédito, pagamento de anuidade de colégios, clubes, associações etc **(RIR/1999, art. 358 e PN CST nº 18, de 1985 e nº 11, de 1992)**.

Os pagamentos ou creditados a beneficiário não identificado não serão dedutíveis como custo ou despesa da pessoa jurídica, para fins da apuração do lucro real, e serão tributados exclusivamente na fonte à alíquota de 35% **(RIR/1999, arts. 304 e 622)**.

Todas as despesas com alimentação, contraprestações de arrendamento mercantil e do aluguel de bens móveis ou imóveis, bem assim de despesas de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos com bens móveis ou imóveis, quando não intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços, não pode ser deduzidos da base de cálculo do imposto de renda.

As despesas mencionadas no parágrafo anterior mesmo não sendo intrinsecamente ligado a produção ou comercialização dos bens ou serviço, mas quando se enquadrarem como **remuneração indireta** dos administradores, diretores, gerentes e seus assessores, poderão ser deduzidos do resultado contábil para definição do lucro real.

A remuneração indireta dos administradores deverá ser tributada pelo imposto de renda na pessoa física, sujeitos à retenção na fonte e inclusão na declaração de ajuste anual **(Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, II, III e IV)**.

Despesas de Propaganda

As despesas de propaganda devem ser contabilizadas pelo regime de competência, e para que sejam dedutíveis da base de cálculo do imposto de renda está diretamente relacionada com a atividade da pessoa jurídica, e que sejam ainda a gasto com:

I - rendimentos específicos pagos ou creditados a terceiros em contrapartida à prestação de serviço com trabalho assalariado, autônomo ou profissional, e a aquisição de direitos autorais de obra artística;

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

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

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

V - o valor das amostras distribuídas gratuitamente por laboratórios químicos ou farmacêuticos e por outras empresas que utilizem esse sistema de promoção de venda, sendo indispensável que:

a) haja contabilização da distribuição, pelo preço de custo real; que as saídas das amostras sejam documentadas com emissão de nota fiscal;

b) que o valor das amostras distribuídas no ano-calendário não ultrapasse os limites estabelecidos pela SRF, até o máximo de 5% da receita líquida obtida na venda dos produtos (**PN CST nº 17, de 1976, e nº 21, de 1976, e IN SRF nº 2, de 1969, incisos 89 a 97**);

VI - promoção e propaganda de seus produtos, com a participação em feiras, exposições e certames semelhantes, com a manutenção de filiais, de escritórios e de depósitos congêneres, efetuados no exterior por empresas exportadoras de produtos manufaturados, inclusive cooperativos, consórcios de exportadores ou de produtores ou entidades semelhantes, podendo os gastos ser imputados ao custo, destacadamente, para apuração do lucro líquido, na forma, limite e condições determinadas pelo Ministro da Fazenda (Portaria MF nº 70, de 1997).

Os pagamentos ou crédito por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas a título de serviços de propaganda e publicidade estão sujeitas à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de 1,5%.

O contribuinte fica ainda responsável pela comprovação da efetiva comprovação do serviço, sendo também solidário nesta obrigação a empresa que prestou o serviço.

As despesas com brindes não são consideradas como dedutíveis da base de cálculo do imposto de renda, ente-se como brindes materiais de divulgação que o contribuinte manda confeccionar tipo calendários agendas e etc.

Com relação a gastos com distribuição de objetos relacionados com atividade da empresa, desde que em pequena monta pode ser dedutível da base de cálculo do imposto de renda.

Das despesas com multas

As multas de natureza tributária compensatória que se destina a compensar o sujeito ativo pelo prejuízo suportado pelo atraso no pagamento do que lhe era devido, essas multas são dedutíveis nos termos do artigo 344 parágrafo 5º do Regulamento do Imposto de Renda. Como exemplos podem ser citados as multas pagas sobre atraso do INSS, IRPJ, CSLL e outros.

O nosso entendimento é que o recolhimento dessa multa é indevido se o pagamento foi espontâneo com fundamento no artigo 138 do Código Tributário Nacional.

As multas de natureza tributárias punitivas que são aquelas que se funde no interesse público de punir o inadimplente, ou seja, são as multas nos lançamento de ofício do crédito tributário, estas não são dedutíveis (**art. 344 §5º RIR/99**).

As multas por infração não tributárias estas não são dedutíveis, pois se tratam de despesas não necessárias ao desenvolvimento das atividades da empresa, como exemplo pode ser citado as multas de trânsito, imetro, trabalhistas e outras.

Com relação às multas e também com relação aos juros existe dúvida sobre a dedutibilidade dos valores referente a juros e multa sobre tributos ainda não recolhidos, mas ficou claro com o entendimento do 1º Conselho de Contribuinte com a decisão a seguir transcrita.

“O 1º C.C. decidiu que a multa de mora é dedutível na apuração do lucro real do exercício em que foi incorrida, mesmo paga no exercício subsequente (Ac. Nº. 103-18. 787/97 no DOU de 20-10-97).”

“Os incidentes sobre tributos não recolhidos no prazo legal são dedutíveis no período em que foram incorridos e não no período de seu efetivo pagamento, porquanto prevalece o regime de competência (Ac. Nº. 103-20. 263/00 DOU de 20-06-00).”

Esta posição do Conselho de contribuinte reconhece o regime de competência conforma determinação legal.

Como exemplo de multas punitivas, podemos citar:

- a. As multas de lançamento de ofício aplicadas sobre a totalidade ou diferença do imposto devido, nos casos de falta de declaração, declaração inexata ou de evidente intuito de fraude (RIR/1999, art. 957);
- b. A aplicada sobre a totalidade ou diferença de imposto, resultante da reunião de duas ou mais declarações, quando a pessoa jurídica não apresentar uma só declaração para cada período-base de incidência (RIR/1999, art. 964, II, "b");
- c. A aplicada quando for apurado, mediante revisão posterior, que a indicação da receita bruta ou do lucro tributável, feita pela pessoa jurídica em sua declaração, o foi com inobservância das disposições legais (RIR/1999, art. 957);
- d. A aplicada quando a fonte pagadora deixar de descontar o imposto de renda na fonte sobre rendimentos do trabalho assalariado (RIR/1999, art. 957, com as alterações da Lei nº 9.430, de 1996, art. 44);
- e. A aplicada à fonte pagadora obrigada a reter tributo ou contribuição, no caso de falta de retenção ou recolhimento, ou recolhimento após o prazo

fixado, sem o acréscimo de multa moratória (Lei nº 10.426, de 2002, art. 9º).

Do reembolso de seguro

Todos os valores referentes a reembolso de seguro devem ser contabilizados como outras receitas operacionais (Receita de indenização de Seguro), sendo sujeitos a pagamento de PIS, COFINS, IRPJ e CSLL. Só existe uma exceção que é no caso das apólices de seguros ou pecúlio em favor da empresas, pago por morte dos sócios segurados.

Multas com rescisão de contrato

Os valores referentes à multa ou qualquer outra vantagem recebida pela pessoa jurídica, mesmo a título de indenização em virtude de rescisão de contrato estão sujeitos à retenção de imposto de renda na fonte e ainda serão computados na determinação do lucro real.

