Ministério da Fazenda

Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil

Perguntas e Respostas

Pessoa Jurídica

2024

Perguntas e Respostas 2024*

Coordenador-Geral de Tributação – Cosit

Rodrigo Augusto Verly de Oliveira

Coordenador de Tributos sobre a Renda, Patrimônio e Operações Financeiras - Cotir

Gustavo Salton Rotunno Abreu Lima da Rosa

Coordenador de Tributos sobre a Receita Bruta e Produtos Industrializados - Cotri

Othoniel Lucas de Sousa Junior

Coordenador de Tributação Internacional - Cotin

Daniel Teixeira Prates

Equipe Técnica:

Supervisor-Geral de Material

Alexandre Serra Barreto – Cosit

Supervisores de Material

Daniel Teixeira Prates - Cosit

Vinícius Patriota Lima da Silva– Cosit

Othoniel Lucas de Sousa Junior – Cosit

Revisores

Alexandre Jose Brito Guedes - Disit/07

Alexandre Serra Barreto – Cosit

Antônio Guimarães Sepúlveda - Disit/07

George Alberto Ferreira Lopes – Cosit

Itamar Pedro da Silva – Cosit

João Alberto Sales Junior - Disit/09

José Fernando Huning – Disit/09

Marcos Vinícius Giacomelli – Disit/10

Paulo José Ferreira Machado Silva - Disit/07

Plínio Rodrigues Lima - Cosit

Renata Maria de Castro Paranhos - Disit/06

Timotheu Garcia Pessoa – Cosit

***Permitida a reprodução deste Perguntas e Respostas, desde que citada a fonte.**

Apresentação

É com grande satisfação que a Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) apresenta a edição 2024 do Perguntas e Respostas da Pessoa Jurídica, a qual, como realizado anualmente, incorpora a atualização do texto anterior. Os temas abordados estão divididos em vinte e oito capítulos, possibilitando uma maior facilidade de visualização e de consulta do material. Esta edição está disponibilizada no sítio da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), na internet, podendo de ali seu conteúdo ser livremente acessado ou baixado pelo público institucional e de contribuintes.

São oferecidas mais de novecentas perguntas e respostas elaboradas pela Cosit, relacionadas às seguintes áreas de tributação da pessoa jurídica:

a) IRPJ e CSLL;

c) Simples Nacional;

d) Tratamento tributário das sociedades cooperativas;

e) Tributação da renda em operações internacionais (Tributação em Bases Universais, Preços de Transferência e Juros Pagos a Vinculadas no Exterior);

f) IPI;

g) Contribuição para o para o PIS/Pasep e Cofins.

Trata-se de compilação de perguntas formuladas por contribuintes ao Plantão Fiscal, bem como de abordagem de aspectos da legislação apresentados por servidores em exercício na RFB. Inicialmente concebido para esclarecer dúvidas e subsidiar os servidores do órgão na interpretação da legislação tributária, buscando a uniformização do entendimento fiscal relativo às matérias focalizadas, desde que se tornou disponível na internet para consultas por parte dos contribuintes, o Perguntas e Respostas tem ampliado seu escopo, alcançando hoje um universo bastante diversificado de usuários, dentro e fora da RFB. Ressaltamos que não há com esse trabalho a pretensão de substituir conceitos ou disposições contidas na legislação em vigor. Busca-se, isto sim, esclarecer dúvidas e dar subsídios àqueles que operam com a matéria tributária. Com vistas a um atendimento sempre mais efetivo às demandas desse universo cada vez mais amplo de consulentes, a Cosit não mede esforços para aperfeiçoar o material aqui apresentado. No entanto, é certo que uma publicação deste porte será sempre passível de aperfeiçoamentos, pelo que, desde já, agradecemos sugestões e críticas. Esta versão está atualizada até 31 de dezembro de 2023.

Bom proveito.

A Equipe Técnica.

Sumário

Capítulo I - Declarações da Pessoa Jurídica 6
Capítulo II - Contagem de Prazos 39
Capítulo III - Equiparações da Pessoa Física 41
Capítulo IV - Responsabilidade na Sucessão 62
Capítulo V - Simples 85
Capítulo VI - IRPJ - Lucro Real 87
Capítulo VII - Escrituração 108
Capítulo VIII - Lucro Operacional 159
Capítulo IX - Resultados não operacionais 306
Capítulo X - Compensação de Prejuízos 317
Capítulo XI – Aplicação do Imposto em Investimentos Regionais 324
Capítulo XII - Atividade Rural 336
Capítulo XIII - IRPJ - Lucro Presumido 361
Capítulo XIV - Lucro Arbitrado 397
Capítulo XV - IRPJ Pagamento 422
Capítulo XVI - CSLL 449
Capítulo XVII - Sociedades Cooperativas 474
Capítulo XVIII - Acréscimos Legais 499
Capítulo XIX - IRPJ e CSLL - Operações Internacionais 509
Capítulo XX - IPI 588
Capítulo XXI - Disposições Gerais sobre a Contribuição para o PIS-Pasep e a Cofins .. 605
Capítulo XXII - Contribuição para o PIS-Pasep e Cofins incidentes sobre a Receita ou o Faturamento 608
Capítulo XXIII - Contribuição para o PIS-Pasep-Importação e a Cofins-Importação 740
Capítulo XXIV - Contribuição para o PIS-Pasep incidente sobre a Folha de Salários ... 756
Capítulo XXV - Contribuição para o PIS-Pasep incidente sobre Receitas Governamentais 761
Capítulo XXVI - CIDE Combustíveis 766
Capítulo XXVII - EFD-Contribuições 776
Capítulo XXVIII - Efeitos tributários relacionados aos novos métodos e critérios contábeis 785

Capítulo I - Declarações da Pessoa Jurídica

Escrituração Contábil Fiscal (ECF)

001 Quem está obrigado a apresentar a Escrituração Contábil Fiscal (ECF)?

Todas as pessoas jurídicas de direito privado domiciliadas no País, registradas ou não, sejam quais forem seus fins e nacionalidade, inclusive as a elas equiparadas, as filiais, sucursais ou representações, no País, das pessoas jurídicas com sede no exterior, estejam ou não sujeitas ao pagamento do imposto de renda.

Incluem-se também nesta obrigação: as sociedades em conta de participação, as administradoras de consórcios para aquisição de bens, as instituições imunes e isentas, as sociedades cooperativas, as empresas públicas e as sociedades de economia mista, bem como suas subsidiárias, e o representante comercial que exerce atividades por conta própria.

As pessoas jurídicas ficam dispensadas, em relação aos fatos ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2014, da escrituração do Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur) em meio físico e da entrega da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ).

O Manual de Orientação do Leiaute da ECF, contendo informações de leiaute do arquivo de importação, regras de validação aplicáveis aos campos, registros e arquivos, tabelas de códigos utilizadas e regras de retificação da ECF, será divulgado pela Coordenação-Geral de Fiscalização (Cofis) por meio de Ato Declaratório Executivo publicado no Diário Oficial da União (DOU).

Outras informações a respeito do leiaute e obtenção do validador da ECF podem ser obtidas no sítio do Sped: < sped.rfb.gov.br >.

Notas:

Sociedade em conta de participação (SCP):

Compete ao sócio ostensivo a responsabilidade pela apuração dos resultados, apresentação da ECF e recolhimento do imposto devido pela SCP. O lucro real ou o lucro presumido da SCP (opção autorizada a partir de 1º/01/2001, conforme IN SRF nº 31, de 2001, art. 1º, revogada pela IN RFB nº 1.700, de 2017) deve ser informado na ECF da própria SCP.

Liquidação extrajudicial e falência:

As entidades submetidas aos regimes de liquidação extrajudicial e de falência (massa falida) sujeitam-se às mesmas regras de incidência dos impostos e contribuições aplicáveis às pessoas jurídicas em geral, inclusive no que se refere à obrigatoriedade de apresentação da ECF.

Fundos de investimento imobiliário:

O fundo que aplicar recursos em empreendimento imobiliário e que tenha como incorporador, construtor ou sócio, quotista possuidor, isoladamente ou em conjunto com pessoa a ele ligada, mais de 25% (vinte e cinco por cento) das quotas do Fundo, por estar sujeito à tributação aplicável às demais pessoas jurídicas, deve apresentar ECF com o número de inscrição no Cadastro Nacional das Pessoas Jurídicas (CNPJ) próprio, vedada sua inclusão na ECF da administradora.

Optantes pelo Simples Nacional e Inativas:

As microempresas (ME) e as empresas de pequeno porte (EPP) optantes pela sistemática do Simples Nacional e as pessoas jurídicas Inativas apresentarão declarações específicas.

Normativo: Lei nº 9.430, de 1996, art. 60;
Lei nº 9.779, de 1999, art. 2º;
RIR/2018, arts. 158 a 162;
IN SRF nº 179, de 1987, itens 2 e 5;
IN RFB nº 1.700, de 2017, art. 6º e 246;
IN RFB nº 2.004, de 2021, art. 1º, 4º e 5º;
PN CST nº 15, de 1986; e
AD SRF nº 2, de 2000.

002 Que pessoas jurídicas estão desobrigadas de apresentar a ECF?

Estão desobrigadas de apresentar a ECF:

I - as pessoas jurídicas optantes pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, instituído pela Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006 (Simples Nacional), por estarem obrigadas à apresentação de Declaração Anual do Simples Nacional - DASN;

II - os órgãos públicos, as autarquias e as fundações públicas; e

III - as pessoas jurídicas inativas, assim consideradas aquelas que não tenham efetuado qualquer atividade operacional, não operacional, patrimonial ou financeira, inclusive aplicação no mercado financeiro ou de capitais, durante todo o ano-calendário, as quais deverão cumprir as obrigações acessórias previstas na legislação específica.

Atenção:

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

Normativo: IN RFB nº 2.004, de 2021, art. 1º, § 1º;

003 Quem não deve apresentar a ECF?

Não devem apresentar a ECF, 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 da Lei nº 6.404 de 1976, arts. 278 e 279;

b) a pessoa física que, individualmente, exerça profissão ou explore atividade sem vínculo empregatício, prestando 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 exerça atividade de recepção 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, no mesmo local, outra atividade comercial;

e) o condomínio de edificações;

f) os fundos em condomínio e clubes de investimento, exceto aqueles de investimento imobiliário de que trata a Lei nº 9.779, de 1999, art. 2º;

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

h) o representante comercial, corretor, leiloeiro, despachante etc, que exerça exclusivamente a mediação para a realização de negócios mercantis, como definido pela Lei nº 4.886, de 1965, art. 1º, desde que não a tenha praticado por conta própria;

i) as pessoas físicas que, individualmente, exerçam as profissões ou explorem atividades, consoante os termos do RIR/2018, art. 162, § 2º, como por exemplo: serventuário de justiça, tabelião.

Normativo: Lei nº 4.886, de 1965, art. 1º;
Lei nº 6.404 de 1976, arts. 278 e 279;
Lei nº 9.779, de 1999, art. 2º;
RIR/2018, art. 162, § 2º, I e III, e art. 204;
PN CST nº 76, de 1971;
PN CST nº 5, de 1976;
PN CST nº 25, de 1976;
PN CST nº 80, de 1976; e
ADN CST nº 25, de 1989.

004 Pessoa física que explora atividade de transporte de passageiros ou de carga é considerada pessoa jurídica para efeito da legislação do imposto de renda, estando obrigada a apresentar a ECF?

A caracterização dessa atividade como de pessoa jurídica depende das condições em que são auferidos os rendimentos, independentemente do meio utilizado. Assim, se os rendimentos auferidos forem provenientes do trabalho individual do transportador de carga ou de passageiros, em veículo próprio ou locado, ainda que o mesmo contrate empregados, como ajudantes ou auxiliares, tais rendimentos submetem-se à incidência do imposto de renda na fonte quando prestados a pessoas jurídicas, ou estão sujeitos ao recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão) quando prestados a pessoas físicas, mediante a utilização da tabela progressiva aplicável às pessoas físicas e estão sujeitos ao ajuste na Declaração Anual da pessoa física.

Se, entretanto, for contratado profissional para dirigir o veículo descaracteriza-se a exploração individual da atividade, ficando a pessoa física equiparada a pessoa jurídica. O mesmo ocorre nos casos de exploração conjunta da atividade, haja ou não copropriedade do veículo, porque passa de individual para social o exercício da atividade econômica, devendo a "sociedade em comum" (antiga “sociedade de fato”) resultante ser tributada como pessoa jurídica.

A aplicação dos critérios acima expostos, independe do veículo utilizado (caminhão, ônibus, avião, barco etc).

Normativo: RIR/2018, arts. 39 e 162, § 1º, II; e
PN CST nº 122, de 1974.

005 Pessoa física que explora atividade de representante comercial, devidamente cadastrado no CNPJ, está dispensada de apresentar a ECF?

O representante comercial que exerce individualmente a atividade por conta de terceiros não se caracteriza como pessoa jurídica, não obstante ser inscrito no CNPJ, devendo seus rendimentos ser tributados na pessoa física, ficando dispensado da apresentação da ECF. Contudo, caso seja a atividade exercida por conta própria, na condição de empresário, ele será considerado comerciante, ficando, desta forma, obrigado a apresentação da ECF.

Normativo: ADN CST nº 25, de 1989.

006 As associações sem fins lucrativos, igrejas e partidos políticos deverão apresentar a ECF, tendo em vista serem consideradas entidades isentas ou imunes?

As entidades consideradas como imunes e isentas estão obrigadas a apresentação da ECF. Somente encontram-se desobrigadas de apresentação da ECF as entidades relacionadas nas perguntas 002 e 003.

Veja ainda: **Dispensa de apresentação da ECF:** Pergunta 002 e 003 deste capítulo.

007 Os cartórios, cujos responsáveis são remunerados por meio de emolumentos e que, por disposição legal, são inscritos no CNPJ, estão obrigados a apresentar a ECF?

Não obstante serem inscritos no CNPJ, os cartórios não se caracterizam como pessoa jurídica, devendo os emolumentos recebidos pelo seu responsável ser tributados na pessoa física.

008 Os Conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas estão obrigados a apresentar a ECF?

Tendo em vista que a mudança da natureza jurídica dessas entidades, de autarquias dotadas de personalidade jurídica de direito público para pessoa jurídica de direito privado, Lei nº 9.649, de 1998, art. 58, foi considerada inconstitucional pelo STF (ADI-1717), essas entidades estão desobrigadas à apresentação da ECF.

Normativo: Lei nº 9.649, de 1998, art. 58.

Declaração da Pessoa Jurídica Inativa

009 A partir de quando existe a obrigatoriedade de apresentação da DCTF pela pessoa jurídica inativa?

As pessoas jurídicas e demais entidades obrigadas à DCTF mensal que estejam inativas ou não tenham débitos a declarar não ficam dispensadas de apresentar a DCTF nas seguintes hipóteses:

a) em relação ao mês de ocorrência do evento, nos casos de extinção, incorporação, fusão e cisão parcial ou total;

b) em relação ao último mês de cada trimestre do ano-calendário, quando no trimestre anterior tenha sido informado que o pagamento do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) seria efetuado em quotas;

c) em relação ao mês de janeiro de cada ano-calendário; e

d) em relação ao mês subsequente àquele em que se verificar elevada oscilação da taxa de câmbio, na hipótese de alteração da opção pelo regime de competência para o regime de caixa prevista no art. 5º da Instrução Normativa RFB nº 1.079, de 3 de novembro de 2010.

Normativo: IN RFB Nº 2.005, de 29 de janeiro de 2021;

010 Qual o conceito de inatividade adotado pela legislação tributária que obriga a apresentação da DCTF?

Considera-se pessoa jurídica inativa, para fins da DCTF, aquela que não tenha efetuado qualquer atividade operacional, não-operacional, patrimonial ou financeira, inclusive aplicação no mercado financeiro ou de capitais, durante todo o mês-calendário.

Notas:

O pagamento, no mês-calendário a que se referir a declaração, de tributo relativo a meses-calendário anteriores e de multa pelo descumprimento de obrigação acessória não descaracterizam a pessoa jurídica como inativa no mês-calendário.

Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) e Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais Previdenciários e de Outras Entidades e Fundos (DCTFWeb)

011 Quem está obrigado a apresentar mensalmente a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) e a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais Previdenciários e de Outras Entidades e Fundos (DCTFWeb)?

Deverão apresentar a **Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais Mensal (DCTF Mensal):**

I - as pessoas jurídicas de direito privado em geral, inclusive as equiparadas, as imunes e as isentas, de forma centralizada, pela matriz;

II - as unidades gestoras de orçamento das autarquias e fundações instituídas e mantidas pela administração pública da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;

Observação: Considera-se unidade gestora de orçamento aquela autorizada a executar parcela do orçamento da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

Em relação às autarquias e fundações públicas federais, fica sobrestada a obrigatoriedade até ulterior deliberação, na forma do art. 3º, parágrafo único, da Instrução Normativa RFB nº 2.005, de 29 de janeiro de 2021.

III - os consórcios que realizem negócios jurídicos em nome próprio, inclusive na contratação de pessoas jurídicas e físicas, com ou sem vínculo empregatício;

IV – os fundos de investimento imobiliário a que se refere o art. 2º da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999;

V – As sociedades em conta de participação (SCP), cujas informações devem ser apresentadas pelo sócio ostensivo, na DCTF ou DCTFWeb a que estiver obrigado em razão da atividade que desenvolve; e

VI - as entidades de fiscalização do exercício profissional (conselhos federais e regionais), inclusive a Ordem dos Advogados do Brasil (OAB).

As pessoas jurídicas acima, deverão apresentar a DCTF Mensal, ainda que inativas ou não tenham débitos a declarar:

a) em relação ao mês de ocorrência do evento, nos casos de extinção, incorporação, fusão e cisão total ou parcial;

b) em relação ao último mês de cada trimestre do ano-calendário, quando no trimestre anterior tenha sido informado que o pagamento de Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) ou de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) foi dividido em quotas;

c) em relação ao mês de janeiro de cada ano-calendário; e

d) em relação ao mês subsequente àquele em que se verificar elevada oscilação da taxa de câmbio, na hipótese de alteração da opção pelo regime de competência para o regime de caixa prevista no art. 5º da Instrução Normativa RFB nº 1.079, de 3 de novembro de 2010.

As pessoas jurídicas e demais entidades que estejam inativas ou não tenham débitos a declarar poderão comunicar na DCTF, em relação ao mês de janeiro de cada ano-calendário, se for o caso, a opção pelo regime (caixa ou competência) segundo o qual as variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio, serão consideradas para efeito de determinação da base de cálculo do IRPJ, da CSLL, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins).

São obrigados a apresentar a **Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais Previdenciários e de Outras Entidades e Fundos (DCTFWeb):**

I - as pessoas jurídicas de direito privado em geral e as equiparadas a empresa;

II - as unidades gestoras de orçamento das autarquias e fundações instituídas e mantidas pela administração pública da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;

III - os consórcios de que tratam os arts. 278 e 279 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, quando realizarem, em nome próprio:

a) a contratação de trabalhador segurado do Regime Geral de Previdência Social (RGPS);

b) a aquisição de produção rural de produtor rural pessoa física;

c) o patrocínio de equipe de futebol profissional; ou

d) a contratação de empresa para prestação de serviço sujeito à retenção de que trata o art. 31 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991;

IV - As sociedades em conta de participação (SCP), que devem ser apresentadas pelo sócio ostensivo, na DCTF ou DCTFWeb a que estiver obrigado em razão da atividade que desenvolve;

V - as entidades federais e regionais de fiscalização do exercício profissional, inclusive a Ordem dos Advogados do Brasil (OAB);

VI - os organismos oficiais internacionais ou estrangeiros em funcionamento no Brasil, quando contratarem trabalhador segurado do RGPS;

VII - os microempreendedores individuais, quando:

a) contratarem trabalhador segurado do RGPS;

b) adquirirem produção rural de produtor rural pessoa física;

c) patrocinarem equipe de futebol profissional; ou

d) contratarem empresa para prestação de serviço sujeito à retenção de que trata o art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991;

VIII - os produtores rurais pessoas físicas, quando:

a) contratarem trabalhador segurado do RGPS; ou

b) venderem sua produção a adquirente domiciliado no exterior, a outro produtor rural pessoa física, a segurado especial ou a consumidor pessoa física, no varejo;

IX - as pessoas físicas que adquirirem produtos rurais de produtor rural pessoa física ou de segurado especial para venda, no varejo, a consumidor pessoa física; e

X - as demais pessoas jurídicas que estejam obrigadas pela legislação ao recolhimento das contribuições:

I - previdenciárias previstas nas alíneas "a" e "c" do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212, de 1991; e

II - previdenciárias instituídas a título de substituição às incidentes sobre a folha de pagamento, inclusive as referentes à CPRB de que trata a Lei nº 12.546, de 2011;

Equiparam-se a empresa, para fins da DCTF e da DCTFWeb, o contribuinte individual e a pessoa física na condição de proprietário ou dono de obra de construção civil, em relação a trabalhador segurado do RGPS que lhes presta serviço, bem como a cooperativa, a associação ou a entidade de qualquer natureza ou finalidade, a missão diplomática e a repartição consular de carreira estrangeiras.

Deverão apresentar a DCTFWeb identificada com o número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF) do titular ou responsável:

I - o contribuinte individual, inclusive o titular de serviço notarial ou registral, e a pessoa física na condição de proprietário ou dono de obra de construção civil, na hipótese de equiparação;

II - os produtores rurais pessoas físicas, quando contratarem trabalhador segurado do RGPS; ou venderem sua produção a adquirente domiciliado no exterior, a outro produtor rural pessoa física, a segurado especial ou a consumidor pessoa física, no varejo; e

III - as pessoas físicas que adquirirem produtos rurais de produtor rural pessoa física ou de segurado especial para venda, no varejo, a consumidor pessoa física.

Notas:

Para a apresentação da DCTF, é obrigatória a assinatura digital da declaração mediante utilização de certificado digital válido.

Veja ainda: **Dispensa de apresentação da DCTF:** Pergunta 012 deste capítulo.

Normativo: Instrução Normativa RFB nº 2.005, de 29 de janeiro de 2021;

Instrução Normativa RFB nº 1.079, de 3 de novembro de 2010; e

Decreto nº 8.451, de 2015.

012 Quem está dispensado de apresentar DCTF e a DCTFWeb?

Estão dispensadas de apresentação da DCTF:

I - as Microempresas (ME) e as Empresas de Pequeno Porte (EPP) enquadradas no Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional), instituído pela Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, relativamente aos períodos abrangidos por esse Regime;

Observação: Não estão dispensadas da apresentação da DCTF:

a) - as ME e as EPP enquadradas no Simples Nacional que estejam sujeitas ao pagamento da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), nos termos dos incisos IV e VII do caput do art. 7º da Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, enquanto não obrigadas à entrega da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais Previdenciários e de Outras Entidades e Fundos (DCTFWeb), as quais deverão informar na DCTF os valores relativos à referida CPRB e aos impostos e contribuições, devidos na qualidade de contribuinte ou responsável, de que tratam os incisos I, V, VI, XI e XII do § 1º do art. 13 da Lei Complementar nº 123, de 2006;

b) - as pessoas jurídicas excluídas do Simples Nacional, quanto às DCTF relativas aos fatos geradores ocorridos a partir da data em que a exclusão produzir efeitos;

II - os órgãos públicos da administração direta da União;

III - as pessoas jurídicas e demais entidades em início de atividade, relativamente ao período compreendido entre o mês em que forem registrados seus atos constitutivos e o mês anterior àquele em que for efetivada a inscrição no CNPJ; e

IV - as pessoas jurídicas e demais entidades em situação inativa ou não tenham débitos a declarar, a partir do 2º (segundo) mês em que permanecerem nessa condição, observado o disposto nos incisos III do § 1º, do art. 5º, da Instrução Normativa RFB nº 2.005, de 2021.

Observação: Estas voltarão à condição de obrigadas à entrega da DCTF a partir do mês em que tiverem débitos a declarar.

São também dispensadas de apresentação da DCTF, ainda que se encontrem inscritas no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) ou que tenham seus atos constitutivos registrados em Cartório ou Juntas Comerciais:

I - os condomínios edilícios;

II - os grupos de sociedades, constituídos na forma do art. 265 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976;

III - os clubes de investimento registrados em Bolsa de Valores, segundo as normas fixadas pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM) ou pelo Banco Central do Brasil (Bacen);

IV - os fundos mútuos de investimento mobiliário, sujeitos às normas do Bacen ou da CVM;

V - as embaixadas, missões, delegações permanentes, consulados-gerais, consulados, vice-consulados, consulados honorários e as unidades específicas do governo brasileiro no exterior;

VI - as representações permanentes de organizações internacionais;

VII - os serviços notariais e registrais (cartórios), de que trata a Lei nº 6.015, de 31 de dezembro de 1973;

VIII - os fundos especiais de natureza contábil ou financeira, não dotados de personalidade jurídica, criados no âmbito de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como dos Ministérios Públicos e dos Tribunais de Contas;

IX - os candidatos a cargos políticos eletivos e os comitês financeiros dos partidos políticos nos termos da legislação específica;

X - as incorporações imobiliárias objeto de opção pelo Regime Especial de Tributação (RET), de que trata a Lei nº 10.931, de 2 de agosto de 2004;

XI - as empresas, fundações ou associações domiciliadas no exterior que possuam no Brasil bens e direitos sujeitos a registro de propriedade ou posse perante órgãos públicos, localizados ou utilizados no Brasil;

XII - as comissões, sem personalidade jurídica, criadas por ato internacional celebrado pela república Federativa do Brasil e um ou mais países, para fins diversos;

XIII - as comissões de conciliação prévia a que se refere o art. 625-A do Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943 - Consolidação das Leis do Trabalho (CLT); e

XIV - os representantes comerciais, corretores, leiloeiros, despachantes e demais pessoas físicas que exerçam exclusivamente a representação comercial autônoma sem relação de emprego, e que desempenhem, em caráter não eventual por conta de uma ou mais pessoas, a mediação para a realização de negócios mercantis, nos termos do art. 1º da Lei nº 4.886, de 9 de dezembro de 1965, quando praticada por conta de terceiros.

Ficam dispensados da obrigação de apresentar a DCTFWeb:

I - o contribuinte individual que não contratar trabalhador segurado do RGPS;

II - o segurado especial a que se refere o inciso VII do caput do art. 12 da Lei nº 8.212, de 1991;

III - o produtor rural pessoa física que não contratar trabalhador segurado do RGPS; ou não vender sua produção a adquirente domiciliado no exterior, a outro produtor rural pessoa física, a segurado especial ou a consumidor pessoa física, no varejo.

IV - o órgão público, em relação aos servidores públicos estatutários, filiados a regimes previdenciários próprios;

V - o segurado facultativo do RGPS;

VI - os consórcios de que tratam os arts. 278 e 279 da Lei nº 6.404, de 1976, não enquadrados nas hipóteses de obrigatoriedade;

VII - o microempreendedor individual quando não enquadrado nas hipóteses de obrigatoriedade;

VIII - os fundos especiais de natureza contábil ou financeira, não dotados de personalidade jurídica, criados no âmbito de quaisquer dos poderes da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios;

IX - as comissões sem personalidade jurídica criadas por ato internacional celebrado pela República Federativa do Brasil com outros países, para fins diversos;

X - as comissões de conciliação prévia de que trata o art. 625-A da CLT;

XI - os fundos de investimento imobiliário ou os clubes de investimento registrados em Bolsa de Valores, de acordo com as normas fixadas pela CVM ou pelo Bacen, cujas informações, quando existirem, serão prestadas pela instituição financeira responsável pela administração do fundo; e

XII - os organismos oficiais internacionais ou estrangeiros em funcionamento no Brasil, desde que não contratem trabalhador segurado do RGPS.

Notas:

1) Na hipótese de PJ excluída do Simples Nacional, não deverão ser informados na DCTF os valores apurados pelo Simples Nacional.

As pessoas jurídicas que passarem a se enquadrar no Simples Nacional devem apresentar as DCTF referentes aos períodos anteriores a sua inclusão.

2) Considera-se pessoa jurídica inativa aquela que não tenha efetuado qualquer atividade operacional, não-operacional, patrimonial ou financeira, inclusive aplicação no mercado financeiro ou de capitais, durante todo o mês-calendário.

O pagamento, no mês-calendário a que se referir a declaração, de tributo relativo a meses-calendários anteriores e de multa pelo descumprimento de obrigação acessória não descaracterizam a pessoa jurídica como inativa no mês-calendário.

3) A IN RFB nº 2162, de 2023, alterou o inciso IV do art. 6º da IN RFB nº 2005, de 2021, razão pela qual a

partir de 06/10/2023 o item IV da resposta à pergunta deve ser lido nos seguintes termos:

IV - o órgão público, em relação às contribuições descontadas da remuneração de servidores filiados ao regime previdenciário próprio do respectivo ente federativo (não se aplica às informações relativas a outros tributos a que o órgão estiver obrigado).

Normativo: Instrução Normativa RFB nº 2.005 de 29 de janeiro de 2021.

013 Quais impostos e contribuições devem ser informados na DCTF e na DCTFWeb?

A DCTF deve conter informações relativas aos valores devidos (débitos) e os respectivos valores utilizados para sua quitação (créditos), dos seguintes impostos e contribuições administrados pela RFB:

I - Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ);

II - Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF);

III - Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI);

IV - Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários (IOF);

V - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL);

VI - Contribuição para o PIS/Pasep;

VII - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins);

VIII - Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool etílico combustível (Cide-Combustível);

IX - Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico destinada a financiar o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação (Cide-Remessa);

X - Contribuição para o Plano de Seguridade do Servidor (CPSS); e

XI - Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), de que tratam os arts. 7º e 8º da Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011. Não deverão ser informados valores de CPRB na DCTF a partir do mês em que se tornar obrigatória a entrega da DCTFWeb.

Deverão ser prestadas, por meio da DCTFWeb, informações relativas aos seguintes tributos:

I – contribuições previdenciárias previstas nas alíneas "a" e "c" do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212, de 1991;

II – contribuições previdenciárias instituídas a título de substituição às contribuições incidentes sobre a folha de pagamento, inclusive as referentes à CPRB de que trata a Lei nº 12.546, de 2011;

III – contribuições sociais destinadas, por lei, a terceiros;

IV – IRPJ;

V - IRRF;

VI – CSLL;

VII – Contribuição para o PIS/PASEP; e

VIII – Cofins.

Os valores relativos às contribuições exigidas em lançamento de ofício poderão ser informados na DCTFWeb como créditos, para fins de vinculação aos débitos apurados.

Os valores retidos pela empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão de obra na forma prevista no art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, integrarão as informações prestadas por meio da DCTFWeb pela empresa tomadora de serviços.

Notas:

Quanto aos valores:

Não devem ser informados na DCTF os valores de impostos e contribuições exigidos em lançamento de ofício.

Deverão ser informados, por estabelecimento, na DCTF apresentada pela matriz os valores referentes ao IPI e à Cide-Combustível.

Devem ser informados na DCTF da pessoa jurídica incorporadora, por incorporação imobiliária, no grupo RET/Pagamento Unificado de Tributos. Os

valores relativos ao IRPJ, à CSLL, à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins pagos na forma do caput do art. 4º da Lei nº 10.931, de 2004.

Devem ser informados na DCTF no grupo Contribuições Sociais Retidas na Fonte (CSRF), os valores referentes à CSLL, à Cofins e à Contribuição para o PIS/Pasep retidos na fonte pelas pessoas jurídicas de direito privado na forma do art. 30 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e os valores relativos à Cofins e à Contribuição para o PIS/Pasep retidos na forma do § 3º do art. 3º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, alterado pelo art. 42 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005.

Devem ser informados na DCTF no grupo Contribuições Sociais e Imposto de Renda Retidos na Fonte (COSIRF), os valores referentes ao IRPJ, à CSLL, à Cofins e à Contribuição para o PIS/Pasep retidos na fonte pelas empresas públicas, sociedades de economia mista e demais entidades na forma do inciso III do art. 34 da Lei nº 10.833, de 2003.

Devem ser informados na DCTF no grupo COSIRF, os valores referentes à CSLL, à Cofins e à Contribuição para o PIS/Pasep retidos pelos órgãos, autarquias e fundações dos Estados, Distrito Federal e Municípios, que tenham celebrado convênio com a RFB nos termos do art. 33 da Lei nº 10.833, de 2003.

Não devem ser informados na DCTF, os valores relativos ao IRRF incidente sobre valores pagos, a qualquer título, pelos estados, pelo Distrito Federal e pelos municípios, ou por suas autarquias e fundações, inclusive os valores pagos a pessoas físicas ou jurídicas contratadas para o fornecimento de bens ou prestação de serviços.

Deverão ser informados na DCTF apresentada pelo administrador, os valores referentes ao IRRF retido pelos fundos de investimento, que não se enquadrem no disposto no art. 2º da Lei nº 9.779, de 1999.

Na hipótese de tornarem-se exigíveis tributos administrados pela RFB em decorrência do descumprimento das condições que ensejaram a aquisição de bens e serviços com isenção, suspensão, redução de alíquota ou não incidência, a pessoa jurídica adquirente deverá retificar a DCTF referente ao período de aquisição dos bens ou dos serviços no

mercado interno para inclusão, na condição de responsável, dos valores relativos aos tributos não pagos.

Na hipótese de tornarem-se exigíveis tributos administrados pela RFB em decorrência do descumprimento das condições que ensejaram a importação de bens e serviços com isenção, suspensão, redução de alíquota ou não incidência, a pessoa jurídica importadora deverá retificar a DCTF referente ao período de importação dos bens e serviços para inclusão dos valores relativos aos tributos não pagos.

Deverão ser informados na DCTF apresentada pelo estabelecimento matriz, os valores referentes à CPRB, cujos recolhimentos deverão ser efetuados de forma centralizada pelo estabelecimento matriz, nos mesmos moldes das demais contribuições sociais incidentes sobre a receita bruta.

As regras para retificação estão contidas no art. 16 da IN RFB nº 2.005, de 2021.

Normativo: Instrução Normativa RFB nº 2.005, de 29 de janeiro de 2021.

014 Qual o prazo para apresentação da DCTF e DCTFWeb?

As pessoas jurídicas devem apresentar a DCTF até o 15º (décimo quinto) dia útil do 2º (segundo) mês subsequente ao mês de ocorrência dos fatos geradores, inclusive nos casos de extinção, incorporação, fusão e cisão total ou parcial. Essa obrigatoriedade de apresentação não se aplica, para a incorporadora, nos casos em que as pessoas jurídicas, incorporadora e incorporada, estejam sob o mesmo controle societário desde o ano-calendário anterior ao do evento.

A DCTFWeb deverá ser apresentada mensalmente, até o dia 15 (quinze) do mês seguinte ao da ocorrência dos fatos geradores.

Além da DCTFWeb a ser apresentada mensalmente no prazo estabelecido, deverão ser transmitidas as seguintes declarações específicas:

I - DCTFWeb Anual, que deverá ser transmitida até o dia 20 de dezembro de cada ano, para a prestação de informações relativas ao 13º (décimo terceiro) salário;

II - DCTFWeb Diária, que deverá ser transmitida até o 2º (segundo) dia útil após a realização do evento desportivo, pela entidade promotora do espetáculo, para a prestação de informações relativas à receita de espetáculos desportivos realizados por associação desportiva que mantém clube de futebol profissional; e

III - DCTFWeb Aferição de Obras, a ser transmitida pelo responsável por obra de construção civil até o último dia do mês em que realizar a aferição da obra por meio do Sero.

Notas:

No caso de exclusão do Simples Nacional, a pessoa jurídica fica obrigada a apresentar as DCTF relativas aos fatos geradores ocorridos:

I - desde o início das atividades, no caso de ter ultrapassado, no ano-calendário de início de atividade, em mais de 20% (vinte por cento), o limite de receita bruta proporcional ao número de meses de funcionamento nesse ano-calendário, previsto no § 2º do art. 3º da Lei Complementar nº 123, de 2006;

II - a partir do mês de ocorrência do evento excludente, na constatação das situações previstas nos incisos II a XII do caput do art. 29 da Lei Complementar nº 123, de 2006;

III - a partir do mês seguinte à ocorrência do evento excludente:

a) no caso de ter ultrapassado, no ano-calendário, em mais de 20% (vinte por cento), o limite de receita bruta anual previsto no inciso II do caput do art. 3º da Lei Complementar nº 123, de 2006; ou

b) na constatação das situações previstas no § 4º do art. 3º ou nos incisos I a III e VI a XVI do caput do art. 17 da Lei Complementar nº 123, de 2006;

IV - a partir de 1º (primeiro) de janeiro do ano-calendário subsequente à ocorrência do evento excludente:

a) no caso de ter ultrapassado, no ano-calendário de início de atividade, em até 20% (vinte por cento), o

limite de receita bruta proporcional ao número de meses de funcionamento nesse ano-calendário, previsto no § 2º do art. 3º da Lei Complementar nº 123, de 2006; ou

b) no caso de ter ultrapassado, no ano-calendário, em até 20% (vinte por cento), o limite de receita bruta anual previsto no inciso II do caput do art. 3º da Lei Complementar nº 123, de 2006;

V - a partir do ano-calendário subsequente ao da ciência da comunicação da exclusão, na constatação da situação prevista no inciso V do caput do art. 17 da Lei Complementar nº 123, de 2006, exceto na hipótese prevista no § 2º do art. 31 da referida Lei.

A ME ou EPP optante pelo Simples Nacional que se enquadrar no disposto no inciso I e comunicar espontaneamente sua exclusão do regime deverá apresentar as DCTF, relativas aos fatos geradores ocorridos a partir do início de atividade, até o último dia útil do mês subsequente àquele em que for ultrapassado o limite de receita bruta.

No caso de comunicação de exclusão por opção da ME ou EPP optante pelo Simples Nacional, a pessoa jurídica fica obrigada a apresentar as DCTF relativas aos fatos geradores ocorridos a partir da data em que a exclusão produzir efeitos.

Normativo: Instrução Normativa RFB nº 2.005, de 29 de janeiro de 2021.

Período de Apuração do IRPJ, Prazos e Formas de Apresentação da ECF

015 O que se entende por período-base de apuração do imposto de renda?

É o período de tempo delimitado pela legislação tributária (trimestre ou ano), compreendido em um ano-calendário, durante o qual são apurados os resultados das pessoas jurídicas e calculados os impostos e contribuições.

Notas:

Ano-calendário é o período de doze meses consecutivos, contados de 1º de janeiro a 31 de dezembro.

016 A alteração pela pessoa jurídica da data do término do exercício social ou a apuração dos resultados em período diferente do determinado pela legislação fiscal pode provocar a não obrigatoriedade da apresentação da ECF em algum período?

Não, pois, conforme o disposto na legislação fiscal, Lei nº 7.450, de 1985, art. 16, para efeito de apuração do imposto de renda das pessoas jurídicas, o período-base (trimestral ou anual) deve estar, necessariamente, compreendido no ano-calendário, assim entendido o período de doze meses contados de 1º de janeiro a 31 de dezembro. A apuração dos resultados será efetuada com observância da legislação vigente à época de ocorrência dos respectivos fatos geradores.