Esclarecendo melhor o caso do seguro dos sócios, será isento do imposto de renda e contribuição social, somente o capital das apólices em nome dos sócios, não sendo aplicado a qualquer outro dirigente que não seja sócio. **(art. 445 do RIR/99)**.

Para um melhor entendimento a seguir serão citados alguns procedimentos no caso de reembolso de seguro.

Roubo de Mercadorias - Com Cobertura do Seguro

Quando ocorrer roubo de mercadoria, se a mercadoria estiver coberta por seguro, o lançamento contábil original da venda como receita deverá ser estornado, devendo a empresa contabilizar o valor a receber da seguradora como receita sujeita a PIS, COFINS, IRPJ e CSLL **(Lei nº. 9.718/98, art. 3º)**.

Roubo de Mercadorias - Sem Cobertura do Seguro

Nos casos de roubo de mercadoria que foi vendida normalmente esta não chegou até o cliente, entendo que não haverá a contabilização da receita de venda, pois não houve a transferência da sua propriedade. Desta forma o lançamento da receita de venda deverá ser estornado e como consequência não terá a incidência do PIS nem da COFINS.

Das despesas com desfalques e apropriação indébita

Para as perdas através de fraudes ou apropriação indébita que não estejam cobertas por seguro terão o seguinte tratamento.

Os prejuízos por desfalque, apropriação indébita e furto, por empregados ou terceiros, somente serão dedutíveis como despesas quando houver inquérito instaurado nos termos da legislação trabalhista ou quando apresentada queixa perante a autoridade policial (**art. 364 do RIR/99**).

Dos incentivos fiscais de ICMS

São comuns os estados incentivar as empresas através do ICMS, sendo que pode ser das seguintes modalidades:

- a) Conceder a isenção total ou parcial do imposto, muitas através de devolução, ou até mesmo a dispensa, sendo que as empresas apuram o imposto como devida fosse e a contabilização dos débitos como despesa e a devolução ou dispensa do recolhimento registrado como receita. Neste caso o contribuinte deve considerar a receita como tributável, somente nos casos em que fica claro a vinculação da isenção com investimento feito na implantação ou expansão do projeto, esta receita deve ser registrada como reserva de capital destinada somente a aumento de capital ou compensação de prejuízos, neste caso não terá a incidência do imposto de renda e contribuição social.

Com efeito, o 1º Conselho de Contribuinte vem decidindo pela não tributação nestes casos de devolução total ou parcial do imposto conforme a seguir transcrita decisão:

“As restituições à pessoa jurídica de parte do ICMS por ela pago, efetuadas pelos Governos Estaduais para aplicação em investimentos na região, classificam-se como não operacionais e devem ser excluídas do lucro líquido do exercício para efeitos de determinação do lucro real (Ac. Nos. 103-10.129/90 no DOU de 31/07/92 de 103-10.291/90 no DOU de 17/07/92)”.

- b) Existem também os casos em que o estado financia o imposto com um prazo longo para pagamento, muitas vezes sem juros e correção monetária, ou somente redução dos encargos financeiros. Neste caso não pode ser aplicado os procedimentos referente à decisão administrativa citada acima, conforme resultado de consulta a seguir mencionado.

“Os aportes financeiros obtidos mediante o financiamento do valor devido a título de ICMS, ainda que incentivados por juros subsidiários e dispensas total ou parcial da correção, não caracterizam a Subvenção para investimentos e, portanto, serão tributados na determinação do Lucro Real (Decisão COSIT nº. 4 de 21-06-33 no DOU DE 12-08-99).”

Das despesas com viagens, veículos e transportes.

As despesas de alimentação com empregados ou administradores das empresas a serviço da sociedade podem independente de comprovação ser deduzidas na

determinação do lucro real, cujo valor diário não excedente ao valor de R\$ 16,57, sendo que valores acima do limite têm que ter comprovante.

O contribuinte pode fazer opção por pagar diárias para reembolso de despesa com alimentação e pousada, durante viagem para serviços eventuais, sendo que para que este valor seja dedutível é necessária à comprovação da realização da viagem. De acordo com o PN CST nº. 10/92 esta comprovação é através de:

A) para comprovação do deslocamento, o documento hábil será:

a.1) o bilhete de passagem e/ou fatura da agência de viagem ou documento semelhante, no caso de ser utilizado o serviço de companhias aéreas e/ou agências de viagem;

a.2) nota fiscal de serviços , no caso de transporte marítimo, fluvial ou rodoviário;

b) os dias em que o empregado permanecer em viagem devem ser comprovados por meio de nota fiscal do estabelecimento hoteleiro (quando a viagem incluir pernoite), admitindo-se a diferença de um dia entre a quantidade de diárias pagas ao empregado e a quantidade de diárias cobradas pela pousada;

a) Nos documentos deve constar o nome do empregado, sendo também necessário que a pessoa jurídica mantenha relatórios internos que demonstrem os valores pagos como diárias a cada empregado que os recebeu.

As despesas com veículos registrado no ativo permanente da empresa podem ser dedutíveis da base de cálculo do imposto de renda e contribuição social, pois fica subentendido de que seja uma despesa necessária para operacionalização do objeto social, devendo as notas fiscais de consumo de combustíveis indicarem ao menos a placa do veículo. Quando o veículo é da empresa o ônus da prova da desnecessidade é da autoridade fiscal.

Quando o veículo é dos sócios ou de empregado as despesas com combustíveis e manutenção utilizados a serviço da empresa, sendo condição fundamental para ser classificado como despesa operacional dedutível da base de cálculo do imposto de renda e contribuição social sobre o lucro seja provada a utilização do veículo e a necessidade. Algumas empresas fazem contrato de comodato para dar suporte ao lançamento contábil, mas o mais importante não é este contrato e sim a prova da utilização, pois quando o veículo não é da empresa cabe ao contribuinte o ônus da prova.

Os valores pagos a empregados para reembolso de custos com gastos de viagens feitas em veículo do empregado a serviço da empresa, quando tais valores forem pagos com base em quilometragem percorrida, ou qualquer outra forma de cálculo, será considerado como rendimentos do trabalho assalariado, portanto sujeito o imposto de renda na fonte (**PN nº. 864/71**).

Ainda sobre os pagamentos de despesas com veículos de terceiros conforme o PN nº. 108/72 para ser dedutível quando satisfizerem aos três seguintes requisitos:

- a) Uso efetivo dos veículos;
- b) Desembolso do preço;
- c) Adequação do preço.

Das despesas de doação

As despesas de doações na grande maioria são indedutíveis da base de cálculo do imposto de renda e contribuição social sobre o lucro, sendo dedutíveis somente aquelas destinadas a projetos culturais e aquelas para instituição de ensino e pesquisa cuja criação tenha sido autorizadas por lei federal e que preencham os requisitos dos incisos I e II do art. 213 da Constituição Federal, que são os seguintes:

- a) Comprovem finalidade não lucrativa e apliquem seus excedentes financeiros em educação;
- b) Assegurem a destinação de seu patrimônio à outra escola comunitária, filantrópica ou confessional, ou ao Poder Público, no caso de encerramento de suas atividades.

Ainda sobre as doações dedutíveis, são dedutíveis aquelas destinadas às entidades civis sem fins lucrativos, que aprestem serviços gratuitos em benefício de empregados e dependentes da pessoa jurídica doadora.

São dedutíveis também as doações feitas a sociedades civis sem fins lucrativos em que a entidade beneficiária tenha sua condição de utilidade pública, sendo que este certificado deve ser renovado anualmente pelo órgão da União, mediante ato formal.

Rateio de despesas comuns entre empresas do mesmo grupo

É comum um grupo de empresas possuírem despesas comuns, como espaço físico, funcionários, telefone etc. Ocorre que, às vezes todas essas despesas são em nome de uma ou de poucas, sendo que as que não registram as despesas apresentam lucro até com adicional do imposto de renda. Nestes casos pode ser feito o rateio das despesas através de contrato com previsão de transferência dessas despesas.

Fundamentação legal

ART 299. 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).

§ 1º São necessárias às despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº. 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº. 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

Das despesas com tecnologia

As despesas operacionais relativas aos gastos realizados com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica de produtos poderão ser deduzidas do lucro líquido, na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL (**art. 39 da Lei 10.637**).

Serão consideradas como despesas com pesquisas tecnológicas e desenvolvimento de inovação tecnológica de produtos as seguintes despesas:

- a) Despesas de pesquisa para concepção de novo produto ou processo de fabricação, bem assim a agregação de novas funcionalidades ou características ao produto ou processo que implique efetivo ganho de qualidade ou produtividade, resultando maior competitividade no mercado (**art. 39 §1º da Lei 10.637**);
- b) Despesa de depreciação calculada em conformidade da legislação vigente referente aos gastos incorridos em instalações fixas e na aquisição de aparelhos, máquinas e equipamentos, destinados à utilização em projetos de pesquisa e desenvolvimentos tecnológicos, ensaios de conformidade, certificações e registros sanitários e de patentes, se na conclusão do projeto existe saldo remanescente a ser depreciado pode ser excluído na determinação do lucro real no período de apuração em que concluída sua utilização (**art. 39 §2º da Lei 10.637**);
- c) O reconhecimento das despesas de depreciação na conclusão do projeto será somente fiscal, deve ser dada continuidade a contabilização como despesa operacional do saldo existente naquela data, para isso é necessário que os valores excluídos no final dos projetos sejam controlados na parte B do LALUR, para serem adicionado em cada período posterior os valores contabilizados como despesa operacional (**art. 39 §3º da Lei 10.637**);

Ainda é como condição para que a pessoa jurídica possa deduzir da base de cálculo do imposto de renda e contribuição social sobre o lucro a despesa com projetos de pesquisa, que estas sejam contabilizadas em contas separadas especifica por projetos (**art. 39 §4º da Lei 10.637**);

As pessoas jurídicas além das deduções já comentadas poderão, ainda, excluir, na determinação do lucro real, valor equivalente a cem por cento do gasto total de cada projeto que venha a ser transformado em depósito de patente, devidamente registrado no Instituto Nacional de Propriedade Industrial (INPI), e, em pelo menos uma das seguintes entidades de exame reconhecidas pelo "Patent Cooperation Treaty" (PCT):

I - "European Patent Office" (**art. 40, I, da Lei 10.637**);

II - "Japan Patent Office"; ou (**art. 40, II, da Lei 10.637**);

III - "United States Patent and Trade Mark Office" (**art. 40, III, da Lei 10.637**);

O valor que servirá de base para a exclusão deverá ser controlado na parte B do LALUR, por projeto, até que sejam satisfeitas as exigências previstas nesta Medida Provisória, pois somente depois de satisfeitas estas exigências é que pode ser excluído na determinação do lucro real (**art. 40 §1º da Lei 10.637**);

As despesas referentes ao benefício ora comentado deverão, a qualquer tempo, ser comprovadas por documentação idônea, que deverá estar à disposição da fiscalização da Secretária da Receita Federal (**art. 40 §2º da Lei 10.637**);

Para que a pessoa jurídica possa considerar como dedutíveis as despesas com pesquisa tecnológica e excluir outra vez na base de cálculo do imposto de renda, para aquele que tem registro de patente, deverão ser submetidos à análise e aprovação de órgão vinculado à Administração Pública Federal, que detenha conhecimentos específicos para convalidar a adequação dos gastos efetuados, ou seja, depende de aprovação (**art. 42 (art. 40 da Lei 10.637)**).

Os gastos com registro de patente e nas entidades determinadas nesta medida provisória só serão deduzidos se pagos a pessoas físicas ou jurídicas residentes e domiciliadas no País (**art. 43 da Lei 10.637**).

Nos casos de apuração de excesso de custo de aquisição de bens, direitos e serviços, importados de empresas vinculadas, ou seja, gastos com pessoas físicas ou jurídicas não residentes ou domiciliadas no país, que sejam considerados indedutíveis na determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, a pessoa jurídica deverá ajustar o excesso, no encerramento do período de apuração, contabilmente, por meio de lançamento a débito de conta de resultados acumulados e a crédito de:

I - conta do ativo onde foi contabilizada a aquisição dos bens, direitos ou serviços e que permanecerem ali registrados ao final do período de apuração; ou (**art. 45, I da Lei 10.637**);

II - conta própria de custo ou de despesa do período de apuração, que registre o valor dos bens, direitos ou serviços, no caso desses ativos já terem sido baixados da conta de ativo que tenha registrado a sua aquisição (**art. 45, II da Lei 10.637**);).

No caso de bens classificáveis no ativo permanente e que tenham gerado quotas de depreciação, amortização ou exaustão, no ano calendário da importação, o valor do excesso de preço de aquisição na importação deverá ser creditado na conta de ativo em cujas quotas tenham sido debitadas, em contrapartida à conta de resultados acumulados (**art. 45 §2º da Lei 10.637**).

No cálculo dos juros sobre capital na empresa que tenha feito a opção de adicionar o valor do excesso de gastos ao lucro líquido na determinação do lucro real e base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido somente na realização por alienação ou baixa a qualquer título do bem, direito ou serviço adquirido, este valor deve ser excluído do patrimônio líquido para determinação da base de cálculo destes juros (**art. 45 §2º da Lei 10.637**).

No caso da pessoa jurídica fizer a opção comentada no parágrafo anterior esta deverá registrar o valor total do excesso de preço de aquisição em subconta própria da que registre o valor do bem, serviço ou direito adquirido no exterior (**art. 45 §3º da Lei 10.637**).

Outras Despesas

Comissões de Agente

As comissões de Agente são despesas decorrentes de intermediação de exportações efetuadas por comissários da pessoa jurídica fora do país.

O 1º Conselho de Contribuinte decidiu que nas exportações é necessária a comprovação da efetiva intermediação do negócio por parte dos beneficiários das comissões, para que as despesas com comissões do agente sejam dedutíveis. Ou seja, não são dedutíveis as despesas com comissões sem a demonstração inequívoca de que o beneficiário interferiu na obtenção do rendimento.