Normativo: Lei nº 7.450, de 1985, art. 16; RIR/2018, arts. 217 e 218.

017 Atualmente, qual é o período de apuração do imposto de renda para as pessoas jurídicas?

Para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1997, o período de apuração dos resultados da pessoa jurídica é trimestral (lucro real, presumido ou arbitrado). Contudo, a pessoa jurídica que optar pelo pagamento mensal com base na estimativa, balanço ou balancete de suspensão ou redução, fica sujeita à apuração pelo lucro real anual, a ser feita em 31 de dezembro do ano-calendário, ou na data do evento, nos casos de fusão, cisão, incorporação e extinção.

Normativo: RIR/2018, arts. 217 e 218.

018 O que se considera data do evento nas hipóteses de cisão, fusão, incorporação ou extinção da pessoa jurídica?

Considera-se data do evento aquela em que houve a deliberação que aprovou a cisão, incorporação ou fusão. No caso de extinção a data que ultimar a liquidação da pessoa jurídica.

Notas:

Os Documentos devem ser registrados dentro de 30 (trinta) dias contados de sua assinatura.

Normativo: Lei nº 8.934, de 1994, arts. 32 e 36

019 Qual a forma de apresentação da ECF e quais documentos devem ser anexados?

A partir de 1º/01/1999, ano-calendário de 1998, a declaração de rendimentos das pessoas jurídicas, inclusive retificadora, deve ser apresentada à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) exclusivamente em meio magnético.

A ECF, disponível na internet no endereço <http://www.gov.br/receitafederal>, será transmitida anualmente ao Sistema Público de Escrituração Digital (Sped) até o último dia útil do mês de julho do ano seguinte ao ano-calendário a que se refira.

O sujeito passivo deverá informar, na ECF, todas as operações que influenciem a composição da base de cálculo e o valor devido do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), especialmente quanto:

I - à recuperação do plano de contas contábil e saldos das contas, para pessoas jurídicas obrigadas a entregar a Escrituração Contábil Digital (ECD) relativa ao mesmo período da ECF;

II - à recuperação de saldos finais da ECF do período imediatamente anterior, quando aplicável;

III - à associação das contas do plano de contas contábil recuperado da ECD com plano de contas referencial, definido pela Coordenação-Geral de Fiscalização (Cofis), por meio de Ato Declaratório Executivo (ADE);

IV - ao detalhamento dos ajustes do lucro líquido na apuração do Lucro Real, no Livro Eletrônico de Apuração do Lucro Real (e-Lalur), mediante tabela de adições e exclusões definida pela Cofis, por meio de Ato Declaratório Executivo;

V - ao detalhamento dos ajustes da base de cálculo da CSLL, no Livro Eletrônico de Apuração da Base de Cálculo da CSLL (e-Lacs), mediante tabela de adições e exclusões definida pela Cofis, por meio de Ato Declaratório Executivo;

VI - aos registros de controle de todos os valores a excluir, adicionar ou compensar em exercícios subsequentes, inclusive prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL; e

VII - aos registros, lançamentos e ajustes que forem necessários para a observância de preceitos da lei tributária relativos à determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, quando não devam, por sua natureza exclusivamente fiscal, constar da escrituração comercial, ou sejam diferentes dos lançamentos dessa escrituração.

VIII - à apresentação do Demonstrativo de Livro Caixa, a partir do ano-calendário 2016, para as pessoas jurídicas optantes pela sistemática do lucro presumido que se utilizem da prerrogativa prevista no parágrafo único do art. 45 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro 1995, e cuja receita bruta no ano seja superior a R$ 1.200.000,00 (um milhão e duzentos mil reais), ou proporcionalmente ao período a que se refere.

O Manual de Orientação do Leiaute da ECF, contendo informações de leiaute do arquivo de importação, regras de validação aplicáveis aos campos, registros e arquivos, tabelas de códigos utilizadas e regras de retificação da ECF, será divulgado pela Cofis por meio de Ato Declaratório Executivo publicado no Diário Oficial da União (DOU).

O prazo para entrega da ECF será encerrado às 23h59min59s (vinte e três horas, cinquenta e nove minutos e cinquenta e nove segundos), horário de Brasília, do último dia fixado para entrega da escrituração.

A ECF deverá ser assinada digitalmente mediante utilização de certificado digital válido.

Nos casos de extinção, cisão parcial, cisão total, fusão ou incorporação, a ECF deverá ser entregue pelas pessoas jurídicas extintas, cindidas, fusionadas, incorporadas e incorporadoras, até o último dia útil do mês subsequente ao do evento. Quando este ocorrer de janeiro a maio do ano-calendário, o prazo será até o último dia útil do mês de junho do referido ano, mesmo prazo da ECF para situações normais relativas ao ano-calendário anterior.

Na transmissão da ECF, que é feita por meio da Internet, o Recibo de Recepção é emitido na conclusão do envio, podendo ser impresso pelo próprio contribuinte, como comprovante da recepção.

Normativo: RIR/2018, art. 971;

IN RFB nº 2.004, de 2021;

020 De que formas serão apresentadas as declarações de exercícios anteriores?

As declarações de exercícios anteriores, quando apresentadas em atraso, devem ser entregues de acordo com as regras fixadas para cada exercício, utilizando o programa aplicável a cada exercício, disponibilizado pela RFB.

Retificação da ECF

021 Como proceder quando, após a entrega da ECF, a pessoa jurídica constatar que houve falhas ou incorreções nos dados fornecidos?

A retificação de ECF anteriormente entregue dar-se-á mediante apresentação de nova ECF, nas hipóteses em que admitida, independentemente de autorização da autoridade administrativa e terá a mesma natureza da ECF originariamente

apresentada, substituindo-a integralmente para todos os fins e direitos, e passará a ser a ativa na base de dados do Sped.

Caso a ECF retificadora altere os saldos das contas da parte B do e-Lalur ou do e-Lacs, a pessoa jurídica deverá verificar a necessidade de retificar as ECF dos anos-calendário posteriores.

A pessoa jurídica deverá entregar a ECF retificadora sempre que apresentar Escrituração Contábil Digital (ECD) substituta que altere contas ou saldos contábeis recuperados na ECF ativa na base de dados do Sped.

No caso de lançamentos extemporâneos em ECD que alterem a base de cálculo do IRPJ ou da CSLL da ECF de ano-calendário anterior, a pessoa jurídica deverá efetuar o ajuste por meio de ECF retificadora relativa ao respectivo ano-calendário, mediante adições ou exclusões ao lucro líquido, ainda que a ECD recuperada na ECF retificada não tenha sido alterada.

A pessoa jurídica que entregar ECF retificadora que altere valores de apuração do IRPJ ou da CSLL que haviam sido informados na Declaração de Débitos e Créditos de Tributos Federais (DCTF) deverá apresentar DCTF retificadora elaborada com observância das normas específicas relativas a esta declaração.

Notas:

Para mais informações a respeito da retificação da ECF, consulte o Manual de Orientação da ECF, disponível no sítio do Sped.

Veja ainda: **Forma de apresentação da ECF**:
Perguntas 19 e 20 deste capítulo.

Normativo: MP nº 2.189-49, de 2001, art.18; e
IN RFB nº 2.004, de 2021.

022 Qual o prazo para retificação da ECF da pessoa jurídica?

O prazo é de 5 (cinco) anos, conforme os artigos 150 e 173 do CTN.

023 Em que hipóteses não será admitida a ECF retificadora?

Quando tiver por objetivo alterar o regime de tributação anteriormente adotado, salvo nos casos determinados pela legislação, para fins de determinação do lucro arbitrado.

Normativo: RIR/2018, art. 894; e

IN RFB nº 2.004, de 2021;

024 Quais os efeitos tributários no caso de a ECF retificadora apresentar valores a título de IRPJ e de CSLL diferentes daqueles inicialmente apresentados na ECF retificada?

Quando a retificação da ECF apresentar imposto maior que o da ECF retificada, a diferença apurada será devida com os acréscimos correspondentes.

Quando a retificação da ECF apresentar imposto menor que o da ECF retificada, a diferença apurada, desde que paga, poderá ser compensada ou restituída.

Sobre o montante a ser compensado ou restituído incidirão juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic), acumulados até o mês anterior ao da restituição ou compensação, adicionado de 1% (um por cento) no mês da restituição ou compensação.

Normativo: IN RFB nº 2.055, de 2021, art. 148.

Entidades Imunes ou Isentas do Imposto de Renda

025 Quais pessoas imunes ao imposto de renda estão sujeitas à entrega da ECF?

São imunes ao imposto sobre a renda e estão obrigadas a ECF:

a) os templos de qualquer culto;

b) os partidos políticos, inclusive suas fundações, as entidades sindicais de trabalhadores, as instituições de educação e as de assistência social, sem fins lucrativos, desde que observados os requisitos da Lei.

Considera-se imune a instituição de educação ou de assistência social que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos.

Define-se como entidade sem fins lucrativos, a instituição de educação e de assistência social que não apresente superávit em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destine referido resultado integralmente à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais.

Para o gozo da imunidade, as instituições citadas em “b” estão obrigadas a atender aos seguintes requisitos:

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

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

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

e) apresentar, anualmente, a ECF, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal do Brasil;

f) recolher os tributos retidos sobre os rendimentos por elas pagos ou creditados e a contribuição para a seguridade social relativa aos empregados, bem assim cumprir as obrigações acessórias daí decorrentes;

g) assegurar a destinação de seu patrimônio a outra instituição que atenda às condições para gozo da imunidade, no caso de incorporação, fusão, cisão ou de extinção da pessoa jurídica, ou a órgão público;

h) não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;

i) outros requisitos, estabelecidos em lei específica, relacionados com o funcionamento das entidades citadas.

Notas:

1) A vedação à remuneração dos dirigentes da instituição de educação e de assistência social pelos serviços prestados, referida na letra "a", não alcança a hipótese de remuneração de dirigente no caso de associações, fundações ou organizações da sociedade civil, sem fins lucrativos, cujos dirigentes poderão ser remunerados, desde que atuem efetivamente na gestão executiva e desde que cumpridos os requisitos previstos nos arts. 3º e 16 da Lei nº 9.790, de 23 de março de 1999, respeitados como limites máximos os valores praticados pelo mercado na região correspondente à sua área de atuação, devendo seu valor ser fixado pelo órgão de deliberação superior da entidade, registrado em ata, com comunicação ao Ministério Público, no caso das fundações.

2) A exigência a que se refere o item 1 não impede:

a) a remuneração aos diretores não estatutários que tenham vínculo empregatício; e

b) a remuneração aos dirigentes estatutários, desde que recebam remuneração inferior, em seu valor bruto, setenta por cento do limite estabelecido para a remuneração de servidores do Poder Executivo federal.

3) A remuneração dos dirigentes estatutários referidos no item 2 deverá obedecer às seguintes condições:

a) nenhum dirigente remunerado poderá ser cônjuge ou parente até terceiro grau, inclusive afim, de instituidores, sócios, diretores, conselheiros, benfeitores ou equivalentes da instituição de educação ou de assistência social, conforme o caso; e

b) o total pago a título de remuneração aos dirigentes, pelo exercício das atribuições estatutárias, deve ser inferior a cinco vezes o valor correspondente ao limite individual estabelecido na letra "b" do item 3.

4) O disposto nos itens 2 e 3 não impede a remuneração da pessoa do dirigente estatutário ou diretor que, cumulativamente, tenha vínculo estatutário e empregatício, exceto se houver incompatibilidade de jornadas de trabalho.

5) a vedação estabelecida no item 1 não alcança a hipótese de remuneração de dirigente, em decorrência de vínculo empregatício, pelas Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (Oscip), qualificadas segundo as normas estabelecidas na Lei nº 9.790, de 23 de março de 1999, e pelas Organizações Sociais (OS), qualificadas consoante os dispositivos da Lei nº 9.637, de 15 de maio de 1998, desde que a referida remuneração não seja superior, em seu valor bruto, ao limite estabelecido para a remuneração de servidores do Poder Executivo Federal.

6) A imunidade referida nesta questão é restrita aos resultados relacionados com as finalidades essenciais das entidades nela mencionadas.

7) A imunidade referida nesta questão não exclui a atribuição, por lei, às entidades nela referidas, da condição de responsáveis pelo imposto que lhes caiba reter na fonte e não as dispensa da prática de atos, previstos em lei, assecuratórios do cumprimento de obrigações tributárias por terceiros.

8) não permite pagamento, pela instituição imune, em favor de seus associados ou dirigentes, ou, ainda, em favor de sócios, acionistas ou dirigentes de pessoa jurídica a ela associada por qualquer forma, de despesas consideradas indedutíveis na determinação da base de cálculo do imposto sobre a renda ou da contribuição social sobre o lucro líquido.

9) O disposto anteriormente é extensivo às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere aos resultados vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes, não se aplicando aos resultados relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário.

Normativo: CF/1988, art. 150, VI, "b" e "c"; art. 170, IV, e 173, § 4º

CTN, arts. 9º , 12, 13 e 14;

Lei Complementar nº 104, de 2001;

Lei nº 9.532, de 1997, art. 12 e 13, parágrafo único;

Lei nº 9.637, de 1998;

Lei nº 9.790, de 1999;

Lei nº 10.637, de 2002, art. 34 e art. 68, III;

Lei nº 12.868, de 2013, art. 18;

Lei nº 13.204, de 2015, art. 4º.

026 Quais são as entidades isentas pela finalidade ou objeto?

Consideram-se isentas as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos.

Considera-se entidade sem fins lucrativos a que não apresente superávit em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destine referido resultado, integralmente, à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais.

Notas:

1) As associações de poupança e empréstimo estão isentas do imposto sobre a renda, mas são contribuintes da CSLL.

2) As associações referidas no item 1 pagarão o imposto correspondente aos rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras à alíquota de 15% (quinze por cento), calculado sobre 28% (vinte e oito por cento) do valor dos referidos rendimentos e ganhos líquidos. O imposto será considerado definitivo.

3) As entidades fechadas e abertas de previdência complementar sem fins lucrativos estão isentas do imposto sobre a renda.

4) As entidades fechadas de previdência complementar passaram a estar isentas também da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, relativamente aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2002.

Normativo: Lei nº 9.532, de 1997, *caput* do art. 15 e § 3º do art. 12;

RIR/2018, art. 188;

Lei nº 10.426, de 2002, art. 5º;

Lei Complementar nº 109, de 2001;

Decreto-Lei nº 2.065, de 1983, art. 6º; e

Lei nº 11.053, de 29 de dezembro de 2004, art. 7º).

027 Quais as condições determinadas pela legislação que devem ser observadas pelas entidades enquadradas como isentas pela finalidade ou objeto?

As entidades consideradas isentas pela finalidade ou objeto deverão atender aos seguintes requisitos:

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

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

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

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

e) apresentar, anualmente, ECF, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal do Brasil;

A vedação à remuneração dos dirigentes da instituição de educação e de assistência social pelos serviços prestados, referida na letra "a", não alcança a hipótese de remuneração de dirigente no caso de associações, fundações ou organizações da sociedade civil, sem fins lucrativos, cujos dirigentes poderão ser remunerados, desde que atuem efetivamente na gestão executiva e desde que cumpridos os requisitos previstos nos arts. 3º e 16 da Lei nº 9.790, de 23 de março de 1999, respeitados como limites máximos os valores praticados pelo mercado na região correspondente à sua área de atuação, devendo seu valor ser fixado pelo órgão de deliberação superior da entidade, registrado em ata, com comunicação ao Ministério Público, no caso das fundações.

Normativo: Lei nº 9.532, de 1997, art. 15, § 3º .

028 A imunidade e a isenção aplicam-se a toda renda obtida pelas entidades citadas?

Não. Estará fora do alcance da tributação somente o resultado relacionado com as finalidades essenciais destas entidades.

Em relação a entidade imune:

O Supremo Tribunal Federal (STF) vem pacificando o seu entendimento na linha de que as imunidades tributárias devem ser interpretadas finalisticamente. Segundo esse tribunal, a imunidade prevista no art. 150, VI, alínea "c", abrange inclusive os serviços que não se enquadrem nas finalidades essenciais da entidade

de assistência social. Nessa esteira de entendimento, foi editada a Súmula 724 do STF:

> Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, c, da Constituição, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades.

A opção por uma interpretação teleológica da imunidade, todavia, não afasta, antes exige, a averiguação das circunstâncias fáticas e jurídicas peculiares de cada entidade, sob pena de se admitir a ocorrência de abusos no exercício do aludido benefício constitucional. Mesmo aceitando a orientação finalista, não se pode chegar ao extremo de acatar que toda e qualquer renda, advinda de outras atividades não relacionadas com aquelas essenciais da entidade, estejam, indistintamente, acobertadas pela imunidade apenas porque o seu produto é destinado à própria instituição. Não se concebe que da imunidade resulte um favorecimento excessivo à entidade, a ponto de ferir o princípio constitucional da livre concorrência em relação às empresas que operam no mesmo ramo de atividade sem o benefício tributário. Em outras palavras, deve-se analisar as peculiaridades de cada caso à luz do princípio estatuído no art. 173, § 4º , da Constituição Federal.

Em relação a entidade isenta:

Por meio do Parecer Normativo CST nº 162, de 11 de setembro de 1974, a RFB esclarece que para a fruição da isenção é necessária a observância dos requisitos legais em sua totalidade, já que o descumprimento parcial das condições é suficiente para a inaplicabilidade total da isenção, além disso, ressalta que a isenção não pode ser reconhecida quando a entidade extrapola seus objetivos sociais e exerce atividades de natureza econômico-financeira, já que, desse modo, concorreria de forma desigual com organizações não alcançadas pela situação beneficiada.

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

O disposto no parágrafo anterior não se aplica aos rendimentos e ganhos de capital auferidos pela Academia Brasileira de Letras, pela Associação Brasileira de Imprensa e pelo Instituto Histórico e Geográfico Brasileiro.

Normativo:	CF/1988, art. 150, VI, "c"; art. 170, IV, e 173, § 4º**;**
	Lei nº 9.532, de 1997, art. 15, §§ 2º e 5º;
	PN CST nº 162, de 1974.

029 As instituições de educação e de assistência social (art. 150, inciso VI, alínea “c”, da Constituição Federal) estão sujeitas à retenção do imposto de renda na fonte sobre suas aplicações financeiras?

Apesar de o § 1º do art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997, dispor que “não estão abrangidos pela imunidade os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável” auferidos por essas instituições, o Supremo Tribunal Federal (STF) suspendeu a vigência desse dispositivo, por meio de medida liminar deferida na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1802-3 (em sessão de 27/8/1998).

Normativo: STF - Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1802-3.

030 A prática de atos comuns às pessoas jurídicas com fins lucrativos descaracteriza a isenção?

Não pode haver a convivência entre rendimentos decorrentes de atividade essencial, portanto imunes, com os rendimentos que não estejam de acordo com a finalidade essencial da entidade, rendimentos não imunes, sem descaracterizar a imunidade.

Da mesma forma, não é possível a convivência de rendimentos isentos com não isentos, tendo em vista não ser possível o gozo de isenção pela metade, ou todos os rendimentos são isentos, se cumpridos os requisitos da Lei nº 9.532, de 1997, ou todos são submetidos à tributação, se descumpridos os requisitos.

Em relação a entidade imune:

O Supremo Tribunal Federal (STF) vem pacificando o seu entendimento na linha de que as imunidades tributárias devem ser interpretadas finalisticamente. Segundo esse tribunal, a imunidade prevista no art. 150, VI, alínea "c", abrange inclusive os serviços que não se enquadrem nas finalidades essenciais da entidade de assistência social. Nessa esteira de entendimento, foi editada a Súmula 724 do STF:

> Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, c, da Constituição, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades.