Multas Contratuais

Nos contratos com previsão de multa por inadimplemento de qualquer de suas cláusulas, será gerada uma despesa operacional referente à multa. Esta multa é dedutível do lucro operacional quando paga ou incorrida.

Despesas em Nome de terceiros

São dedutíveis as despesas em nome de terceiros, tais como: telefone, água, energia, IPTU e outras em nome do proprietário do imóvel alugado que são pagas pela pessoa jurídicas locatária do imóvel.

Essas despesas são dedutíveis desde que o efetivo uso seja comprovado pela pessoa jurídica.

Das despesas que devem ser rateadas pelo período de competência

As despesas devem ser reconhecidas como tal quando incorridas. Muitas vezes uma despesa já foi paga, mais não incorrida, ou seja, são aquelas pagas antecipadamente, mas corresponde a mais de um período.

Exemplos:

- b) A contratação à vista de seguro para o período de um ano, esta despesa é referente há diversos meses, portanto deve ser rateada proporcional a cada mês;
- c) Pagamento do IPTU, quando o imposto era apurado anualmente. Para esta despesa não é necessário fazer rateio, porque ficava dentro do próprio exercício, ocorre que agora o imposto pode ser apurado trimestral ou mensal conforme a opção para realizar os pagamentos.

Tributos com exigibilidade suspensa

Os valores referentes à provisão de tributos com sua exigibilidade suspensa é não dedutível, pois se trata de mera provisão e não teria sentido sua dedução uma vez que o contribuinte está questionando a legalidade da exação (**art. 41 §1º da Lei 8.981/95**). Desta forma a contabilização de provisão de juros e multas sobre os valores provisionados, mas com a exigibilidade suspensa também é indedutível.

Das despesas comprovadas por recibos, notas simplificadas, cupons fiscais e documentos inidôneos.

Das despesas comprovadas com recibos

É comum as autoridades fiscais considerar como despesas não dedutíveis os pagamentos somente através de recibos, mas este procedimento não encontra respaldo legal, pois a lei não veda a comprovação de despesas. Para a dedução como despesa operacional além do recibo deve ser comprovada a necessidade da realização da mesma no processo operacional da empresa, entre estas despesas podem ser citadas as pequenas despesas do escritório, tais como: limpeza, conserto, fretes e outros.

Das despesas comprovadas com nota fiscal simplificadas

As despesas comprovadas através de notas fiscais simplificadas não são dedutíveis porque não tem como fazer juízo das despesas, ou seja, se os gastos são realmente necessários e atendem os requisitos que a lei exige para dedução.

No entanto, admite-se a dedutibilidade quando a pessoa jurídica comprova, por qualquer meio de prova lícito, que o gasto existiu e se trata de despesa normal e usual no tipo de transações, operações ou atividade da empresa.

Já existem máquinas emissoras de cupom fiscal capazes de identificar o adquirente da mercadoria. Porém a maioria dos comerciantes ainda não tem acesso a esse tipo de equipamento. Com isso, as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real terão dificuldade em dedutibilidade das despesas comprovadas com notas simplificadas.

Da reparação de danos patrimoniais

As receitas referentes à indenização destinadas a reparação de danos patrimoniais não estão sujeita a incidência de imposto de renda (**Art. 32 IN93/97**). O contribuinte deve ter cuidado com a recuperação de despesa, pois não se trata de reparação de danos e está sujeita ao imposto, o que é justo tendo em vista a contabilização como despesa ser dedutível do imposto de renda.

14.4 RECEITAS FINANCEIRAS

Das Receitas de Aplicações Financeiras

A receita referente a juros, o desconto, o lucro na operação de *reporte* e os rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa, ganhos pelo contribuinte, serão incluídos no lucro operacional e, quando a aplicação for com prazo superior ao período de apuração do imposto de renda e contribuição social sobre o lucro, poderá ser rateada pelos períodos a que competirem (Decreto-Lei nº. 1.598, de 1977, art. 17, e Lei nº. 8.981, de 1995, art. 76, § 2º, e Lei nº. 9.249, de 1995, art. 11, § 3º).

Variações Ativas

As variações monetárias ativas são consideradas como receitas operacionais e deverão ser incluídas na base de cálculo do lucro real pelo regime de competência, em função de índices ou coeficientes aplicáveis, por disposição legal ou contratual, dos direitos de crédito do contribuinte, assim como os ganhos monetários realizados no pagamento de obrigações (Decreto-Lei nº. 1.598, de 1977, art. 18, Lei nº. 9.249, de 1995, art. 8º).

Também devem ser consideradas como receitas operacionais as variações monetárias em função da taxa de câmbio, mas o contribuinte pode fazer a opção pelo regime de caixa conforme comentário a seguir.

Das Variações cambiais

Consoante o artigo 30 da Medida Provisória 2.037 a variação monetária em função da taxa de câmbio, será considerada, para efeito da determinação do imposto de renda, contribuição social sobre o lucro, PIS, COFINS e determinação do lucro da exploração pelo regime de caixa. O mesmo artigo em seu parágrafo 1º

permite ao contribuinte optar pelo regime de competência, sendo que a opção será para o ano-calendário todo não podendo ser alterado somente no ano subsequente.

O critério que deve ser adotado é válido tanto para as variações ativas como passivas, portanto a empresa que tiver mais obrigações com atualização pela variação cambial deve fazer opção pelo regime de competência.

14. 5 Das despesas financeiras

Despesas de juros

As despesas financeiras com juros pagos ou incorridos pelo contribuinte são dedutíveis, como custo ou despesa operacional observada as seguintes normas:

I - os juros pagos antecipadamente, os descontos de títulos de crédito, e o deságio concedido na colocação de debêntures ou títulos de crédito deverão ser apropriados, *pro rata temporis*, nos períodos de apuração a que competirem (**art. 374 RIR/99**);

II - os juros de empréstimos contraídos para financiar a aquisição ou construção de bens do ativo permanente, incorridos durante as fases de construção e pré-operacional, podem ser registrados no ativo diferido, para serem amortizados (**ART. 374 II RIR/99**).

Enquanto existir nos balanços das empresas coligadas ou controladas com sede no exterior lucros disponíveis, as despesas financeiras nas empresas aqui no Brasil referente a empréstimos concedido por estas empresas será não dedutível. (Lei nº. 9.532, de 1997, art. 1º, § 3º).

Variações Passivas

As despesas com variação monetária de obrigações e perdas monetárias na realização de créditos, poderão ser deduzidas do lucro com despesas operacional pelo regime de competência (**Decreto-Lei nº. 1.598, de 1977, art. 18, parágrafo único, Lei nº. 9.249, de 1995, art. 8º**).

Sendo que a despesa de variação cambial calculada em função de atualização de taxa cambial poderá a critério de o contribuinte ser pelo regime de caixa, conforme comentado no item variação cambial.

Das despesas com créditos junto a sócios

Os créditos de sócios podem ter incidência de juros e atualização monetária, sendo o juro ideal é de 1% am e a variação por qualquer índice utilizado no mercado, mas para que esta despesa seja dedutível tem que existir um contrato por escrito.