A opção por uma interpretação teleológica da imunidade, todavia, não afasta, antes exige, a averiguação das circunstâncias fáticas e jurídicas peculiares de cada entidade, sob pena de se admitir a ocorrência de abusos no exercício do aludido benefício constitucional. Mesmo aceitando a orientação finalista, não se pode chegar ao extremo de acatar que toda e qualquer renda, advinda de outras atividades não relacionadas com aquelas essenciais da entidade, estejam, indistintamente, acobertadas pela imunidade apenas porque o seu produto é destinado à própria instituição. Não se concebe que da imunidade resulte um

favorecimento excessivo à entidade, a ponto de ferir o princípio constitucional da livre concorrência em relação às empresas que operam no mesmo ramo de atividade sem o benefício tributário. Em outras palavras, deve-se analisar as peculiaridades de cada caso à luz do princípio estatuído no art. 173, § 4º, da Constituição Federal.

Em relação a entidade isenta:

Por meio do Parecer Normativo CST nº 162, de 11 de setembro de 1974, a RFB esclarece que para a fruição da isenção é necessária a observância dos requisitos legais em sua totalidade, já que o descumprimento parcial das condições é suficiente para a inaplicabilidade total da isenção, além disso, ressalta que a isenção não pode ser reconhecida quando a entidade extrapola seus objetivos sociais e exerce atividades de natureza econômico-financeira, já que, desse modo, concorreria de forma desigual com organizações não alcançadas pela situação beneficiada.

No entanto, o exercício atividades relacionadas com as finalidades institucionais da entidade não prejudicaria o aproveitamento do benefício tributário desde que esta prática consistisse apenas em um acessório para otimizar suas atividades. Considerar, porém, que essa interpretação por assim dizer "extensiva da regra instituidora do benefício em acatamento das finalidades da entidade, não tem o condão de permitir a exploração de atividades econômicas pela entidade, as quais se transformem em importantes fonte de receitas, de forma a desvirtuá-la dos seus objetivos sociais. Também, não afasta, antes exige a averiguação das circunstâncias fáticas e jurídicas peculiares das atividades por ela exploradas.

Normativo: Lei nº 9.532, de 1997; e

PN CST nº 162, de 1974.

031 No fornecimento de bens e serviços pelas entidades imunes e isentas a órgãos, autarquias e fundações da administração pública federal, caberá retenção de tributos e contribuições prevista no art. 64 da Lei nº 9.430, de 1996?

Não. O art. 4º da IN RFB nº 1.234, de 2012, relaciona as hipóteses de dispensa de retenção, entre as quais encontram-se os casos de imunidade e isenção. A referida norma dispõe que nos pagamentos a instituições de educação e de assistência social, bem como a instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e associações de que tratam respectivamente os art. 12 e 15 da Lei nº 9.532, de 1997, caberá a estas entidades apresentar à unidade pagadora declaração na forma do modelo aprovado por aquela Instrução Normativa (art. 6º).

Normativo: Lei nº 9.532, de 1997, arts. 12 e 15; e

Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 11 de janeiro de 2012, arts. 4º e 6º.

032 Quais as consequências tributárias imputadas às pessoas jurídicas que deixarem de satisfazer às condições exigidas na legislação para o gozo da imunidade e da isenção?

Sem prejuízo das demais penalidades previstas na lei, a Secretaria da Receita Federal do Brasil suspenderá o gozo da isenção, relativamente aos anos-calendário em que a pessoa jurídica houver praticado ou, por qualquer forma, houver contribuído para a prática de ato que constitua infração a dispositivo da legislação tributária, especialmente no caso de informar ou declarar falsamente, omitir ou simular o recebimento de doações em bens ou em dinheiro, ou, de qualquer forma, cooperar para que terceiro sonegue tributos ou pratique ilícitos fiscais.

Considera-se, também, infração a dispositivo da legislação tributária o pagamento, pela instituição isenta, em favor de seus associados ou dirigentes, ou, ainda, em favor de sócios, acionistas ou dirigentes de pessoa jurídica a ela associada por qualquer forma, de despesas consideradas indedutíveis na determinação da base de cálculo do imposto sobre a renda ou da CSLL.

Notas:

Os procedimentos a serem adotados pela fiscalização tributária nas hipóteses que ensejem a suspensão da isenção encontram-se disciplinados na Lei nº 9.430, de 1996, art. 32, sendo referido dispositivo aplicável também a fatos geradores ocorridos antes da sua vigência, tendo em vista se tratar de norma de natureza meramente instrumental.

Normativo: Lei nº 9.430, de 1996, art. 32; e

Lei nº 9.532, de 1997, art. 13, parágrafo único, art. 14 e art. 15, § 3º.

033 A isenção do IRPJ depende de prévio reconhecimento pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil?

Não. O benefício da isenção do IRPJ independe do prévio reconhecimento pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil.

Normativo: RIR/2018, art. 192.

Capítulo II - Contagem de Prazos

001 Como se procede à contagem de prazos na legislação tributária?

Os prazos da legislação tributária são contínuos (sem qualquer interrupção em sábados, domingos ou feriados), excluindo-se na sua contagem o dia do início e incluindo-se o dia do vencimento.

Os prazos só se iniciam ou vencem em dia de expediente normal no órgão em que corra o processo ou deva ser praticado o ato.

Caso o termo inicial ou final do prazo ocorra em dia de sábado, domingo, feriado, ou em que o expediente da repartição não seja normal, considera-se o prazo prorrogado para o primeiro dia útil subsequente, ou em que a repartição funcione normalmente.

Notas:

Caso se trate de pagamento de tributos, deverá ser levado em conta o funcionamento da rede bancária local (e não o funcionamento da repartição).

Assim, vencendo o prazo para recolhimento de tributo em uma quinta-feira, dia de ponto facultativo nas repartições públicas federais, se as agências bancárias estiverem funcionando normalmente, não haverá prorrogação (o prazo para recolhimento se encerra na própria quinta-feira).

Normativo: Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), art. 210; Decreto nº 70.235, de 1972 (PAF), art. 5º (c/ as alterações da Lei nº 8.748, de 1993) reproduzido no Decreto nº 7.574, de 2011, art. 9º.

002 Quais os fatores que a legislação tributária leva em consideração para contagem de prazos?

Os fatores que influenciam a contagem de prazo, de acordo com a legislação tributária, são:

a) o dia do início do prazo: é o dia seguinte ao da notificação ou intimação para a prática do ato (desde que neste o expediente seja normal);

b) o dia do vencimento do prazo (se não houver expediente no dia de vencimento, prorroga-se para o primeiro dia útil);

c) não interrupção ou suspensão da contagem, uma vez iniciada, pois os prazos são contínuos, conforme art. 210 do Código Tributário Nacional (CTN).

003 O que significa excluir o dia de início de contagem do prazo?

Dia de início é o dia do fato ou da notificação ou intimação do contribuinte para praticar determinado ato, como p.ex. recolher o tributo devido, prestar informações etc. Exclui-se esse dia e começa a contagem do prazo a partir do dia seguinte.

Ex. Se a notificação ou intimação se der numa quinta-feira, o primeiro dia da contagem será sexta-feira. Como os prazos só se iniciam em dias úteis, se a notificação ou intimação ocorrer numa sexta-feira (ou no sábado, ou em véspera de feriado), o primeiro dia da contagem será o dia útil seguinte.

Capítulo III - Equiparações da Pessoa Física

Equiparação da Pessoa Física à Pessoa Jurídica

001 Quais as hipóteses em que a pessoa física é equiparada à pessoa jurídica?

Para os efeitos do imposto de renda, as pessoas físicas caracterizadas como empresa individual estão equiparadas à pessoa jurídica.

A legislação do imposto de renda caracteriza como empresa individual a pessoa física que:

a) em nome individual, explorem, habitual e profissionalmente, qualquer atividade econômica de natureza civil ou comercial, com o fim especulativo de lucro, mediante venda a terceiro de bens ou serviços, quer se encontrem regularmente inscritas ou não junto ao órgão do Registro de Comércio ou Registro Civil;

b) promoverem a incorporação de prédios em condomínio ou loteamento de terrenos.

Veja ainda: Atividades que não ensejam equiparação:
Pergunta 002 deste capítulo.

Normativo: RIR/2018, art. 162, § 1º, incisos I a III.

002 Quais as atividades exercidas por pessoas físicas que não ensejam a sua equiparação à pessoa jurídica?

Não se caracterizam como empresa individual, ainda que, por exigência legal ou contratual, encontrem-se cadastradas no CNPJ ou tenham seus atos constitutivos registrados em Cartório ou Junta Comercial, entre outras:

a) as pessoas físicas que, individualmente, exerçam profissões ou explorem atividades sem vínculo empregatício, prestando serviços profissionais, mesmo quando possuam estabelecimento em que desenvolvam suas atividades e empreguem auxiliares;

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

c) a pessoa física que explore individualmente atividade de recepção de apostas da Loteria Esportiva e da Loteria de números (Lotofácil, Quina, Mega-sena etc)

credenciada pela Caixa Econômica Federal, ainda que, para atender exigência do órgão credenciador, esteja registrada como pessoa jurídica, e desde que não explore, no mesmo local, outra atividade comercial;

d) o representante comercial que exerça exclusivamente a mediação para a realização de negócios mercantis, como definido pelo art. 1º da Lei nº 4.886, de 1965, desde que não os tenha praticado por conta própria;

e) todas as pessoas físicas que, individualmente, exerçam profissões ou explorem atividades consoante os termos do art. 162, § 2º, IV e V, do RIR/2018, como por exemplo: serventuários de justiça, tabeliães, corretores, leiloeiros, despachantes etc;

f) autores ou criadores das seguintes categorias de obras, desde que as explorem diretamente: obras artísticas, didáticas, científicas, urbanísticas, projetos técnicos de construção, instalações ou equipamentos;

g) pessoa física que faz o serviço de transporte de carga ou de passageiros em veículo próprio ou locado, mesmo que ocorra a contratação de empregados, como ajudantes ou auxiliares;

g.1) Caso a pessoa física contrate profissional para dirigir o veículo, ela fica equiparada à pessoa jurídica, uma vez que isso descaracteriza a exploração individual da atividade;

g.2) Caso ocorra exploração conjunta, haja ou não copropriedade do veículo, tal exploração passa de individual para social, e, assim, essa sociedade em comum deve ser tributada como pessoa jurídica;

g.3) Cabe ressaltar que o importante para a equiparação à pessoa jurídica é a forma como é explorada a atividade econômica e não o meio utilizado. Desse modo, devem ser aplicados os critérios acima expostos, qualquer que seja o veículo utilizado;

h) pessoa física que explora exclusivamente a prestação pessoal de serviços de lavanderia e tinturaria, de serviços de jornaleiro, de serviços de fotógrafo.

Veja ainda: Dispensa de apresentação da ECF:

Pergunta 003 do capítulo I.

Normativo: Lei nº 4.886, de 1965, art. 1º;

Lei nº 11.482, de 2007, art. 1º;

RIR/2018, arts. 39, 79, 122, art. 162, § 2º, incisos I a VII, art. 204;

PN CST nº 122, de 1974;

PN CST nº 25, de 1976;

PN CST nº 80, de 1976;

ADN nº 17, de 1976;

ADN CST nº 25, de 1989.

003 Quais as obrigações acessórias a que está sujeita a pessoa física equiparada à pessoa jurídica?

As pessoas físicas que, por determinação legal, sejam equiparadas a pessoas jurídicas deverão adotar todos os procedimentos contábeis e fiscais aplicáveis às demais pessoas jurídicas, estando especialmente obrigadas a:

a) inscrever-se no CNPJ, observadas as normas estabelecidas pela RFB;

b) manter escrituração contábil completa em livros registrados e autenticados, com observância das leis comerciais e fiscais.

   b.1) A pessoa jurídica que tenha optado pelo lucro presumido estará dispensada de manter a escrituração comercial caso mantenha, no decorrer do ano-calendário, Livro Caixa, no qual deverá estar escriturada toda a movimentação financeira, inclusive bancária.

   b.2) As microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional poderão, opcionalmente, adotar contabilidade simplificada para os registros e controles das operações realizadas, conforme regulamentação do Comitê Gestor;

c) manter sob sua guarda e responsabilidade os documentos comprobatórios das operações relativas às atividades da empresa individual, pelos prazos previstos na legislação;

d) apresentar Escrituração Contábil Fiscal (ECF) e a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), ou Declaração Anual do Simples Nacional (DASN), no caso de optante pelo Simples Nacional;

e) efetuar as retenções e recolhimentos do imposto de renda na fonte (IRRF), com a posterior entrega da DIRF.

Notas:

O fato de a pessoa física caracterizada como empresa individual não se encontrar regularmente inscrita no CNPJ, ou no competente órgão do registro civil ou de comércio, é irrelevante para fins de pagamento do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica.

Veja ainda:	Dispensa de apresentação da ECF: Pergunta 003 do capítulo I;

Normativo:	Lei Complementar nº 123, de 2006, arts. 25 e 27; Lei nº 9.779, de 1999, art. 16; RIR/2018, arts. 172, 204 e 600, parágrafo único; IN RFB nº 1.990, de 2020; IN RFB nº 2.004, de 2021, art. 1º; IN RFB nº 2.005, de 2021, art. 3º, inciso I; IN RFB nº 2.119, de 2022; PN CST nº 80, de 1971; PN CST nº 38, de 1975.

Equiparação de Pessoa Física à Pessoa Jurídica

por Prática de Operações Imobiliárias

004 Em que condições a pessoa física é equiparada à pessoa jurídica pela prática de operações imobiliárias?

Consideram-se equiparadas à pessoa jurídica, pela prática de operações imobiliárias, as pessoas físicas que promoverem incorporação imobiliária de prédios em condomínios ou loteamentos de terrenos urbanos ou rurais, com ou sem construção, cuja documentação seja arquivada no Registro Imobiliário, a partir de 1º de janeiro de 1975.

A equiparação alcança, inclusive:

a) o proprietário ou titular de terrenos ou glebas de terra que, efetuando registro dos documentos de incorporação ou loteamento, outorgar mandato a construtor ou corretor de imóveis com poderes para alienação de frações ideais ou lotes de terreno, quando o mandante se beneficiar do produto dessas alienações, ou assumir a iniciativa ou responsabilidade da incorporação ou loteamento;

b) o proprietário ou titular de terrenos ou glebas de terra que, sem efetuar o registro dos documentos de incorporação ou loteamento, neles promova a construção de prédio de mais de 2 (duas) unidades imobiliárias ou a execução de loteamento, se iniciar a alienação das unidades imobiliárias ou dos lotes de terreno antes de corrido o prazo de 60 (sessenta) meses contados da data da averbação, no Registro de Imóveis, da construção do prédio ou da aceitação das obras de loteamento. Para os terrenos adquiridos até 30 de junho de 1977 o prazo é 36 (trinta e seis) meses;

c) a subdivisão ou desmembramento de imóvel rural, havido após 30 de junho de 1977, em mais de 10 (dez) lotes, ou a alienação de mais de 10 (dez) quinhões ou frações ideais desse imóvel, tendo em vista que tal operação se equipara a loteamento, salvo se a subdivisão se der por força de partilha amigável ou judicial, em decorrência de herança, legado, doação como adiantamento da legítima, ou extinção de condomínio.

Normativo: Lei nº 4.591, de 1964, arts. 29 a 31 e art. 68;

Lei nº 6.766, de 1979;

Decreto-Lei nº 58, de 1937;

Decreto-Lei nº 271, de 1967;

Decreto-Lei nº 1.381, de 1974, arts. 1º e 3º, inciso III;

RIR/2018, arts. 163 a 165;

PN CST nº 6, de 1986.

005 Os condôminos na propriedade de imóveis estão sujeitos à equiparação como pessoa jurídica?

Os condomínios na propriedade de imóveis não são considerados sociedades em comum (antiga sociedade de fato), ainda que deles também façam parte pessoas jurídicas. Assim, a cada condômino pessoa física serão aplicados os critérios de caracterização da empresa individual e demais dispositivos legais, como se ele fosse o único titular da operação imobiliária, nos limites da sua participação.

Normativo: RIR/2018, art. 167.

006 Quais os atos caracterizam a aquisição e a alienação de imóveis, para fins de equiparação da pessoa física à pessoa jurídica, por prática de operações imobiliárias?

Caracterizam-se a aquisição e a alienação pelos atos de compra e venda, de permuta, da transferência de domínio útil de imóveis foreiros, de cessão de direitos, de promessa de qualquer uma dessas operações, de adjudicação ou arrematação em hasta pública, pela procuração em causa própria, doação, ou por outros contratos afins em que ocorra a transmissão de imóveis ou de direitos sobre imóveis.

Notas:

Considera-se ocorrida a aquisição ou alienação ainda que a transmissão se dê mediante instrumento particular.

Normativo: RIR/2018, art. 166, caput e § 1º;

PN CST nº 152, de 1975.

007 Em que data se considera ocorrida a aquisição ou alienação e quais as condições para que seja aceita?

Considera-se data da aquisição ou alienação aquela em que for celebrado o contrato inicial, ainda que mediante instrumento particular.

Caso a transmissão se opere por meio de instrumento particular, a data de aquisição ou alienação constante no respectivo instrumento, se favorável aos interesses da pessoa física, somente será aceita pela autoridade fiscal quando atendida pelo menos uma das seguintes condições:

a) o instrumento particular tiver sido registrado no Cartório do Registro Imobiliário, ou no de Títulos e Documentos, no prazo de 30 (trinta) dias, contados da data nele constante;

b) houver conformidade com cheque nominativo pago dentro do prazo de 30 (trinta) dias, contados da data do instrumento;

c) houver conformidade com lançamentos contábeis da pessoa jurídica, atendidos os preceitos para escrituração em vigor;

d) houver menção expressa da operação nas declarações de bens da parte interessada, apresentadas tempestivamente à repartição competente, juntamente com as declarações de rendimentos.

Normativo: RIR/2018, art. 166, §§ 1º e 2º.

008 A equiparação de pessoa física à pessoa jurídica por prática de operações imobiliárias torna obrigatório o registro no CNPJ?

Sim, é obrigatório o registro no CNPJ da pessoa física equiparada à pessoa jurídica por prática de operações imobiliárias.

Convém observar, entretanto, que, se a pessoa física já estiver equiparada à pessoa jurídica em razão de exploração de outra atividade prevista no art. 162 do RIR/2018, poderá optar por:

a) manter seu registro anterior no CNPJ, fazendo com que a escrituração contábil abranja também os atos e fatos relativos às atividades imobiliárias, desde que haja individualização nos lançamentos e registros contábeis, que permita apurar os resultados em separado, apresentando, por fim, uma única declaração como pessoa jurídica; ou

b) providenciar, no prazo de 90 (noventa) dias da data da equiparação, novo registro no CNPJ, específico para as atividades imobiliárias, sendo esta opção irrevogável enquanto perdurar referida equiparação. Nesse caso, fará registrar e autenticar na repartição da RFB da jurisdição do seu domicílio o Livro Diário e demais livros contábeis obrigatórios, e estará obrigada a apresentar uma declaração de pessoa jurídica para cada atividade explorada.

Normativo: Decreto-lei nº 1.381, de 1974, art. 9º;

RIR/2018, art. 162, e art. 172, inciso I e parágrafo único;

IN RFB nº 2.119, de 2022, art. 3º;

PN CST nº 97, de 1978.

009 Quando tem início a aplicação do regime fiscal das pessoas jurídicas para as pessoas físicas equiparadas por prática de operações imobiliárias?

A aplicação do regime fiscal das pessoas jurídicas às pessoas físicas a elas equiparadas terá início na data em que se completarem as condições determinantes da equiparação, consoante os arts. 168 e 170 do RIR/2018:

a) na data do arquivamento da documentação do empreendimento no Registro Imobiliário;

b) na data da primeira alienação, no caso desta ocorrer antes de decorrido o prazo de 60 (sessenta) meses para imóveis havidos após 30 de junho de 1977, e 36 (trinta e seis meses) para imóveis havidos até 30 de junho de 1977, contados da data da averbação no Cartório do Registro Imobiliário da construção de prédio com mais de 2 (duas) unidades imobiliárias, ou da aceitação das obras de loteamento;

c) na data em que ocorrer a subdivisão ou o desmembramento de imóvel rural em mais de 10 (dez) lotes, ou a alienação de mais de 10 (dez) quinhões ou frações ideais desse imóvel.

Notas:

Não subsistirá a equiparação em relação às incorporações imobiliárias ou loteamentos com ou sem construção, cuja documentação seja arquivada no Cartório do Registro Imobiliário se, na forma prevista no § 5º do art. 34 da Lei nº 4.591, de 1964, ou no art. 23 da Lei nº 6.766, de 1979 e, antes de alienada qualquer unidade, o interessado promover a averbação da desistência da incorporação ou o cancelamento da inscrição do loteamento.

Normativo: Lei nº 4.591, de 1964, art. 34, § 5º;
Lei nº 6.766, de 1979, art. 23;
RIR/2018, arts. 168, 170 e 171.

010 A que espécie de escrituração e forma de tributação se sujeitam as pessoas físicas equiparadas à pessoa jurídica por prática de operações imobiliárias?

A forma de escrituração será a mesma adotada pelas demais pessoas jurídicas, de acordo com o regime de tributação a que se submeterem.

Os regimes de tributação do imposto de renda pessoa jurídica são: lucro real, lucro presumido e lucro arbitrado.

As pessoas jurídicas que se dediquem ao loteamento e à incorporação de imóveis não podem optar pelo Simples Nacional.

Notas:

Até o ano de 1998, as pessoas jurídicas que se dedicassem às atividades de incorporação ou

loteamento ficavam obrigadas à tributação com base no lucro real. A partir do ano de 1999 (Lei nº 9.718, de 1998), o lucro real deixa de ser obrigatório.

As pessoas jurídicas que vinham apurando o lucro real, só poderão optar pelo lucro presumido após a conclusão das operações imobiliárias para as quais tenham adotado custo orçado.

Sobre os livros obrigatórios da escrituração, consulte:

a) IN RFB nº 2.004, de 2021 (ECF e Lalur);

b) PN CST nº 30, de 1978 (Registro de Inventário); e

c) PN CST nº 97, de 1978 (Diário e livros auxiliares).

Se já estiver equiparada à pessoa jurídica em face da exploração de outra atividade, a pessoa física poderá efetuar uma só escrituração para ambas as atividades, desde que haja individualização nos lançamentos e registros contábeis de modo a permitir a verificação dos resultados em separado.

Veja ainda: Tributação da pessoa jurídica:

Perguntas 001 e seguintes do capítulo VI (IRPJ-Lucro Real);

Perguntas 001 e seguintes do capítulo XIII (IRPJ-Lucro Presumido);

Perguntas 001 e seguintes do capítulo XIV (IRPJ-Lucro Arbitrado); e

Perguntas 001 e seguintes do capítulo XVI (CSLL).

Normativo: LC nº 123, de 2006, art. 17, XIV;

Lei nº 9.718, de 1998;

IN SRF nº 84, de 1979 (alterada pela IN SRF nº 23, de 1983);

IN SRF nº 25, de 1999, art. 2º;

IN RFB nº 2.004, de 2021;

PN CST nº 30, de 1978 (Registro de Inventário);

PN CST nº 97, de 1978 (Diário e livros auxiliares).

011 Qual o quantitativo de operações imobiliárias necessário para equiparação de pessoa física à pessoa jurídica, determinando o início da tributação como pessoa jurídica?

A equiparação que leva em conta o quantitativo de unidades imobiliárias ocorre quando o proprietário ou titular de terreno, sem efetuar o arquivamento dos documentos de incorporação no Registro de Imóveis, promover a construção de prédio com mais de 2 (duas) unidades imobiliárias, ou realizar loteamento.

Tal equiparação se dará a partir da alienação da primeira unidade imobiliária ou do primeiro lote antes de decorrido o prazo de 60 (sessenta) meses contados da averbação, no Registro Imobiliário, da construção do prédio ou da aceitação das obras de loteamento. Para terrenos adquiridos até 30 de junho de 1977 o prazo é de 36 (trinta e seis) meses.

Notas:

Ocorre equiparação do condômino, se a esse forem destinadas mais de 2 (duas) unidades imobiliárias.

Equipara-se ainda à pessoa jurídica, a pessoa física que promover o desmembramento de imóvel rural, adquirido após 30 de junho de 1977, em mais de 10 (dez) lotes, ou a alienação de mais de 10 (dez) quinhões ou frações ideais desse imóvel, salvo se a subdivisão se der por força de partilha amigável ou judicial, em decorrência de herança, legado, doação como adiantamento da legítima, ou extinção de condomínio.

Normativo: RIR/2018, arts. 164 e 165.

012 O que se deve entender por incorporação de prédios em condomínio?

Considera-se incorporação imobiliária a atividade exercida com o intuito de promover e realizar a construção, para alienação total ou parcial, antes da conclusão das obras, de edificações ou conjuntos de edificações compostas de unidades autônomas, nos termos da Lei nº 4.591, de 1964, art. 28, parágrafo único.

O incorporador vende frações ideais do terreno, vinculadas às unidades autônomas (apartamentos, salas, conjuntos etc) em construção ou a serem construídas, obtendo, assim, os recursos necessários para a edificação.

Normativo: Lei nº 4.591, de 1964, art. 28, parágrafo único, e art. 29.

013 Qual legislação rege as incorporações imobiliárias e quais as construções abrangidas?

As edificações ou conjuntos de edificações, de um ou mais pavimentos, construídos sob a forma de unidades isoladas entre si, destinadas a fins residenciais ou não-residenciais (casa, loja etc), constituindo cada unidade propriedade autônoma, estão sujeitas ao disciplinamento previsto na Lei nº 4.591, de 1964, que dispõe sobre o condomínio em edificações e as incorporações imobiliárias.

No aspecto fiscal, subordinam-se especificamente às disposições dos seguintes atos normativos:

a) Decreto-Lei nº 1.381, de 1974;

b) Decreto-Lei nº 1.510, de 1976, arts. 11 a 16;

c) Decreto-Lei nº 2.072, de 1983, art. 9º;

d) RIR/2018, arts. 163 a 177;

e) IN SRF nº 84, de 1979;

f) IN SRF nº 23, de 1983;

g) IN SRF nº 67, de 1988;

h) IN SRF nº 107, de 1988; e

i) IN RFB nº 1.435, de 2013.

Notas:

A Lei nº 10.931, de 2 de agosto de 2004, modificou a Lei nº 4.591, de 1964, instituindo o patrimônio de afetação nas incorporações imobiliárias, com reflexos tributários e fiscais, como a imposição de escrituração contábil completa (ainda que a empresa opte pelo lucro presumido), novas definições de responsabilidade tributária, determinando ainda que seja seguida a legislação do imposto de renda quanto

ao regime de reconhecimento de receitas para o cálculo de PIS/Pasep e Cofins.

Normativo: Lei nº 4.591, de 1964;

Lei nº 10.931, de 2004;

Decreto-Lei nº 1.381, de 1974;

Decreto-Lei nº 1.510, de 1976, arts. 11 a 16;

Decreto-Lei nº 2.072, de 1983, art. 9º;

RIR/2018, arts. 163 a 177;

IN SRF nº 84, de 1979;

IN SRF nº 23, de 1983;

IN SRF nº 67, de 1988;

IN SRF nº 107, de 1988; e

IN RFB nº 1.435, de 2013.

014 Em caso de alteração das normas em vigor que disciplinam a prática de operações imobiliárias por pessoas físicas, qual a legislação que deverá prevalecer?

Ocorrendo alteração da legislação, a equiparação será determinada de acordo com as normas legais e regulamentares em vigor na data do instrumento inicial de alienação das unidades imobiliárias ou lotes de terreno (nos casos de incorporações ou loteamentos irregulares), ou do arquivamento dos documentos da incorporação ou do loteamento, quando regulares.

A posterior alteração dessas normas não atingirá as operações imobiliárias já realizadas nem os empreendimentos cuja documentação já tenha sido arquivada no Registro Imobiliário.

Normativo: RIR/2018, art. 169.

015 Quem é considerado “incorporador”?

Considera-se incorporador a pessoa física ou jurídica, comerciante ou não, que, embora não efetuando a construção, se comprometa a vender ou efetive a venda de frações ideais de terreno, objetivando a vinculação de tais frações a unidades autônomas, em

edificações a serem construídas ou em construção sob regime condominial, ou que meramente aceite propostas para efetivação de tais transações, coordenando e levando a termo a incorporação e responsabilizando-se, conforme o caso, pela entrega, a certo prazo, preço e determinadas condições, das obras concluídas.

Estende-se a condição de incorporador aos proprietários e titulares de direitos aquisitivos que contratem a construção de edifícios que se destinem à constituição em condomínio sempre que iniciarem as alienações antes da conclusão das obras.

Tendo em vista as disposições da Lei nº 4.591, de 1964, especificamente os arts. 28 a 32 e 68, é irrelevante a forma da construção efetuada (vertical, horizontal, autônoma, isolada etc) para que a pessoa física seja considerada incorporadora e se submeta ao regime tributário da equiparação à pessoa jurídica, desde que existentes os demais pressupostos fáticos previstos na legislação de regência.

Notas:

De acordo com o art. 68 da Lei nº 4.591, de 1964, a atividade de alienação de lotes integrantes de desmembramento ou loteamento, quando vinculada à construção de casas isoladas ou geminadas, promovida por uma das pessoas indicadas no art. 31 dessa Lei nº 4.591, de 1964, ou no art. 2º-A da Lei nº 6.766, de 19 de dezembro de 1979, caracteriza incorporação imobiliária sujeita ao regime jurídico instituído por tal Lei nº 4.591, de 1964, e às demais normas legais a ele aplicáveis.

Normativo: Lei nº 4.591, de 1964, arts. 28 a 31 e 32 e 68;

Lei nº 10.931, de 2004.

016 Qualquer parcelamento do solo é considerado loteamento?

Não. O parcelamento do solo rural ou urbano poderá ser feito mediante loteamento ou desmembramento, observadas, para os loteamentos urbanos, as disposições da Lei nº 6.766, de 1979, bem como as pertinentes às legislações estaduais e municipais.

Normativo: Decreto-Lei nº 1.510, de 1976, arts. 11 e 16;

Lei nº 6.766, de 1979.

017 Qual a diferença entre desmembramento e loteamento de solo urbano?

Considera-se loteamento de imóveis a subdivisão de área ou gleba em lotes destinados a edificação de qualquer natureza, com abertura de novas vias de circulação, de logradouros públicos ou prolongamentos, modificação ou ampliação das vias existentes.

Já o desmembramento de imóveis se constitui na subdivisão de áreas ou glebas em lotes destinados a edificação, com aproveitamento do sistema viário existente, desde que não implique a abertura de novas vias e logradouros públicos, nem o prolongamento, modificação ou ampliação dos já existentes.

Notas:

A subdivisão ou desmembramento de imóvel rural, havido após 30 de junho de 1977, em mais de 10 (dez) lotes, ou a alienação de mais de 10 (dez) quinhões ou frações ideais desse imóvel, será equiparada a loteamento para efeito de equiparação à pessoa jurídica. Essa regra não se aplica aos casos em que a subdivisão se efetive por força de partilha amigável ou judicial em decorrência de herança, legado, doação como adiantamento da legítima, ou extinção de condomínio.

Normativo: Decreto-Lei nº 271, de 1967, arts. 1º e 2º;

Lei nº 6.766, de 1979, art. 2º;

RIR/2018, art. 165;

Decreto-Lei nº 1.510, de 1976, arts. 11 e 16;

PN CST nº 6, de 1986.

018 O que deverá ser considerado como lucro da empresa individual no caso de pessoa física equiparada à pessoa jurídica por prática de operações imobiliárias?

O lucro da empresa individual relativo a operações imobiliárias que deverá ser apurado em cada período de apuração, com observância dos arts. 481 a 485 do RIR/2018, compreenderá:

a) o resultado da operação que determinar a equiparação;

b) o resultado de incorporações ou loteamentos promovidos pelo titular da empresa individual a partir da data da equiparação, abrangendo o resultado das alienações de todas as unidades imobiliárias ou de todos os lotes de terreno integrantes do empreendimento;

c) as atualizações monetárias do preço das alienações de unidades residenciais ou não residenciais, construídas ou em construção, e de terrenos ou lotes de terrenos, com ou sem construção, integrantes do empreendimento, contratadas a partir da data da equiparação, de forma a abranger:

c.1) as incidentes sobre as prestações e sobre as dívidas correspondentes a notas promissórias, ou outros títulos equivalentes;

c.2) as calculadas no caso de atraso de pagamento;

d) os juros convencionados sobre a parte financiada do preço das alienações contratados a partir da data da equiparação, bem como juros e multas de mora recebidos por atrasos de pagamentos.

Notas:

Nas operações de permuta de unidades imobiliárias, realizadas entre a pessoa física equiparada à pessoa jurídica e pessoas jurídicas ou físicas, deverão ser observados, para fins de apuração de resultados e determinação dos valores de baixa e de aquisição de bens, os procedimentos fiscais estabelecidos na IN SRF nº 107, de 1988.

Não serão computados como lucro da empresa individual:

a) os rendimentos de locação, sublocação ou arrendamento de quaisquer imóveis, percebidos pelo titular da empresa individual, bem como os decorrentes da exploração econômica de imóveis rurais, ainda que sejam imóveis cuja alienação acarrete a inclusão do correspondente resultado no lucro da empresa individual;

b) outros rendimentos percebidos pelo titular da empresa individual.

Com o advento da Lei nº 9.718, de 1998, art. 14, a pessoa física equiparada à pessoa jurídica por prática de operações imobiliárias pode fazer a apuração do imposto com base no lucro presumido, após a conclusão dos empreendimentos para os quais haja registro de custo orçado.

Normativo: Lei nº 9.718, de 1998, art. 14;
RIR/2018, art. 174, e arts. 481 a 485;
IN SRF nº 107, de 1988;
IN SRF nº 25, de 1999, art. 2º.

019 Em que época deverão ser apurados os resultados da empresa individual relativos à pessoa física equiparada a pessoa jurídica por prática de operações imobiliárias?

O lucro da empresa individual deverá ser apurado ao término de cada período de apuração, trimestral ou anual, e compreenderá o resultado de todas as operações realizadas nesse período.

Normativo: Lei nº 9.430, de 1996.

020 Qual o valor que deve ser considerado a título de receita bruta pela pessoa física equiparada à pessoa jurídica pela prática de operações imobiliárias?

Para efeito de determinação do imposto com base no lucro presumido ou estimado, as pessoas físicas equiparadas à pessoa jurídica pela prática de operações imobiliárias deverão considerar como receita bruta o montante efetivamente recebido, relativo às unidades imobiliárias vendidas.

A partir de 1º de janeiro de 2006, o percentual de presunção aplicável sobre a receita bruta deverá também ser aplicado sobre a receita financeira da pessoa jurídica que explore as atividades imobiliárias abaixo enumeradas, quando tal receita for apurada por meio de índices ou coeficientes previstos em contrato e for decorrente da comercialização de imóveis:

a) loteamento de terrenos;

b) incorporação imobiliária;

c) construção de prédios destinados à venda;

d) venda de imóveis construídos ou adquiridos para a revenda.

A opção pelo lucro presumido pode ser feita após a conclusão dos empreendimentos para os quais haja registro de custo orçado.

Normativo: Lei nº 8.981, de 1995, art. 30;
Lei nº 9.718, de 1998, art. 13, § 2º;
Lei nº 11.196, de 2005, art. 34;

IN SRF nº 25, de 1999, art. 2º;

IN RFB nº 1.700, de 2017, art. 33, § 1º, II, c, e art. 35.

021 Qual o tratamento tributário do lucro apurado pela pessoa física equiparada à pessoa jurídica por prática de operações imobiliárias?

O lucro apurado pela pessoa física equiparada à pessoa jurídica, depois de deduzida a provisão para o IRPJ, será considerado, por disposição legal, como automaticamente distribuído no período de apuração.

Saliente-se que os lucros e dividendos pagos ou creditados a sócios, acionistas ou titular de empresa individual não estão sujeitos ao imposto de renda, quer na fonte, quer na declaração de rendimentos de pessoa física.

Normativo: Lei nº 9.249, de 1995, art. 10;

RIR/2018, art. 176;

IN RFB nº 1.700, de 2017, art. 238.

022 O lucro apurado periodicamente pela pessoa física equiparada à pessoa jurídica em razão de operações com imóveis pode ser mantido como lucros suspensos na escrituração da pessoa jurídica?

Não. Esse lucro, após a dedução da provisão para pagamento do IRPJ, sempre será considerado como automaticamente distribuído no período de apuração em que for apurado.

Normativo: RIR/2018, art. 176.

023 Qual será o tratamento do lucro apurado periodicamente pela pessoa física equiparada à pessoa jurídica em razão de operações com imóveis, quando esta não mantiver escrituração regular, nos casos em que estiver obrigada?

Quando a pessoa física equiparada à pessoa jurídica não mantiver escrituração regular, nos termos das leis comerciais e fiscais, sofrerá arbitramento, conforme o art. 603 do RIR/2018.

O arbitramento, regra geral, é feito por meio de lançamento de ofício, entretanto, o contribuinte poderá fazer o auto-arbitramento com base na receita bruta quando esta for conhecida.

No caso específico de empresa imobiliária, para efeito de arbitramento do lucro será deduzido do valor da receita bruta trimestral o custo do imóvel devidamente comprovado, sendo tributado o lucro arbitrado na proporção da receita recebida ou cujo recebimento esteja previsto para o próprio período.

Normativo: RIR/2018, arts. 603, 604 e 607.

024 Como calcular os rendimentos do titular da empresa individual equiparada à pessoa jurídica por prática de operações imobiliárias, quando esta sofrer arbitramento de lucro?

De acordo com as regras aplicáveis às demais pessoas jurídicas que tiverem seus lucros arbitrados, em conformidade com o RIR/2018, arts. 602 a 613.

Os rendimentos da pessoa física como titular da empresa individual terão o seguinte tratamento:

a) o lucro arbitrado diminuído do IRPJ, inclusive adicional, da CSLL, da Cofins, e do PIS/Pasep:

   a.1) pode ser distribuído ao titular da empresa individual, a título de lucros, sem incidência do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica;

   a.2) e está isento de tributação na pessoa física, quer na fonte, quer na declaração de rendimentos.

b) A parcela dos lucros ou dividendos que exceder o valor determinado no item "a" acima, também poderá ser distribuída sem incidência do imposto, desde que a pessoa jurídica demonstre, por meio de escrituração contábil feita com observância da lei comercial, que o lucro efetivo é maior que o determinado segundo as normas para apuração da base de cálculo do imposto com base no lucro arbitrado;

c) a remuneração efetivamente recebida a título de *pró-labore* ou serviços prestados, cujo valor sofre tributação com base na tabela progressiva mensal aplicável a todas as pessoas físicas.

Normativo: Lei nº 9.249, de 1995, art. 10;
RIR/2018, arts. 602 a 613;
IN RFB nº 1.700, de 2017, art. 238.

025 Em que data os imóveis serão considerados como integrantes do patrimônio da empresa individual, no caso de equiparação por prática de operações imobiliárias?