RECEITAS NÃO OPERACIONAIS

Operações de desapropriação de imóvel rural**Da incidência**

As receitas originárias de desapropriação de imóveis tem a incidência do imposto de renda podendo ser diferida sua tributação nas seguintes condições:

I – transfira o ganho de capital para reserva especial de lucros;

II – aplique, no prazo máximo de 2 (dois) anos do recebimento da indenização, na aquisição de outros bens do ativo permanente, importância igual ao ganho de capital;

III – discrimine na reserva de lucros, os bens objeto da aplicação de que trata o inciso anterior, em condições que permitam a determinação do valor realizado em cada período de apuração.

A reserva será computada na determinação do lucro real quando da realização do bem, ou quando for utilizada para distribuição de dividendos. O controle de ganho de capital deve ser feito na parte B do LALUR.

Lembramos que na receita de desapropriação para reforma agrária o ganho de capital é isento.

Exemplo: A empresa **A** em 31.12.99 obteve um ganho de capital no montante de R\$ 200.000,00, sendo que é proveniente de desapropriação e no prazo de 2 anos comprou bens no mesmo valor.

Procedimentos

1. Na venda o ganho de capital não será contabilizado como receita mais sim como reserva;
2. Na compra dos bens, esses serão contabilizado no imobilizado;
3. A depreciação dos novos bens será contabilizada como despesa e será adicionada ao resultado um valor correspondente com a despesa referente à realização da reserva (tributação do ganho de capital);

Controle da reserva

Data	Histórico	Debito	Crédito	Saldo
31.12.99	Diferimento do ganho	200.000,00		200.000,00
31.12.00	Realização ref. a depreciação do ano		20.000,00	180.000,00
31.12.01	Realização ref. a depreciação do ano		20.000,00	160.000,00
31.12.02	Realização com a venda dos bens		160.000,00	0

Observação: A explanação feita trata-se de um planejamento conservador, por observar somente a legislação fiscal, mas é indubitável afirmar que a tributação dessa reserva é inconstitucional porque não houve ganho de capital e reposição de bem que foi expropriado. A empresa que pretende uma linha moderada não deve tributar a reserva mesmo após a realização dos bens comprados (**art. 422 RIR/99, art. 31, § 4º Decreto-lei 1.598/77**).

Não-incidência

As receitas referentes à desapropriação de bens destinados à reforma agrária são isentas do imposto de renda (**art. 423 RIR/99, art. 184 §5º CF**).

Do resultado positivo nas compras e vendas de participações societárias

A sociedade pode ter lucro nas compras de ações ou quotas de terceiro como também em subscrição de suas próprias ações, na venda de ações em tesouraria.

Para facilitar o entendimento do leitor está dividido este grupo em dois subgrupos que são os seguintes:

Resultado nas compras de quotas ou ações de terceiros

Quando a empresa compra quotas ou ações de outras sociedades são dois tratamentos que devem ser dados, que são os seguintes:

- a) Quando o investimento em sociedades controladas, ou em coligadas sobre cuja administração tenha influência, ou que participe com 20% ou mais do capital social, o investimento deve ser avaliado pelo valor do patrimônio líquido da investida.

Exemplo:

A empresa A subscreve e integraliza no capital de B R\$ 250.000,00, sendo que a empresa B após o investimento ficou com a seguinte situação:

Capital	R\$ 1.000.000,00
Reservas de lucro	R\$ 2.000.000,00
Total do patrimônio líquido	R\$ 3.000.000,00

A empresa A participa com 25% do capital de B, então deve fazer a avaliação de seu investimento pelo valor do patrimônio líquido de B, desta forma deve fazer a equivalência inicial, conforme a seguir demonstrado:

Capital de B	R\$ 1.000.000,00
Participação de A	R\$ 250.000,00

Percentual	25%
PL da investida	R\$ 3.000,000,00
Percentual de participação	25%
Equivalência inicial	R\$ 750.000,00
Investimento inicial	R\$ 250.000,00
Ajuste (receita) deságio	R\$ 500.000,00

Este valor não é reconhecido como receita e sim como uma conta redutora do investimento. A contabilização será a seguinte:

1) Pelo valor pago

D- Investimento na empresa B	
C- Banco (caixa)	
Hist.	R\$ 250.000,00

2) Ajuste da avaliação

D- Investimento na empresa B	
C- Deságio no investimento em B	
Hist.	R\$ 500.000,00

O ajuste tem a finalidade de apurar corretamente as receitas de equivalência patrimonial a partir do investimento, ou seja, sempre o percentual de participação de 25% no lucro da investida, dando continuidade ao exemplo, pode imaginar que no período da subscrição até o balanço a empresa B apresentou um lucro de R\$ 100.000,00, passando a ter um PL conforme a seguir:

Capital	R\$ 1.000.000,00
Reservas de lucro	R\$ 2.000.000,00
Lucro	R\$ 100.000,00
Total do patrimônio líquido	R\$ 3.100.000,00
PL da investida	R\$ 3.100,000,00
Percentual de participação	25%
Equivalência	R\$ 775.000,00
Investimento	R\$ 750.000,00
Ajuste (receita de equivalência)	R\$ 25.000,00

Esta receita não é tributável, portanto deve ser excluída na apuração do lucro real.

Lucro na venda das ações

Continuando nosso exemplo, logo em seguida ao lucro, a empresa A vendeu as ações que possuía em B pelo valor de R\$ 300.000,00, vejamos como será apurado o resultado.

Demonstração do resultado

Valor da venda	R\$ 300.000,00
(-) Custo investimento	R\$ 775.000,00
(+) Deságio	R\$ 500.000,00

= Lucro R\$ 25.000,00

Alem dos lucros em investimento em ações ou quotas de outras empresas existe também a possibilidade da sociedade obter resultado na suas próprias ações tais como:

- b) Ágio na emissão de ações;
- c) Lucro na venda de ações em tesouraria

Ágio na emissão de ações das companhias abertas é a diferença entre o valor do lançamento da ação e o valor de venda. Por exemplo, a sociedade lança 2.000.000 de ações ao preço de R\$ 1,00 cada. Ocorre que o investidor comprou as ações por R\$ 2.500.000,00, neste caso a diferença de R\$ 500.000,00 pode ser registrada como reserva de capital e não será computada na determinação do lucro real (**art. 442 RIR/99**).

As sociedades anônimas podem comprar suas próprias ações, quando isso acontece o valor das ações devem ser registrado como ações em tesouraria se depois forem vendidas com lucro não será tributado pelo imposto de renda (**art. 442 RIR/99**).

15 Isenção do IRPJ para empresas industriais ou agrícolas

Todas as empresas instaladas na região de atuação da SUDENE ou SUDAM as que apresentaram projeto junto a SUDENE até 14 de novembro de 1.997 tem direito a isenção do imposto de renda pessoa jurídica no período de dez anos.

Fundamentação legal RIR/99

Art. 546. As pessoas jurídicas que tiverem projetos aprovados ou protocolizados até 14 de novembro de 1997, na Superintendência do

Desenvolvimento do Nordeste - SUDENE, relativamente à instalação de empreendimentos industriais ou agrícolas na área de sua atuação, ficarão isentas do imposto e adicionais não restituíveis incidentes sobre o lucro da exploração (art. 544) do empreendimento, pelo prazo de dez anos a contar do período de apuração em que o empreendimento entrar em fase de operação.

§ 3º Não se consideram empreendimentos novos, para efeito do benefício de que trata este artigo, os resultantes da alteração de razão ou de denominação social, transformação ou fusão de empresas existentes.

§ 4º Para os projetos aprovados a partir de 1º de janeiro de 1998, nas condições deste artigo e demais normas pertinentes, as pessoas jurídicas pagarão o imposto e adicional não restituível, sobre o lucro da exploração (art. 544), com as reduções a seguir indicadas (Lei nº. 9.532, de 1997, art. 3º):

I - setenta e cinco por cento, a partir de 1º de janeiro de 1998 até 31 de dezembro de 2003;

II - cinquenta por cento, a partir de 1º de janeiro de 2004 até 31 de dezembro de 2008;

III - vinte e cinco por cento, a partir de 1º de janeiro de 2009 até 31 de dezembro de 2013.

§ 5º Fica extinto, relativamente aos períodos de apuração encerrados a partir de 1º de janeiro de 2014, o benefício fiscal de que trata este artigo (Lei nº. 9.532, de 1997, art. 3º, § 3º).

Art. 554. As pessoas jurídicas que tiverem projetos aprovados ou protocolizados até 14 de novembro de 1997, na Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia - SUDAM, relativamente à instalação de empreendimentos industriais ou agrícolas na área de sua atuação, ficarão isentas do imposto e adicional não restituível incidentes sobre o lucro da exploração (art. 544) do empreendimento, pelo prazo de dez anos a contar do período de apuração em que o empreendimento entrar em fase de operação.

§ 3º Não se consideram empreendimentos novos, para efeito do benefício de que trata este artigo, os resultantes da alteração de razão ou de denominação social, transformação ou fusão de empresas existentes.

§ 4º Para os projetos aprovados a partir de 1º de janeiro de 1998, nas condições deste artigo e demais normas pertinentes, as pessoas

jurídicas pagarão o imposto e adicionais não restituíveis, sobre o lucro da exploração (art. 544), com as reduções a seguir indicadas (Lei nº. 9.532, de 1997, art. 3º):

I - setenta e cinco por cento, a partir de 1º de janeiro de 1998 até 31 de dezembro de 2003;

II - cinqüenta por cento, a partir de 1º de janeiro de 2004 até 31 de dezembro de 2008;

III - vinte e cinco por cento, a partir de 1º de janeiro de 2009 até 31 de dezembro de 2013.

16. Redução do IRPJ para Empresas Industriais e Agrícolas

Empresas industriais ou agrícolas que desenvolvam atividades na região de atuação da SUDENE e SUDAM terão direito a redução dos seguintes percentuais:

- 37,5% , a partir de 1º de janeiro de 1998 até 31 de dezembro de 2003;
- 25%, a partir de 1º de janeiro de 2004 até 31 de dezembro de 2008;
- 12,5%, a partir de 1º de janeiro de 2009 até 31 de dezembro de 2013.

Fundamentação legal

Art. 551. RIR/99 Até 31 de dezembro de 1997, as pessoas jurídicas que mantenham empreendimentos industriais ou agrícolas em operação na área de atuação da SUDENE, em relação aos aludidos empreendimentos, pagarão o imposto e adicional não restituível com a redução de cinqüenta por cento (Lei nº. 4.239, de 1963, art. 14, Lei nº. 5.508, de 1968, art. 35, Lei nº. 7.450, de 1985, art. 58, inciso I, Decreto-Lei nº. 2.454, de 1988, art. 2º, Lei nº. 8.874, de 1994, art. 2º, e Lei nº. 9.532, de 1997, art. 3º, § 2º).

§ 1º A redução de que trata este artigo somente se aplica ao imposto e adicional não restituíveis calculados com base no lucro da exploração (art. 544) do empreendimento (Decreto-Lei nº. 1.598, de 1977, art. 19, § 1º, alínea "b", e Decreto-Lei nº. 1.730, de 1979, art. 1º, inciso I).

§ 2º A redução de que trata este artigo não impede a aplicação em incentivos fiscais (FINAM, FINOR E FUNRES), nas condições previstas neste Decreto, com relação ao montante de imposto a pagar.

§ 3º A redução do imposto e adicional não restituível, a partir de 1º de janeiro de 1998, passa a ser calculada segundo os seguintes percentuais (Lei nº. 9.532, de 1997, art. 3º, § 2º):

I - trinta e sete e meio por cento, a partir de 1º de janeiro de 1998 até 31 de dezembro de 2003;

II - vinte e cinco por cento, a partir de 1º de janeiro de 2004 até 31 de dezembro de 2008;

III - doze e meio por cento, a partir de 1º de janeiro de 2009 até 31 de dezembro de 2013.

§ 4º Fica extinto, relativamente aos períodos de apuração encerrados a partir de 1º de janeiro de 2014, o benefício fiscal de que trata este artigo (Lei nº. 9.532, de 1997, art. 3º, § 3º).

17. Compensação de prejuízos fiscais na Atividade Rural

O resultado negativo com a soma algébrica do resultado contábil, adições e exclusões chamam-se prejuízo fiscal, sendo que desde 1º/01/1995, os prejuízos fiscais ou compensáveis para fins do imposto de renda para os quais ainda não tivesse decaído o direito à compensação até 31/12/1994 (prejuízos de períodos encerrados a partir do ano de 1991), poderão ser compensados independentemente de qualquer prazo, observado em cada período de apuração o limite de 30% (trinta por cento) do lucro líquido ajustado (**Lei nº. 8.981, de 1995, art. 42, com as alterações da Lei nº. 9.065, de 1995, art. 15; e IN SRF nº. 11, de 1996**).

Com relação aos prejuízos fiscais relativo ao resultado não operacionais apurados pelas pessoas jurídicas somente poderão ser compensados com os lucros da mesma natureza. Consideram-se não operacionais os resultados decorrentes da alienação de bens do ativo permanente.

O contribuinte pode ser sócios ostensivos de uma Sociedade em Conta de Participação (SCP), nestes casos os prejuízos fiscais referente a esta sociedade, só 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 (**RIR/1999, art. 515**).

Verificada esta hipótese, a pessoa jurídica deverá comparar o prejuízo não operacional com o prejuízo fiscal apurado na demonstração do lucro real, observado o seguinte:

- a. Se o prejuízo fiscal for maior, todo o resultado não operacional negativo será considerado prejuízo fiscal não operacional e a parcela excedente será considerada, prejuízo fiscal das demais atividades;

- b. Se todo o resultado não operacional negativo for maior ou igual ao prejuízo fiscal, todo o prejuízo fiscal será considerado não operacional.

Os prejuízos fiscais devem ser controlados na parte B do LALUR, sendo o controle diferente.

A soma dos prejuízos fiscais não operacionais com os prejuízos decorrentes de outras atividades da pessoa jurídica, a ser compensada, não poderá exceder o limite de 30% (trinta por cento) do lucro líquido do período-base da compensação, ajustado pelas adições e exclusões previstas ou autorizadas pela legislação do imposto de renda.