Os imóveis serão considerados como integrantes do patrimônio da empresa individual:

a) na data do arquivamento *a priori* da documentação da incorporação ou do loteamento no Registro Imobiliário;

b) na data da primeira alienação, nas hipóteses em que, sem prévio registro, haja incorporação em que seja promovida a construção de mais de 2 (duas) unidades imobiliárias ou a execução de loteamento, desde que observados os seguintes limites temporais:

b.1) para imóveis havidos **até** 30 de junho de 1977, a referida primeira alienação deve ter ocorrido antes de decorrido o prazo de 36 (trinta e seis) meses, contados da data da averbação, no Registro Imobiliário, da construção do prédio com mais de duas unidades imobiliárias, ou da aceitação das obras de loteamento.

b.2) para imóveis havidos **após** 30 de junho de 1977, a referida primeira alienação deve ter ocorrido antes de decorrido o prazo de 60 (sessenta) meses, contados da data da averbação, no Registro Imobiliário, da construção do prédio com mais de duas unidades imobiliárias, ou da aceitação das obras de loteamento.

c) na data da subdivisão ou desmembramento de imóvel rural havido **após** 30 de junho de 1977 em mais de 10 (dez) lotes;

d) na data da alienação que determinar a equiparação, no caso de alienação de mais de 10 (dez) quinhões ou frações ideais de imóvel rural havido **após** 30 de junho de 1977.

Normativo: RIR/2018, art. 175, parágrafo único.

026 Como se determina o valor do imóvel a integrar o patrimônio da empresa individual, no caso de equiparação por prática de operações imobiliárias?

Para efeito de determinação do valor de incorporação ao patrimônio da empresa individual devem ser observados os seguintes procedimentos:

a) na hipótese de terrenos ou glebas de terra, adquiridos até o final de 1995, os respectivos custos de aquisição poderão ser atualizados monetariamente, até 31 de dezembro de 1995;

b) na hipótese de construções e benfeitorias executadas até o final de 1995, os respectivos valores gastos poderão ser atualizados monetariamente, até 31 de dezembro de 1995;

c) a partir de 1º de janeiro de 1996 não pode ser aplicada atualização a bens e direitos de qualquer natureza.

d) a partir de 1 º de janeiro de 1996, as pessoas físicas podem transferir a pessoas jurídicas, a título de integralização de capital, bens e direitos pelo valor constante da respectiva declaração de bens ou pelo valor de mercado; se a transferência não for feita pelo valor constante da declaração de bens, a diferença a maior será tributável como ganho de capital.

Normativo: Lei nº 9.249, de 1995, arts. 17 e 23;

RIR/2018, art. 175, *caput*.

027 Quando se considera ocorrido o término da equiparação caso a pessoa jurídica não efetue nenhuma alienação das unidades imobiliárias ou lotes de terreno?

A pessoa física que, após sua equiparação à pessoa jurídica, não promover nenhum dos empreendimentos nem efetuar nenhuma das alienações de unidades imobiliárias ou lotes de terrenos, durante o prazo de 36 (trinta e seis) meses consecutivos, deixará de ser considerada equiparada a partir do término deste prazo, salvo quanto aos efeitos tributários das operações em andamento que terão o tratamento previsto no art. 177, § 1º, do RIR/2018.

Normativo: RIR/2018, art. 177, *caput e* § 1º.

028 Qual o destino a ser dado aos imóveis integrantes do ativo (patrimônio) da empresa individual quando, completado o prazo de 36 (trinta e seis) meses consecutivos sem promover incorporações ou loteamentos, ocorrer o término da equiparação à pessoa jurídica?

Permanecerão no ativo da empresa individual, para efeito de tributação como lucro da pessoa jurídica:

a) as unidades imobiliárias e os lotes de terrenos integrantes de incorporações ou loteamentos, até sua alienação e, após esta, o saldo a receber, até o recebimento total do preço;

b) o saldo a receber do preço dos imóveis então alienados, até seu recebimento total.

Notas:

Ao término da equiparação, caso, no ativo da empresa individual, remanesçam unidades ou valores

a receber, a pessoa física poder encerrá-la se recolher o imposto que seria devido se os imóveis fossem alienados à vista ou se o saldo a receber fosse integralmente recebido.

Normativo: RIR/2018, art. 177.

029 Como determinar o capital da empresa individual no caso de pessoa física equiparada por prática de operações imobiliárias?

O capital da empresa individual, no início de cada período de apuração (trimestral ou anual), será representado pela soma dos valores dos imóveis constantes do seu ativo com os valores a receber relativos ao custo dos imóveis já vendidos em períodos de apuração anteriores.

Normativo: Decreto-Lei nº 1.381, de 1974, art. 9º, § 6º.

Capítulo IV - Responsabilidade na Sucessão

001 O que se entende por extinção da pessoa jurídica?

A extinção da pessoa jurídica é o término da sua existência; é o perecimento da organização ditado pela desvinculação dos elementos humanos e materiais que dela faziam parte. Dessa despersonalização do ente jurídico decorre a baixa dos respectivos registros, inscrições e matrículas nos órgãos competentes.

A extinção, precedida pelas fases de liquidação do patrimônio social e da partilha dos lucros entre os sócios, dá-se com o ato final, executado em dado momento, no qual se tem por cumprido todo o processo de liquidação.

Normativo: Código Civil – Lei nº 10.406, de 2002, arts. 44 e 51;

Parecer Normativo CST nº 191, de 1972, item 6; e

Instrução Normativa RFB nº 2.119, de 2022, art. 24, inciso I.

002 Quando se deve considerar efetivamente extinta a pessoa jurídica?

Considera-se extinta a pessoa jurídica no momento do encerramento de sua liquidação, assim entendida a total destinação do seu acervo líquido.

Normativo: Código Civil – Lei nº 10.406, de 2002, arts. 44 e 51; e

Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 240.

003 Quais as formas de extinção das pessoas jurídicas?

Extingue-se a pessoa jurídica:

I - pelo encerramento da liquidação: pago o passivo e rateado o ativo remanescente, o liquidante fará a prestação de contas; aprovadas as contas, encerra-se a liquidação e a pessoa jurídica se extingue;

II - pela incorporação, fusão ou cisão com versão de todo o patrimônio em outras sociedades.

Normativo: Lei das S.A. – Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, arts. 216 e 219; e

Código Civil – Lei nº 10.406, de 2002, arts. 44 e 51.

004 O que se entende por dissolução da pessoa jurídica?

A dissolução da pessoa jurídica é o ato pelo qual se manifesta a vontade ou se constata a obrigação de encerrar sua existência. Pode ser definida como o momento em que se decide a extinção da pessoa jurídica, passando-se, imediatamente, à fase de liquidação. Essa decisão pode ser tomada por deliberação do titular, sócios ou acionistas, ou por imposição ou determinação legal do poder público.

Normativo: Lei das S.A. – Lei nº 6.404, de 1976, art. 206; e

Código Civil – Lei nº 10.406, de 2002, arts. 1.033, 1.034 e 1.035.

005 Em que casos se dá a dissolução de uma pessoa jurídica?

A dissolução da pessoa jurídica é regulada pela Lei nº 6.404, de 1976 (Lei das S.A.), e também pela Lei nº 10.406, de 2002 (Código Civil).

Dissolve-se a pessoa jurídica, nos termos do art. 206 da Lei das S.A.:

1) de pleno direito, nas hipóteses do inciso I desse artigo;
2) por decisão judicial;
3) por decisão da autoridade administrativa competente, nos casos e na forma previstos em lei especial.

O art. 1.033 do Código Civil de 2002 dispõe que as sociedades se reputam dissolvidas quando ocorrer:

1) o vencimento do prazo de duração, salvo se, vencido este e sem oposição de sócio, não entrar a sociedade em liquidação, caso em que se prorrogará por tempo indeterminado;
2) o consenso unânime dos sócios;
3) a deliberação dos sócios, por maioria absoluta, na sociedade de prazo indeterminado;
4) a extinção, na forma da lei, de autorização para funcionar.

Já o art. 1.034 do Código Civil de 2002 estabelece que a sociedade pode ser dissolvida judicialmente, a requerimento de qualquer dos sócios, quando:

1) anulada a sua constituição;
2) exaurido o fim social, ou verificada a sua inexequibilidade.

Vale destacar que o contrato pode prever outras causas de dissolução, a serem verificadas judicialmente quando contestadas (Código Civil, art. 1.035).

Normativo: Lei das S.A. – Lei nº 6.404, de 1976, art. 206; e

Código Civil – Lei nº 10.406, de 2002, arts. 1.033, 1.034 e 1.035.

006 Quais os efeitos da dissolução da pessoa jurídica?

O art. 207 da Lei das S.A. estabelece que a pessoa jurídica dissolvida conserva a sua personalidade até a extinção, com o fim de proceder à liquidação.

A dissolução não extingue a personalidade jurídica de imediato, pois a pessoa jurídica continua a existir até que se concluam as negociações pendentes, procedendo-se à liquidação das ultimadas, conforme disposto no art. 51 do Código Civil.

Normativo: Lei das S.A. – Lei nº 6.404, de 1976, art. 207; e

Código Civil – Lei nº 10.406, de 2002, art. 51.

007 O que se entende por liquidação de uma pessoa jurídica?

A liquidação da pessoa jurídica é o conjunto de atos (preparatórios da extinção) destinados a realizar o ativo, pagar o passivo e destinar o saldo que houver (líquido), respectivamente, ao titular ou, mediante partilha, aos componentes da sociedade, na forma da lei, do estatuto ou do contrato social.

Pode ser voluntária (amigável) ou forçada (judicial).

A liquidação corresponde ao período que antecede a extinção da pessoa jurídica, após ocorrida a causa que deu origem à sua dissolução, fase em que ficam suspensas todas as negociações que vinham sendo mantidas como atividade normal, continuando apenas as já iniciadas para serem ultimadas.

Normativo: Lei das S.A. – Lei nº 6.404, de 1976, arts. 208 a 218;

Código Civil – Lei nº 10.406, de 2002, arts. 51, 1.102 a 1.112; e

Parecer Normativo CST nº 191, de 1972.

008 Quais os efeitos da liquidação de uma pessoa jurídica?

Durante a fase de liquidação:

a) subsistem a personalidade jurídica da sociedade e a equiparação da empresa individual à pessoa jurídica;

b) não se interrompem ou modificam suas obrigações fiscais, qualquer que seja a causa da liquidação.

Consequentemente, a pessoa jurídica será tributada até findar-se sua liquidação, ou seja, embora interrompida a normalidade da vida empresarial pela paralisação das suas atividades-fim, deve o liquidante manter a escrituração de suas operações, levantar balanços periódicos, apresentar declarações, pagar os tributos exigidos e cumprir todas as demais obrigações previstas na legislação tributária.

Normativo: Código Civil – Lei nº 10.406, de 2002, art. 51;

RIR/2018 – Decreto nº 9.580, de 2018, arts. 234 e 235; e

Parecer Normativo CST nº 191, de 1972.

009 Como se conhecerá, na prática, uma pessoa jurídica em processo de liquidação?

Em todos os atos ou operações necessárias à liquidação, o liquidante deverá usar a denominação social seguida das palavras “em liquidação”.

Normativo: Lei das S.A. – Lei nº 6.404, de 1976, art. 212; e

Código Civil – Lei nº 10.406, de 2002, art. 1.103, parágrafo único.

010 Como se processa a liquidação de uma pessoa jurídica?

Caso não conste dos atos constitutivos, compete à assembleia geral, no caso de companhia, e aos sócios ou ao titular, no caso das demais pessoas jurídicas, determinar o modo de liquidação e nomear o liquidante que poderá ser destituído, a qualquer tempo, pelo órgão que o tiver nomeado, em se tratando de dissolução de pessoa jurídica de pleno direito.

No caso de liquidação judicial será observado o disposto na lei processual, devendo o liquidante ser nomeado pelo juiz. Além dos casos previstos no art. 206, inciso II, da Lei das S.A., a liquidação será processada judicialmente:

1) a pedido de qualquer acionista, se os administradores ou a maioria de acionistas deixarem de promover a liquidação, ou a ela se opuserem, nos casos do inciso I do art. 206;
2) a requerimento do Ministério Público, à vista de comunicação da autoridade competente, se a companhia, nos 30 (trinta) dias subsequentes à dissolução, não iniciar a liquidação ou, se após iniciá-la, a interromper por mais de 15 (quinze) dias, no caso da alínea “e” do inciso I do art. 206.

Normativo: Lei das S.A. – Lei nº 6.404, de 1976, arts. 206, 208 e 209; e

Código Civil – Lei nº 10.406, de 2002, arts. 1.037 e 1.038.

011 Quais as responsabilidades que permanecem na liquidação de uma pessoa jurídica?

A responsabilidade durante o período de liquidação cabe ao liquidante, a quem compete, exclusivamente, a administração da pessoa jurídica, acumulando as mesmas responsabilidades do administrador. Os deveres e responsabilidades dos administradores, conselheiros fiscais e acionistas (dirigentes, sócios ou titular) subsistirão até a extinção da pessoa jurídica.

Os sócios, nos casos de liquidação de sociedade de pessoas, são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias, resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Também na hipótese de liquidação de sociedade de pessoas e diante da impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte (pessoa jurídica), os sócios respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis.

Normativo: Lei das S.A. – Lei nº 6.404, de 1976, art. 217;

Código Civil – Lei nº 10.406, de 2002, art. 1.104; e

RIR/2018 – Decreto nº 9.580, de 2018, art. 200, incisos I e IV, e art. 201, inciso IV.

Transformação, Incorporação, Fusão, Cisão e Combinação de Negócios

012 O que é a transformação de uma pessoa jurídica?

Transformação é a operação pela qual a sociedade passa, independentemente de dissolução e liquidação, de um tipo para outro. Ocorre, por exemplo, quando uma sociedade limitada se transforma em sociedade anônima.

Na hipótese em que o empresário individual venha a admitir sócios, ele poderá solicitar ao Registro Público de Empresas Mercantis a transformação de seu registro de empresário para registro de sociedade empresária, observado, no que couber, o disposto nos arts. 1.113 a 1.115 do Código Civil (transformação de registro). O oposto também é possível, transformando-se uma sociedade empresária em empresário individual.

Normativo: Lei das S.A. – Lei nº 6.404, de 1976, art. 220;

Código Civil – Lei nº 10.406, de 2002, arts. 968, § 3º, e 1.113; e

Instrução Normativa DREI nº 81, de 2020, art. 62, § 1º, inciso II.

013 Como se processa a transformação de uma pessoa jurídica e quais os seus efeitos?

O ato de transformação obedecerá sempre às formalidades legais relativas à constituição e ao registro do novo tipo a ser adotado pela sociedade.

De acordo com o art. 231 do RIR/2018, na hipótese de transformação ou de continuação da atividade explorada pela pessoa jurídica extinta por qualquer sócio remanescente ou pelo espólio, sob a mesma ou nova denominação social ou firma, o imposto continuará a ser pago como se não houvesse alteração na pessoa jurídica.

Normativo: Lei das S.A. – Lei nº 6.404, de 1976, art. 220, parágrafo único;

Código Civil – Lei nº 10.406, de 2002, art. 1.113;

RIR/2018 – Decreto nº 9.580, de 2018, art. 231; e

Parecer Normativo CST nº 20, de 1982.

014 Como ficam os direitos dos credores diante da transformação de uma sociedade?

A transformação não prejudicará, em caso algum, os direitos dos credores, que continuarão, até o pagamento integral dos seus créditos, com as mesmas garantias que o tipo anterior de sociedade lhes oferecia.

A falência da sociedade transformada somente produzirá efeitos em relação aos sócios que, no tipo anterior, a eles estariam sujeitos, se o pedirem os titulares de créditos anteriores à transformação, e somente a estes beneficiará.

Normativo: Lei das S.A. – Lei nº 6.404, de 1976, art. 222; e

Código Civil – Lei nº 10.406, de 2002, art. 1.115.

015 Qual a legislação fiscal e comercial que disciplina a incorporação, fusão ou cisão?

Estão em vigor para o ano-calendário 2023 os seguintes dispositivos:

- Lei das S.A. (Lei nº 6.404, de 1976), art. 110-A, § 11; art. 117, § 1º, alínea "b"; art. 122, inciso VIII; art. 136, inciso IV; art. 163, inciso III; arts. 219 a 234; art. 244, § 5º; e art. 264.

- Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 5º e art. 37.

- Lei nº 9.249, de 1995, art. 3º, § 2º; e art. 21.

- Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º, §§ 1º e 2º; e art. 5º, § 4º.

- Lei nº 9.648, de 1998, art. 6º.

- Lei nº 9.959, de 2000, art. 5º.

- Código Civil (Lei nº 10.406, de 2002), art. 1.071, inciso VI; art. 1.077; arts. 1.116 a 1.122; e art. 2.033.

- Lei nº 12.973, de 2014, art. 17, §§ 4º e 5º; art. 18, §§ 2º e 3º; arts. 20 a 26; art. 38; art. 39; art. 65 e art. 90, §3º.

- RIR/2018 (Decreto nº 9.580, de 2018), arts. 196 a 199; art. 217, §§ 1º e 2º; arts. 231 a 233; art. 392; art. 393, §§ 4º e 5º; art. 394, §§ 2º e 3º; arts. 431 a 440; arts. 518 e 519; art. 585; art. 615; art. 624, § 1º; art. 638; art. 665, § 10; art. 670; art. 924; art. 925, § 3º; e art. 929.

- Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 31, §§ 1º e 2º; art. 49, § 3º; art. 110, §§ 10 e 11; art. 112, §§ 2º e 3º; art. 118; arts. 185 a 197; art. 210; art. 214, §§ 4º e 5º; e art. 239.

- Resolução CVM nº 78, de 2022.

- Instrução Normativa DREI nº 81, de 2020, arts. 58 a 61 e arts. 69 a 83.

016 O que é incorporação da pessoa jurídica?

A incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações.

Desaparecem as sociedades incorporadas; a sociedade incorporadora permanece com sua natureza jurídica inalterada.

Normativo: Lei das S.A. – Lei nº 6.404, de 1976, art. 227; e

Código Civil – Lei nº 10.406, de 2002, art. 1.116.

017 Como se processa a incorporação e quais seus efeitos?

Para que se processe a incorporação deverão ser cumpridas as formalidades exigidas pelos arts. 1.117 e 1.118 do Código Civil:

a) deliberação dos sócios da sociedade incorporadora para aprovação das bases da operação e do projeto de reforma do ato constitutivo, e consequente nomeação dos peritos para a avaliação do patrimônio líquido da sociedade a ser incorporada;

b) aprovação do protocolo da operação pela incorporada, a qual deverá autorizar seus administradores a praticarem os atos necessários à incorporação, inclusive a subscrição em bens pelo valor da diferença que se verificar entre o ativo e o passivo;

c) aprovados os atos da incorporação, a incorporadora declarará extinta a incorporada, e promoverá a respectiva averbação no registro próprio.

Para as sociedades regidas pela Lei das S.A., valem as disposições do seu art. 227.

Normativo: Lei das S.A. – Lei nº 6.404, de 1976, arts. 224 e 227; e

Código Civil – Lei nº 10.406, de 2002, arts. 1.116 a 1.118.

018 O que é a fusão de sociedades?

A fusão é a operação pela qual se unem duas ou mais sociedades para formar sociedade nova, que lhes sucederá em todos os direitos e obrigações. Com a fusão, extinguem-se todas as sociedades anteriores para dar lugar a uma só, na qual todas elas se fundem.

Normativo: Lei das S.A. – Lei nº 6.404, de 1976, art. 228; e

Código Civil – Lei nº 10.406, de 2002, art. 1.119.