A pessoa jurídica não poderá compensar seus próprios prejuízos fiscais se entre a data da apuração e o período da compensação houver ocorrido, cumulativamente, modificação de seu controle societário e do ramo de atividade (RIR/99, art. 513);

A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida. No caso de cisão parcial, a pessoa jurídica cindida poderá compensar os seus próprios prejuízos, proporcionalmente à parcela remanescente do patrimônio líquido (RIR/1999, art. 514). Os valores dos prejuízos fiscais da sucedida constantes na parte B do LALUR, na data do evento, deverão ser baixados sem qualquer ajuste na parte A do LALUR;

As empresas que exercem atividade rural, por possuírem tratamento diferenciado, devem apurar separadamente os prejuízos fiscais, pois a compensação dos mesmos não se limita, normalmente, aos 30% do lucro. A compensação deverá ser da seguinte forma:

- a) Os lucros da atividade rural devem ser compensados em 100% caso exista prejuízo suficiente para tanto;
- b) Caso gere lucro em outras atividades podem ser compensados em 100% com prejuízo da atividade rural do mesmo ano;
- c) Como os prejuízos rurais podem ser compensados sem a observância do limite, os prejuízos de outras atividades devem ser compensados primeiro.

Fundamentação legal

Art 512 RIR/99- O prejuízo apurado pela pessoa jurídica que explore atividade rural poderá ser compensado com o resultado positivo obtido em períodos de apuração posteriores, não se lhe aplicando o limite previsto no caput do art. 510 (Lei no 8.023, de 1990, art. 14)

IN 39/96 Art. 2º Á compensação dos prejuízos fiscais decorrentes da atividade rural, com lucro real da mesma atividade, não se aplica o limite de trinta por cento de que trata o art. 15 da Lei no. 9.065, de 20 de junho de 1995.

DA DECLARAÇÃO

1. DA ENTREGA

1.1 – PESSOAS JURÍDICAS OBRIGADAS À ENTREGA DA DIPJ

Todas as pessoas jurídicas, inclusive as equiparadas, as entidades submetidas aos regimes de liquidação extrajudicial e falimentar, pelo período em que perdurarem os procedimentos para a realização de seu ativo e liquidação do passivo, e as entidades imunes e isentas do imposto de renda, devem apresentar, anualmente, a DIPJ de forma centralizada pela matriz.

Atenção:

Os fundos de investimento imobiliário que aplicarem recursos em empreendimento imobiliário que tenha como incorporador, construtor ou sócio, quotista que possua, isoladamente ou em conjunto com pessoa a ele ligada, mais de vinte e cinco por cento das quotas do Fundo (Lei nº. 9.779, de 19 de janeiro de 1999, art. 2º), por estarem sujeitos à tributação aplicável às demais pessoas jurídicas, devem apresentar DIPJ com o número de inscrição próprio no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ), vedada sua inclusão na declaração da administradora (AD SRF nº. 2, de 7 de janeiro de 2000).

1.2 – PESSOAS JURÍDICAS DESOBRIGADAS DA ENTREGA DA DIPJ

Estão desobrigadas de apresentar a DIPJ:

I - as pessoas jurídicas optantes pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples), por estarem obrigadas à apresentação da Declaração Simplificada;

Atenção:

A pessoa jurídica cuja exclusão do Simples produziu efeitos dentro do ano-calendário fica obrigada a entregar duas declarações: a simplificada, referente ao período em que esteve enquadrada no Simples, e a DIPJ, referente ao período restante do ano-calendário.

II - as pessoas jurídicas inativas, assim consideradas as que não realizaram, durante o ano-calendário, qualquer atividade operacional, não operacional,

financeira ou patrimonial, por estarem obrigadas à apresentação da Declaração de Inatividade;

III - os órgãos públicos, as autarquias e as fundações públicas.

1.3 – NÃO DEVEM APRESENTAR A DIPJ

Não apresentam a DIPJ, ainda que se encontrem inscritas no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) ou que tenham seus atos constitutivos registrados em Cartório ou Juntas Comerciais:

a) o consórcio constituído na forma dos arts. 278 e 279 da Lei nº. 6.404, de 15 de dezembro de 1976;

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

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

d) a pessoa física que, individualmente, seja receptora de apostas da Loteria Esportiva e da Loteria de Números (Loto, Sena, Megasena, etc.), credenciada pela Caixa Econômica Federal, ainda que, para atender exigência do órgão credenciador, esteja registrada como pessoa jurídica, desde que não explore, em nome individual, qualquer outra atividade econômica que implique sua equiparação a pessoa jurídica;

e) o condomínio de edificações;

f) os fundos em condomínio e clubes de investimento, exceto o fundo de investimento imobiliário de que trata o art. 2º da Lei nº 9.779, de 1999 (Vide "Atenção", subitem 2.1);

g) a sociedade em conta de participação;

h) as pessoas jurídicas domiciliadas no exterior que possuam no Brasil bens e direitos sujeitos a registro público.

1.4 – LOCAL DE ENTREGA

A DIPJ deve ser transmitida pela Internet, por meio do programa Receitanet disponível no endereço <<http://www.receita.fazenda.gov.br>>.

1.5 – PRAZO DE ENTREGA

A DIPJ/2006, referente ao ano-calendário de 2005, deve ser entregue até as 20 horas (horário de Brasília) do último dia útil de junho de 2006, inclusive pelas pessoas jurídicas imunes ou isentas.

Atenção:

A entrega da DIPJ após o prazo estabelecido sujeitará o contribuinte ao pagamento de multa e acréscimos legais (Vide [subitem 6.1](#)).

1.6 – DIPJ DE ANO-CALENDÁRIO ANTERIOR A 2005

A pessoa jurídica que entregar DIPJ relativa a ano-calendário anterior a 2005 deve utilizar o Programa Gerador da DIPJ (PGD) aprovado para o ano-calendário a que se referir a declaração.

2. ENTREGAS EM SITUAÇÕES ESPECIAIS

2.1 – INCORPORAÇÃO, FUSÃO OU CISÃO

A pessoa jurídica que tiver o seu patrimônio parcial ou totalmente absorvido em virtude de incorporação, fusão ou cisão deve levantar balanço específico para esse fim, no qual os bens e direitos serão avaliados pelo valor contábil ou de mercado, até trinta dias antes do evento.

Relativamente às empresas incluídas em programas de privatização da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, o balanço a que se refere o parágrafo anterior deve ser levantado dentro do prazo de noventa dias que anteceder à incorporação, fusão ou cisão (Lei nº 9.648, de 27 de maio de 1998).

Sem prejuízo do balanço de que tratam os arts. 21 da Lei nº 9.249, de 1995, e 6º da Lei nº 9.648, de 1999, e da responsabilidade por sucessão, para fins fiscais, os impostos e contribuições devem ser apurados até a data do evento pela pessoa jurídica incorporadora, incorporada, fusionada ou cindida. Considera-se data do evento aquela em que houver a deliberação que aprovar a incorporação, fusão ou cisão.