019 Como se processa a fusão de sociedades?

Para que se processe a fusão, deverão ser cumpridas as formalidades exigidas pelos arts. 1.120 e 1.121 do Código Civil:

a) em reunião ou assembleia dos sócios de cada sociedade, será deliberada a fusão e aprovado o projeto do ato constitutivo da nova sociedade, bem como o plano de distribuição do capital social, e então serão nomeados os peritos para a avaliação do patrimônio da sociedade;

b) apresentados os laudos, os administradores convocarão reunião ou assembleia dos sócios para tomar conhecimento deles, decidindo sobre a constituição definitiva da nova sociedade;

c) constituída a nova sociedade, aos administradores incumbe fazer inscrever, no registro próprio da sede, os atos relativos à fusão.

Para as sociedades regidas pela Lei das S.A., valem as disposições do seu art. 228.

Normativo: Lei das S.A. – Lei nº 6.404, de 1976, arts. 95, 224 e 228; e

Código Civil – Lei nº 10.406, de 2002, arts. 1.120, a 1.122.

020 O que é cisão de uma sociedade?

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.

Normativo: Lei das S.A. – Lei nº 6.404, de 1976, art. 229.

021 Como proceder no caso de versão de parcela de patrimônio em sociedade já existente e nas constituídas para esse fim?

Quando houver versão de parcela de patrimônio em sociedade já existente, a cisão obedecerá às disposições sobre incorporação; portanto, a sociedade que absorver parcela do patrimônio da pessoa jurídica cindida suceder-lhe-á em todos os direitos e obrigações.

Nas operações em que houver criação de sociedade, serão observadas as normas reguladoras da constituição das sociedades, conforme seu tipo.

Normativo: Lei das S.A. – Lei nº 6.404, de 1976, arts. 223, 227 e 229, §§ 1º e 3º.

022 Como proceder com relação à sociedade cindida?

Efetivada a cisão com extinção da sociedade cindida, caberá aos administradores das sociedades que tiverem absorvido parcelas do seu patrimônio promover o arquivamento e a publicação dos atos da operação.

Na cisão com versão parcial do patrimônio essa obrigação caberá aos administradores da companhia cindida e da que absorver parcela do seu patrimônio.

Normativo: Lei das S.A. - Lei nº 6.404, de 1976, art. 229, § 4º.

023 Quais os tipos de sociedades que poderão proceder à incorporação, fusão ou cisão?

A incorporação, fusão ou cisão podem ser operadas entre sociedades de tipos iguais ou diferentes e deverão ser deliberadas na forma prevista para a alteração dos respectivos estatutos ou contratos sociais.

Nas operações em que houver criação de sociedade serão observadas as normas reguladoras da constituição das sociedades do seu tipo.

Se a incorporação, fusão ou cisão envolverem companhia aberta, as sociedades que a sucederem serão também abertas.

Notas:

O empresário individual não pode realizar as operações de incorporação, fusão e cisão (Instrução Normativa DREI nº 81, de 2020, art. 59, § 2º).

Normativo: Lei das S.A. – Lei nº 6.404, de 1976, art. 223, §§ 1º e 3º; e

Código Civil – Lei nº 10.406, de 2002, art. 1.113.

024 Como será formado o "novo" capital nas operações de incorporação, fusão e cisão?

Nas operações de incorporação, as ações ou quotas de capital da sociedade a ser incorporada que forem de propriedade da sociedade incorporadora poderão, conforme dispuser o protocolo de incorporação, ser extintas ou substituídas por ações em tesouraria da incorporadora, até o limite dos lucros acumulados e reservas, exceto a legal.

O mesmo procedimento aplicar-se-á aos casos de fusão quando uma das sociedades fundidas for proprietária de ações ou quotas da outra, e aos casos de cisão com incorporação, quando a sociedade que incorporar parcela do patrimônio da cindida for proprietária de ações ou quotas do capital desta.

Notas:

Quando se tratar de sociedades coligadas ou controladas, é vedada a participação recíproca, ressalvado o caso em que ao menos uma delas participe de outra com observância das condições em que a lei autoriza a aquisição das próprias ações.

Normativo: Lei das S.A. - Lei nº 6.404, de 1976, art. 226, §§ 1º e 2º, e art. 244, *caput* e § 1º.

025 Qual é a forma de tributação a ser adotada na ocorrência de incorporação, fusão ou cisão?

O imposto sobre a renda (IRPJ) e a contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) relativos ao ano-calendário do evento, em regra, são apurados com base nas normas do lucro real, sendo admitida sua apuração com base no lucro presumido, desde que atendidas as condições estabelecidas para a opção por esse regime de tributação.

Normativo: Lei nº 9.718, de 1998, art. 14; e

Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 214, § 4º.

026 Quais os procedimentos a serem observados pelas pessoas jurídicas incorporadas, fusionadas ou cindidas?

a) levantar balanço específico na data do evento, observada a legislação comercial (Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º, § 1º; RIR/2018, arts. 217, § 1º, 218, parágrafo único, e 232, § 1º; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 239, § 1º);

b) a apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL será efetuada na data do evento, ou seja, na data da deliberação que aprovar a incorporação, fusão ou cisão, devendo ser computados os resultados auferidos até essa data (Lei nº 9.430, de 1996, arts. 1º, §§ 1º e 2º; RIR/2018, arts. 217, §§ 1º e 2º, 218, parágrafo único, e 232, § 2º);

c) no cálculo do IRPJ relativo ao período transcorrido entre o último período de apuração e a data do evento, a parcela do lucro real, presumido ou arbitrado que exceder ao valor resultante da multiplicação de R$ 20.000,00 (vinte mil reais) pelo número de meses do respectivo período de apuração sujeita-se à incidência de adicional de imposto à alíquota de 10% (Lei nº 9.249, de 1995, art. 3º, §§ 1º e 2º; RIR/2018, art. 624, §§ 1º e 2º; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 239, § 4º);

d) o IRPJ e a CSLL apurados deverão ser pagos, em quota única, até o último dia útil do mês subsequente ao do evento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 5º, § 4º; RIR/2018, arts. 232, § 3º, e 924; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 239, §§ 5º e 6º);

e) as pessoas jurídicas incorporadas, fusionadas ou cindidas deverão apresentar a Escrituração Contábil Fiscal (ECF) correspondente ao período transcorrido durante o ano-calendário em seu próprio nome, observados os seguintes prazos (Lei nº 9.249, de 1995, art. 21, § 4º; Lei nº 9.779, de 1999, art. 16; RIR/2018, art. 232, § 4º; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 239, § 2º; Instrução Normativa RFB nº 2.004, de 2021, art. 3º, § 2º):

e.1) se o evento ocorrer no período compreendido entre janeiro e abril, a ECF deve ser entregue até o último dia útil do mês de julho do mesmo ano; e

e.2) se o evento ocorrer no período compreendido entre maio e dezembro, a ECF deve ser entregue até o último dia útil do 3º (terceiro) mês subsequente ao do evento;

f) a incorporadora também deverá apresentar ECF tendo por base balanço específico levantado na data do evento, salvo nos casos em que as pessoas jurídicas, incorporadora e incorporada, estivessem sob mesmo controle societário desde o ano-calendário anterior ao do evento (Lei nº 9.959, de 2000, art. 5º; RIR/2018, art. 232, §§ 4º e 5º; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 239, §§ 2º e 8º; Instrução Normativa RFB nº 2.004, de 2021, art. 3º, §§ 2º e 3º);

g) o prazo para entrega da ECF será encerrado às 23h59min59s (vinte e três horas, cinquenta e nove minutos e cinquenta e nove segundos), horário de Brasília, do dia fixado para a entrega da escrituração (Instrução Normativa RFB nº 2.004, de 2021, art. 3º, § 4º);

h) deverá ser dada baixa da empresa extinta por incorporação, fusão ou cisão total no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ), de acordo com as regras dispostas na Instrução Normativa RFB nº 2.119, de 2022, conforme previsto no seu art. 24.

Veja ainda:	Valores a serem tributados na data do evento, compensação de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL: Notas 1 a 5 da pergunta 004 e perguntas 008 e 010 do capítulo XVI.

027 O que se considera data do evento para fins da legislação fiscal?

Considera-se ocorrido o evento na data da deliberação que aprovar a incorporação, fusão ou cisão, realizada na forma prevista para a alteração dos respectivos estatutos ou contratos sociais.

Normativo:	Lei das S.A. – Lei nº 6.404, de 1976, arts. 223 e 225; RIR/2018 – Decreto nº 9.580, de 2018, art. 232, § 2º; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 239, § 7º; e Solução de Consulta Interna Cosit nº 1, de 2012.

028 Como será efetuado o pagamento do IRPJ e da CSLL devidos e declarados em nome da pessoa jurídica incorporada, fusionada ou cindida?

O IRPJ e a CSLL devidos em razão da incorporação, fusão ou cisão total, relativos ao período de apuração imediatamente anterior ao evento, e ainda não recolhidos, serão pagos pela sucessora em nome da sucedida.

O IRPJ e a CSLL relativos ao período de apuração encerrado em razão do evento deverá ser pago, em quota única, até o último dia útil do mês subsequente ao do evento.

Com relação ao IRPJ e à CSLL referentes ao ano-calendário anterior ao do evento, poderão ser observados os prazos originalmente previstos para pagamento.

Normativo: Lei nº 9.430, de 1996, art. 5º;

RIR/2018 – Decreto nº 9.580, de 2018, arts. 232, § 3º, e 924; e

Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 239.

029 O que é combinação de negócios? E qual o significado de negócio nesse contexto?

Combinação de negócios é uma operação ou outro evento por meio do qual um adquirente obtém o controle de um ou mais negócios, independentemente da forma jurídica da operação.

Negócio é um conjunto integrado de atividades e ativos capaz de ser conduzido e gerenciado com o objetivo de fornecer bens ou serviços a clientes, gerando receita de investimento (como dividendos ou juros) ou gerando outras receitas de atividades ordinárias.

As disposições tributárias relativas à Combinação de Negócios estão relacionadas na Lei nº 12.973, de 2014, e na Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017.

Normativo: Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, arts. 178 a 197;

Pronunciamento Técnico CPC 15 (R1); e

Norma Brasileira de Contabilidade NBC TG 15 (R4).

030 Qual o tratamento dos ganhos decorrentes de avaliação a valor justo transferidos para a sucessora, no caso de incorporação, fusão e cisão?

Nos casos de incorporação, fusão ou cisão, os ganhos decorrentes de avaliação do ativo ou passivo com base no valor justo na sucedida não poderão ser considerados na sucessora como integrantes do custo do bem ou direito que lhe deu causa para efeito de determinação de ganho ou perda de capital e do cômputo da depreciação, amortização ou exaustão.

Os ganhos e perdas evidenciados contabilmente em subconta vinculada ao ativo ou passivo de que tratam os arts. 97 a 104 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, transferidos em decorrência de incorporação, fusão ou cisão, terão, na sucessora, o mesmo tratamento tributário que teriam na sucedida.

Normativo: Lei nº 12.973, de 2014, arts. 13 e 26; e

Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 97 a 104 e 118.

031 Qual o tratamento a ser dado às participações societárias, no caso de incorporação, fusão e cisão?

O tratamento a ser dado às participações societárias, no caso de incorporação, fusão e cisão, deve obedecer ao disposto nos arts. 185 a 193 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017.

Normativo: Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, arts. 185 a 193.

032 Qual o tratamento a ser dado ao prejuízo fiscal da sucedida, no caso de incorporação, fusão e cisão?

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

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

Normativo: Decreto-Lei nº 2.341, de 1987, art. 33;

RIR/2018 – Decreto nº 9.580, de 2018, art. 585; e

Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 210.

Continuação da PJ

033 Quando ocorre sucessão empresarial para efeitos de responsabilidade tributária perante a legislação do imposto de renda?

Quando houver aquisição do patrimônio, constituído por estabelecimento comercial ou fundo de comércio, assumindo o adquirente o ativo e o passivo de empresa individual ou sociedade.

Normativo: CTN – Lei nº 5.172, de 1966, arts. 132 e 133;

Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 5º;

RIR/2018 – Decreto nº 9.580, de 2018, arts. 196, 197 e 231; e

Parecer Normativo CST nº 20, de 1982.

034 O que se entende por estabelecimento comercial?

Considera-se estabelecimento todo complexo de bens organizado, para exercício da empresa, por empresário, ou por sociedade empresária.

Normativo: Código Civil – Lei nº 10.406, de 2002, art. 1.142;

Parecer Normativo CST nº 2, de 1972; e

Parecer Normativo CST nº 20, de 1982.

035 A sucessão empresarial pode ocorrer com empresa individual equiparada a pessoa jurídica?

Sob o enfoque fiscal, sim. Nessas condições, o titular de empresa individual pode transferir o acervo líquido da empresa como forma de integralização de capital subscrito em sociedade já existente, ou a ser constituída, a qual passará a ser sucessora nas obrigações fiscais.

Da mesma forma, pode operar-se a sucessão mediante transferência para empresa individual de patrimônio líquido de sociedade.

Notas:

1) A sucessão empresarial pode ocorrer somente com empresários ou pessoas físicas que explorem, habitual e profissionalmente, atividade econômica, com fim especulativo de lucro, nos termos do RIR/2018, art. 162, § 1º, incisos I e II;

2) Entretanto, a sucessão não ocorrerá em relação às pessoas físicas equiparadas a empresa individual por prática de operações imobiliárias (equiparação em relação à incorporação ou loteamento de imóveis; RIR/2018, arts. 163 a 177). Tal equiparação ocorre exclusivamente para os efeitos da legislação do imposto sobre a renda, que regula o seu início e término, bem como a determinação do seu resultado até a tributação final, que abrangerá a alienação de todas as unidades integrantes do empreendimento. Não se admite, quanto a pessoas físicas equiparadas nessas condições a empresa individual, sua incorporação por sociedades que tenham, para efeitos tributários, tratamento diferente para os estoques de imóveis;

3) A utilização do acervo de empresário para formação de capital de sociedade implica a extinção da inscrição de empresário, a qual deverá ser promovida concomitantemente com o processo de arquivamento do ato da sociedade em constituição ou da alteração do contrato da sociedade.

Normativo: Parecer Normativo CST nº 20, de 1982;

Instrução Normativa DREI nº 81, de 2020 (Anexo II - Manual de Registro de Empresário Individual - Capítulo II, Seção III, item 4).

036 Como se procederá à baixa da inscrição da sucedida no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica, quando ocorrer sucessão?

A baixa da inscrição da sucedida no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) deverá observar as orientações disponíveis no *site* da Receita Federal, no seguinte endereço eletrônico:

https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/orientacao-tributaria/cadastros/cnpj/solicitacao-de-atos-perante-o-cnpj-por-meio-da-internet/baixa-de-inscricao-de-estabelecimento-matriz

Normativo: Lei nº 8.934, de 1994, arts. 32, 37, 41 e 65-A;

Decreto nº 1.800, de 1996, arts. 7º, 32, 34 e 92-A; e

Instrução Normativa RFB nº 2.119, de 2022, arts. 12 e 24.

037 Quem responde pelos tributos das pessoas jurídicas nos casos de transformação, incorporação, fusão, extinção ou cisão?

Respondem pelos tributos das pessoas jurídicas transformadas, incorporadas, fundidas, extintas ou cindidas:

a) a pessoa jurídica resultante da transformação de outra;

b) a pessoa jurídica constituída pela fusão de outras ou em decorrência de cisão de sociedade;

c) a pessoa jurídica que incorporar outra ou parcela do patrimônio de sociedade cindida;

d) a pessoa física sócia da pessoa jurídica extinta mediante liquidação, ou seu espólio, que continuar a exploração da atividade social sob a mesma ou outra denominação social, ou sob empresa individual;

e) os sócios, com poderes de administração, da pessoa jurídica que deixar de funcionar sem proceder à liquidação, ou sem apresentar a declaração de rendimentos no encerramento da liquidação.

Notas:

A responsabilidade aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos de transformação, incorporação, fusão, extinção ou cisão, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data (CTN – Lei nº 5.172, de 1966, art. 129).

Normativo: CTN – Lei nº 5.172, de 1966, arts. 129 e 132;

Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 5º, *caput*; e

RIR/2018 – Decreto nº 9.580, de 2018, art. 196.

038 Nas hipóteses previstas na pergunta 037 deste Capítulo há também responsabilidade solidária?

Sim. Respondem solidariamente pelos tributos devidos pela pessoa jurídica:

a) as sociedades que receberem parcelas do patrimônio da pessoa jurídica extinta por cisão;

b) a sociedade cindida e a sociedade que absorver parcela do seu patrimônio, no caso de cisão parcial;

c) os sócios, com poderes de administração, da pessoa jurídica extinta que deixar de funcionar sem proceder à liquidação, ou deixar de apresentar a declaração de rendimentos no encerramento da liquidação.

Normativo: Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 5º, § 1º; e

RIR/2018 – Decreto nº 9.580, de 2018, art. 196, parágrafo único.

039 Somente à pessoa jurídica pode ser atribuída responsabilidade tributária nos casos de sucessão/continuação?

Não. A pessoa física ou jurídica que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra denominação social, ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido devidos até a data do ato.

Normativo: CTN – Lei nº 5.172, de 1966, art. 133; e

RIR/2018 – Decreto nº 9.580, de 2018, art. 197.

040 Até que limite a pessoa física ou jurídica responderá pelos tributos devidos até a data de aquisição do fundo ou estabelecimento?

O adquirente do fundo ou estabelecimento responde pelos tributos devidos até a data do ato de aquisição das seguintes formas, a depender do caso:

a) integralmente, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade; ou

a) subsidiariamente com o alienante, se este prosseguir na exploração ou iniciar dentro de seis meses a contar da data da alienação nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão.

Normativo: CTN – Lei nº 5.172, de 1966, art. 133; e

RIR/2018 – Decreto nº 9.580, de 2018, art. 197.

041 O que significa responsabilidade solidária?

Significa que, quando duas ou mais pessoas se apresentam na condição de sujeito passivo da obrigação tributária, cada uma responde pelo total da dívida.

A exigência do tributo pelo credor poderá ser feita, integralmente, a qualquer um ou a todos coobrigados sem qualquer restrição ou preferência.

De acordo com o art. 124 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, (Código Tributário Nacional – CTN), são solidárias perante o Fisco as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal e as designadas expressamente pela lei.

Notas:

Responsabilidade solidária em matéria tributária somente se aplica em relação ao sujeito passivo (solidariedade passiva) e decorre sempre de lei, não podendo ser presumida ou resultar de acordo das partes, nem comporta benefício de ordem.

Normativo: CTN – Lei nº 5.172, de 1966, art. 124.

042 O que é responsabilidade subsidiária?

Responsabilidade subsidiária é aquela que comporta benefício de ordem. Em outras palavras, o Fisco exige, primeiramente, o cumprimento da obrigação principal do sujeito passivo direto. Apenas na hipótese de impossibilidade de cumprimento dessa exigência é que recai a obrigação sobre o responsável subsidiário.

No que toca a essa espécie de responsabilidade, o art. 134 do CTN dispõe que, nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, passam a responder solidariamente com este, nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

a) os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;

b) os tutores ou curadores, pelos tributos devidos pelos tutelados ou curatelados;

c) os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes; o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;

d) o administrador judicial, pelos tributos devidos pela massa falida ou pela pessoa jurídica em recuperação judicial;

e) os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão de seu ofício;

f) os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

O disposto no art. 134 do CTN só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

Normativo: CTN – Lei nº 5.172, de 1966, art. 134.