A DIPJ deve ser preenchida em nome da pessoa jurídica incorporadora, incorporada, fusionada ou cindida, e transmitida pela Internet, até o último dia útil do mês subsequente ao do evento (Lei nº 9.249, de 1995, art. 21, § 4º, Lei nº 9.648, de 1998, art. 6º). A DIPJ correspondente ao ano-calendário de 2005, ainda não apresentada, deve ser entregue juntamente com a da incorporação, fusão ou cisão.

Atenção:

A pessoa jurídica incorporadora deve apresentar a DIPJ observado o disposto no art. 21 da Lei nº 9.249, de 1995, e no § 1º do art. 1º da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, salvo nos casos em que as pessoas jurídicas, incorporadora e incorporada, estivessem sob o mesmo controle societário desde o ano-calendário anterior ao do evento (Lei nº 9.959, de 27 de janeiro de 2000, art. 5º).

A empresa incorporadora, incorporada, fusionada ou cindida deve apresentar DIPJ contendo os dados referentes aos impostos e contribuições cujos fatos geradores tenham ocorrido no período compreendido entre o início do ano-calendário, ou das atividades, até a data do evento.

Caso tenha ocorrido situação especial no ano-calendário a que se refere a DIPJ, em relação a este ano-calendário devem ser apresentadas duas declarações:

- 1) a primeira correspondente ao período compreendido entre 1º de janeiro e a data do evento; e
- 2) a segunda correspondente ao período compreendido entre o dia seguinte à data do evento e 31 de dezembro do ano-calendário.

Na hipótese em que a data do evento seja 31 de dezembro, somente será exigida do contribuinte a apresentação de uma DIPJ, compreendendo os fatos geradores ocorridos entre 1º de janeiro e 31 de dezembro do ano-calendário, a ser entregue até o último dia útil do mês de janeiro do ano-calendário subsequente.

Atenção:

As declarações relativas a eventos de cisão, fusão ou incorporação da pessoa jurídica, ocorridos no mês de janeiro, fevereiro e março de 2006 devem ser entregues até o último dia útil do mês de abril de 2006.

2.2 - EXTINÇÃO - ANO-CALENDÁRIO

No caso de extinção da pessoa jurídica, a DIPJ deve ser apresentada, em nome da empresa extinta, até o último dia útil do mês seguinte ao em que se ultimar a liquidação da pessoa jurídica.

Atenção:

A declaração relativa a evento de extinção da pessoa jurídica, ocorrida no mês de janeiro, fevereiro e março de 2006 deve ser entregue até o último dia útil do mês de abril de 2006.

2.3 – PAGAMENTO DOS IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES EM VIRTUDE DE INCORPORAÇÃO, FUSÃO OU CISÃO

Nos casos de incorporação, fusão ou cisão, os Darf referentes aos impostos e contribuições devem ser preenchidos com o número de inscrição, no CNPJ, da sucedida.

2.3.1 – PRAZO DE PAGAMENTO DO IRPJ E DA CSLL

O pagamento do imposto sobre a renda e da contribuição social sobre o lucro líquido correspondente ao período de apuração encerrado em virtude de extinção, incorporação, fusão ou cisão deve ser efetuado até o último dia útil do mês subsequente ao do evento, não se lhes aplicando a opção pelo pagamento em quotas (Lei nº 9.430, de 1996, art. 5º, § 4º).

As quotas de imposto de renda e/ou CSLL relativas ao período de apuração anterior ao da extinção da pessoa jurídica, sem sucessor, cujos vencimentos sejam posteriores ao mês subsequente à extinção, devem ser pagas até o último

dia útil do mês subsequente ao do evento, ainda que o vencimento originalmente estabelecido para o pagamento seja posterior a essa data (Decreto nº 3.000, de 1999, art. 863).

No caso de incorporação, fusão ou cisão parcial, o imposto sobre a renda e a CSLL correspondentes ao período de apuração anterior ao do evento são pagos nos mesmos prazos originalmente previstos.

2.3.2 – PRAZO DE PAGAMENTO DO IPI

O período de apuração do IPI é encerrado na data do evento, nos casos de incorporação, fusão ou cisão, ou na data da extinção da pessoa jurídica, devendo o correspondente pagamento ser efetuado no prazo originalmente previsto.

3. RETIFICAÇÃO DA DIPJ

3.1 – Considerações Gerais

A DIPJ entregue pode ser retificada, independentemente de autorização, e tem a mesma natureza da declaração original, substituindo-a na íntegra ([MP nº 1.990-26](#), de 14 de dezembro de 1999, e reedições).

Atenção:

1) A pessoa jurídica que entregar DIPJ retificadora alterando valores que tenham sido informados na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), deve apresentar DCTF retificadora com as mesmas alterações.

2) Não é admitida retificação que tenha por objeto mudança de regime de tributação, salvo nos casos determinados em lei, para fins de se adotar o lucro arbitrado. Dessa forma, é considerada intempestiva a DIPJ retificadora com base no Lucro Real entregue após o término do prazo previsto, ainda que a pessoa jurídica tenha apresentado, dentro do prazo, declaração com base no Lucro Presumido, quando vedada, por disposição legal, a opção por este regime de tributação.

3.2 – Local de Entrega

A DIPJ retificadora deve ser transmitida pela Internet, por meio do programa Receitanet disponível no endereço <<http://www.receita.fazenda.gov.br>>.

4. PENALIDADES

4.1 – VALOR DA MULTA

O sujeito passivo que deixar de apresentar Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), nos prazos fixados, ou que a

apresentar com incorreções ou omissões, será intimado a apresentar declaração original, no caso de não-apresentação, ou a prestar esclarecimentos, nos demais casos, no prazo estipulado pela Secretária da Receita Federal, e sujeitar-se-á às seguintes multas:

I - de dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante do imposto de renda da pessoa jurídica informado na DIPJ, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega ou entrega após o prazo, limitada a vinte por cento, observado o disposto no subitem 6.2;

II - de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de dez informações incorretas ou omitidas.

Para efeito de aplicação da multa prevista no item I, é considerado, como termo inicial, o dia seguinte ao término do prazo originalmente fixado para a entrega da declaração e, como termo final, a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, a da lavratura do auto de infração.

Observado o disposto no subitem 6.2, as multas serão reduzidas:

I – em cinquenta por cento, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício;

II – em vinte e cinco por cento, se houver a apresentação da declaração no prazo fixado em intimação.

4.2 – MULTA MÍNIMA

A multa mínima aplicada pelo atraso ou falta de entrega da DIPJ é de R\$ 500,00 (quinhentos reais).

4.3 – DECLARAÇÃO QUE NÃO ATENDA ÀS ESPECIFICAÇÕES TÉCNICAS

Considera-se não entregue a declaração que não atender às especificações técnicas estabelecidas pela Secretária da Receita Federal.

O sujeito passivo será intimado a apresentar nova declaração, no prazo de dez dias contados da ciência à intimação, e sujeitar-se-á à multa prevista no item I do subitem 6.1.

NOTA: O capítulo DA DECLARAÇÃO foi copiado do programa da Secretária da Receita Federal