Capítulo V - Simples

001 O que é o Simples?

O Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (Simples) é um regime tributário diferenciado, simplificado e favorecido, aplicável às pessoas jurídicas consideradas como microempresas (ME) e empresas de pequeno porte (EPP), nos termos definidos na Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e alterações posteriores, estabelecido em cumprimento ao que determina o disposto no art. 179 da Constituição Federal de 1988. Constitui-se em uma forma simplificada e unificada de recolhimento de tributos, por meio da aplicação de percentuais favorecidos e progressivos, incidentes sobre uma única base de cálculo, a receita bruta.

Notas:

O Simples, previsto na Lei nº 9.317, de 1996, e alterações posteriores, deixou de ser aplicado às ME e às EPP, sendo revogado, a partir de 1º de julho de 2007, pela Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.

002 O que é o Simples Nacional?

O Simples Nacional é um tratamento tributário favorecido e diferenciado previsto na Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, que institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte (também conhecido como "Lei Geral das Microempresas"), estabelecendo normas gerais relativas às microempresas e às empresas de pequeno porte no âmbito dos Poderes não só da União, como também dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Essa Lei Complementar, no que se refere ao Simples Nacional, entrou em vigor em 1º de julho de 2007. A partir de então, tornaram-se sem efeitos todos os regimes especiais de tributação para microempresas e empresas de pequeno porte próprios da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

O Simples, previsto na Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996, portanto, deixou de ser aplicado às ME e às EPP, sendo substituído pelo Simples Nacional, a partir de 1º de julho de 2007.

A Lei complementar nº 147, de 7 de agosto de 2014, dentre outras providências, alterou a Lei Complementar nº 123, de 2006, ampliando a gama de pessoas jurídicas que podem optar pelo Simples Nacional. A Lei Complementar nº 155, de 27 de outubro de 2016, alterou a Lei Complementar nº123, de 2006, para reorganizar e simplificar a

metodologia de apuração do imposto devido por optantes pelo Simples Nacional, alterar as alíquotas e percentuais de partilha do Simples Nacional, além de ampliar a gama de pessoas jurídicas passíveis de optar pelo Simples Nacional.

A Lei Complementar nº 155, de 27 de outubro de 2016, alterou a Lei Complementar nº 123, de 2006, para dispor, dentre outras providências, que se considera empresa de pequeno porte, para os fins da referida lei complementar, aquela que aufira, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais).

A Lei Complementar nº 167, de 24 de abril de 2019, alterou o art. 17 da Lei Complementar nº 123, de 2016, que dispõe sobre as vedações ao ingresso no Simples Nacional.

A Lei Complementar nº 182, de 1º de junho de 2021, alterou a Lei Complementar nº 123, de 2006, para admitir o aporte de capital que não integra o capital social da empresa optante pelo Simples Nacional, nas condições que especifica.

A Lei Complementar nº 188, de 31 de dezembro de 2021, alterou a Lei Complementar nº 123, de 2006, para modificar a composição e o funcionamento do Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN) e ampliar o âmbito de aplicação de seu regime tributário.

Notas:

Todo o acesso aos aplicativos de opção, cálculo do valor devido, obrigações acessórias, manuais, legislação, perguntas e respostas, consultas e outras funções pertinentes ao Simples Nacional, estão disponibilizados no Portal do Simples Nacional, no endereço eletrônico http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/.

Capítulo VI - IRPJ - Lucro Real

001 O que se entende por “lucro real” e “lucro tributável”?

Para fins da legislação do imposto de renda, a expressão “lucro real” significa o próprio lucro tributável, e distingue-se do lucro líquido apurado contabilmente.

De acordo com o art. 258 do Regulamento do Imposto sobre a Renda **(RIR/2018)**, Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação fiscal. A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das leis comerciais.

Normativo: RIR/2018, art. 258.

002 Quais são os contribuintes do imposto de renda da pessoa jurídica?

São contribuintes e, portanto, estão sujeitas ao pagamento do imposto de renda da pessoa jurídica as pessoas jurídicas e as pessoas físicas a elas equiparadas, domiciliadas no País.

Notas:

1) Para se constituir legalmente, a pessoa jurídica deve registrar, no órgão competente do Registro de Comércio ou no Registro Civil das Pessoas Jurídicas, seu estatuto, contrato ou declaração de firma individual e se inscrever no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ);

2) Para ser considerada contribuinte, e como tal sujeitar-se ao pagamento do imposto de renda como pessoa jurídica, basta a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda, esteja ou não devidamente legalizada.

Normativo: RIR/2018, art. 158, §§ 2º e 4º.

003 Qual é o período de apuração do imposto de renda da pessoa jurídica?

As pessoas jurídicas poderão apurar o imposto de renda com base no lucro real, presumido ou arbitrado, determinado por períodos de apuração trimestrais encerrados em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário.

A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real poderá, opcionalmente, pagar o imposto de renda mensalmente, determinado sobre base de cálculo estimada. Nessa hipótese, deverá fazer a apuração anual do lucro real em 31 de dezembro de cada ano-calendário. A opção será manifestada com o pagamento do imposto correspondente ao mês de janeiro ou de início de atividade.

Veja ainda: Opção pela forma de pagamento do imposto:

Pergunta 007 do capítulo XIII (Lucro Presumido);

Pergunta 004 do capítulo XIV (Lucro Arbitrado);

Perguntas 009 e 010 do capítulo XV (IRPJ - Pagamento).

Base de cálculo estimada:

Perguntas 12 e seguintes do capítulo XV (IRPJ - Pagamento).

Período de apuração:

Pergunta 011 do capítulo XIII (Lucro Presumido);

Pergunta 009 do capítulo XIV (Lucro Arbitrado).

Normativo: RIR/2018, arts. 217 a 219.

004 Como se determina o lucro real?

O lucro real será determinado a partir do lucro líquido do período de apuração, obtido na escrituração comercial (antes da provisão para o imposto de renda) e demonstrado no Lalur, observando-se que:

1) serão adicionados ao lucro líquido:

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 (exemplos: 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 (exemplos: ajustes decorrentes da aplicação dos métodos dos preços de transferência; lucros auferidos por controladas e coligadas domiciliadas no exterior);

2) poderão ser excluídos do lucro líquido:

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 na determinação do lucro real (exemplos: resultados positivos de equivalência patrimonial; dividendos);

3) poderão ser compensados, total ou parcialmente, à opção do contribuinte, os prejuízos fiscais de períodos de apuração anteriores, desde que observado o limite máximo de trinta por cento do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação tributária. O prejuízo compensável é o apurado na demonstração do lucro real de períodos anteriores e registrado no Lalur (Parte B).

Notas:

O montante positivo do lucro real, base para compensação de prejuízos fiscais de períodos de apuração anteriores, poderá ser determinado, também, a partir de prejuízo líquido do próprio período de apuração, constante da escrituração comercial.

Normativo: Lei nº 8.981, de 1995, art. 42; e
RIR/2018, arts. 260 e 261.

005 O que são “despesas incorridas”?

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

De acordo com o PN CST nº 58, de 1977, a obrigação de pagar determinada despesa (enquadrável como operacional) nasce quando, em face da relação jurídica que lhe deu causa, já se verificaram todos os pressupostos materiais que a tornaram incondicional, vale dizer, exigível independentemente de qualquer prestação por parte do respectivo credor. Despesas incorridas são, portanto, aquelas decorrentes de bens empregados ou de serviços consumidos nas transações ou operações exigidas pela atividade da empresa, em relação às quais já tenha nascido a obrigação correspondente, ainda que o respectivo pagamento venha a ocorrer em período subsequente.

Normativo: PN CST nº 58, de 1977.

006 Quando devem ser apropriadas as despesas pagas ou incorridas?

Ressalvadas situações especiais, a apropriação das despesas pagas ou incorridas deverá ser feita no período de apuração em que os bens forem empregados ou os serviços consumidos, segundo o regime de competência, independentemente da época de seu efetivo pagamento. Não se pode considerar como incorrida a despesa cuja realização esteja condicionada à ocorrência de evento futuro.

007 O que são “despesas diferidas”?

Despesas diferidas são aquelas que, embora incorridas no período de apuração, devam ser registradas em conta do ativo permanente, subgrupo diferido, para apropriação ou amortização em períodos de apuração futuros. O diferimento de despesas é decorrência do regime de competência, em razão do qual as despesas devem ser apropriadas simultaneamente às receitas que gerarem. São exemplos de despesas diferidas: despesas pré-operacionais, despesas pré-industriais etc.

Notas:

Com a edição da Lei nº 11.941, de 2009, art. 37, que alterou o disposto no art. 178, § 1º, da Lei nº 6.404, de 1976, o subgrupo do ativo permanente foi inserido no grupo do ativo não circulante, sendo substituído pelos subgrupos de investimentos, imobilizado e intangível (antigo ativo diferido).

008 Despesas do período de apuração seguinte significa o mesmo que despesas diferidas?

Não. Despesas do período de apuração seguinte são aquelas que, embora registradas no período de apuração em curso, são de competência do período de apuração subsequente e, como tal, classificáveis no ativo circulante.

Exemplo: Parte do prêmio do seguro correspondente ao período de apuração seguinte; aluguéis antecipados nas mesmas condições etc.

Veja ainda: Despesas diferidas: Pergunta 007 deste capítulo.

009 O que são "despesas pré-operacionais"?

Despesas pré-operacionais são despesas registradas (pagas ou incorridas) durante o período que antecede ao início das operações sociais da empresa, necessárias à sua organização e implantação ou ampliação de seus empreendimentos.

010 Qual o tratamento tributário a ser dado às empresas que se encontrem em fase pré-operacional?

Durante o período que anteceder ao início das operações sociais ou à implantação do empreendimento inicial, a empresa submete-se às mesmas normas de tributação aplicáveis às demais pessoa jurídicas, apurando seus resultados em obediência ao regime tributário por ela adotado, de acordo com a legislação fiscal.

Notas:

As despesas pré-operacionais ou pré-industriais não serão computadas no período de apuração em que incorridas, mas poderão ser excluídas da apuração do lucro real, em quotas fixas mensais e no prazo mínimo de 5 (cinco) anos, a partir do início da operação ou da plena utilização das instalações.

Com a edição da Lei nº 11.941, de 2009, art. 37, que alterou o disposto no art. 178, § 1º, da Lei nº 6.404, de 1976, o subgrupo do ativo permanente foi inserido no grupo do ativo não circulante, sendo substituído

pelos subgrupos de investimentos, imobilizado e intangível.

Normativo: Lei nº 12.973, de 2014, art. 11; e

IN nº 1.700, de 2017, art. 128.

011 Quais são os gastos com a implantação de uma indústria que deverão ser considerados como “despesas pré-operacionais”?

Todas as despesas necessárias à organização e implantação ou ampliação de empresas, inclusive aquelas de cunho administrativo, pagas ou incorridas até o início de suas operações ou plena utilização das instalações, são pré-operacionais ou pré-industriais.

A empresa deverá imobilizar as aquisições de bens e direitos, classificáveis no ativo permanente, e lançar em despesas pré-operacionais as despesas, respeitando, sempre, as condições gerais de dedutibilidade e os limites estabelecidos pela legislação tributária, já que estes limites são válidos tanto para as despesas operacionais quanto para as pré-operacionais.

Notas:

Com a edição da Lei nº 11.941, de 2009, art. 37, que alterou o disposto no art. 178, § 1º, da Lei nº 6.404, de 1976, o subgrupo do ativo permanente foi inserido no grupo do ativo não circulante, sendo substituído pelos subgrupos de investimentos, imobilizado e intangível.

Normativo: PN CST nº 72, de 1975.

012 Os dispêndios com mão de obra empregada na construção de imóvel da empresa (ativo permanente) constituem despesa operacional dedutível?

Não. Deverão integrar o valor do imóvel destinado ao imobilizado.

Notas:

Com a edição da Lei nº 11.941, de 2009, art. 37, que alterou o disposto no art. 178, § 1º, da Lei nº 6.404, de 1976, o subgrupo do ativo permanente foi inserido no grupo do ativo não circulante, sendo substituído pelos subgrupos de investimentos, imobilizado e intangível.

013 Como as empresas não imobiliárias devem classificar a conta representativa de "construções em andamento"?

Para as empresas que não explorem a atividade imobiliária, as aplicações que representem construções em andamento devem ser classificadas em conta do ativo permanente (imobilizado). No caso de empreendimento que envolva a construção de bens de naturezas diversas, a empresa deverá fazer a distribuição contábil dos acréscimos de maneira a permitir, ao término da construção, a correta identificação de cada bem, segundo sua natureza e as taxas anuais de depreciação a eles aplicáveis.

Notas:

Com a edição da Lei nº 11.941, de 2009, art. 37, que alterou o disposto no art. 178, § 1º, da Lei nº 6.404, de 1976, o subgrupo do ativo permanente foi inserido no grupo do ativo não circulante, sendo substituído pelos subgrupos de investimentos, imobilizado e intangível.

Normativo: PN CST nº 2, de 1983.

014 Como devem ser classificadas as contas que registrem recursos aplicados na aquisição de partes, peças, máquinas e equipamentos de reposição de bens do ativo imobilizado, enquanto mantidos em almoxarifado?

As contas que registram recursos aplicados para manutenção, em almoxarifado, de partes e peças, máquinas e equipamentos de reposição, que têm por finalidade manter constante o exercício normal das atividades da pessoa jurídica, devem ser classificadas no ativo imobilizado sempre que sua utilização representar acréscimo de vida útil superior a um ano ao bem no qual ocorrer a sua aplicação.

De acordo com o art. 354 do **RIR/2018**, a vida útil do bem é aquela prevista no ato de sua aquisição. Nestas condições, serão agregadas ao valor do bem por ocasião de sua utilização.

As demais partes e peças que não representem, quando aplicadas ao bem, acréscimo de vida útil superior a um ano, são classificadas como estoques, sendo levadas a custos ou despesas por ocasião de sua utilização.

Normativo: RIR/2018, arts. 313 e 354; e

PN CST nº 2, de 1984.

015 Como são apropriadas contabilmente as aplicações de partes e peças na reparação e manutenção de bens do imobilizado das quais resulte aumento de vida útil superior a um ano?

A vida útil do bem é aquela prevista no ato de sua aquisição conforme o art. 354 do **RIR/2018**.

Os gastos com reparos, conservação ou substituição de partes e peças de bens do ativo imobilizado, de que resulte aumento de vida útil superior a um ano, deverão ser incorporados ao valor do bem, para servirem de base a futuras depreciações no novo prazo de depreciação previsto para o bem recuperado.

Exemplo 1:

Bem adquirido em 1º/01/2011	100.000,00
Custo das partes e peças substituídas em julho de 2015, com aumento de vida útil estimado em 2,0 anos	50.000,00
Depreciação registrada até 30/06/2015 = 54 meses = 4 anos e meio, à taxa de 10% a.a.	45%
Prazo restante para depreciação do bem na data da reforma - 66 meses = 5,5 anos, 10% a.a.	55%

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 (55.000,00 + 50.000,00)	105.000,00
Novo prazo de vida útil (66 meses + 24 meses)	90 meses
Nova taxa de depreciação: (100% : 90 meses)	13,3333% ao ano, ou 1,1111% 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 + 50.000,00)	150.000,00
Novo prazo de vida útil (66 meses + 24 meses)	90 meses
Nova taxa de depreciação: (105.000,00 / 150.000,00) x (100% / 90 meses) Outra forma de cálculo: 105.000,00 / 90 meses = 1.166,67 (1.166,67 / 150.000,00) x 100 = 0,7778% ao mês	9,3337% ao ano ou 0,7778% ao mês, sobre o valor total, no caso 150.000,00

Alternativamente, a pessoa jurídica poderá:

a) aplicar o percentual de depreciação correspondente à parte não depreciada do bem sobre os custos de substituição das partes ou peças;

b) apurar a diferença entre o total dos custos de substituição e o valor determinado conforme o item “a”;

c) escriturar o valor de “a” a débito das contas de resultado;

d) escriturar o valor de “b” a débito da conta do ativo imobilizado que registra o bem, o qual terá novo valor contábil depreciável no novo prazo de vida útil previsto.

Não interfere, na fixação da nova taxa de depreciação a ser utilizada, o eventual saldo da depreciação acelerada incentivada controlado na Parte B do Lalur.

Exemplo 2: (utilizando-se os mesmos dados do exemplo 1)

Bem adquirido em 1º/01/2011	100.000,00
Custo das partes e peças substituídas em julho de 2015, com aumento de vida útil estimado em 2,0 anos	50.000,00
Depreciação registrada até 30/06/2015 = 54 meses = 4 anos e meio, à taxa de 10% a.a.	45%
Prazo restante para depreciação do bem na data da reforma - 66 meses = 5,5 anos, 10% a.a.	55%
% da parte não depreciada do bem aplicado sobre o valor da reforma a ser debitada no resultado (55%x 50.000,00)	27.500,00
Diferença a ser debitada no imobilizado: (50.000,00 - 27.500,00)	22.500,00
Novo prazo de vida útil para o bem recuperado 5,5 anos + 2,0 anos = 7,5 anos	90 meses
Nova taxa de depreciação aplicável sobre o custo de aquisição do bem registrado na contabilidade acrescido do custo de reforma ativado: Residual contábil / Novo custo de aquisição (77.500,00 / 122.500,00) x (100% / 90 meses) Outra forma de cálculo pode ser a seguinte: 77.500,00 / 90 meses = 861,11 (861,11 / 122.500,00) x 100 = 0,7029%	8,4348% ao ano ou 0,7029% ao mês, sobre o valor total do bem, no caso 122.500,00

Notas:

Os gastos aqui referidos são os que se destinam a recuperar o bem para recolocá-lo em condições de funcionamento, mantendo as suas características.

Não se aplica aos casos em que ocorre mudança na configuração, na natureza ou no tipo do bem (sobre os gastos que devam ou não ser capitalizados ver o PN CST nº 2, de 1984).

Normativo: RIR/2018, art. 354, §§ 1º e 2º; e
PN CST nº 22, de 1987, subitem 3.2.

016 Como podem ser tratados os gastos com reparos, conservação ou substituição de partes e peças de bens do ativo imobilizado quando não resultem em aumento de sua vida útil?

Serão admitidas como custo ou despesa operacional as despesas com reparos e conservação de bens e instalações destinadas a mantê-los em condições eficientes de operação.

Somente serão admitidas como dedutíveis as despesas de manutenção, reparo, conservação e quaisquer outros gastos com bens imóveis ou móveis, quando se caracterizarem como intrinsecamente relacionadas com a produção ou comercialização dos bens e serviços.

Notas:

A pessoa jurídica que, indevidamente, tiver incorporado ao valor do bem os gastos com reparos nele efetuados poderá:

a) promover a regularização mediante lançamento de ajustes de períodos de apuração anteriores; ou,

b) aplicar sobre o valor agregado taxa de depreciação correspondente ao prazo restante de vida útil do bem, ou ajustar a taxa de depreciação, a ser aplicada sobre o novo valor do bem registrado no ativo, a fim de que ele se encontre totalmente depreciado ao final do prazo restante de sua vida útil prevista no ato de aquisição.

Exemplo: Tomemos um bem com prazo de vida útil de dez anos e que se encontra, após cinco anos de utilização, registrado no ativo por R$100.000,00, (depreciação acumulada = R$50.000,00), no qual foram efetuados reparos destinados, tão-somente, a mantê-lo em condições eficientes de operação, no

valor de R$40.000,00. Como lhe restam cinco anos de vida útil, sobre o valor dos reparos efetuados poderá ser aplicada a taxa de depreciação de vinte por cento a.a., aumentando a depreciação anual de dez por cento sobre o valor do bem, R$10.000,00 em mais R$8.000,00, perfazendo R$18.000,00 de depreciação anual. Por outro lado, esses mesmos R$18.000,00 representam, em relação ao valor do bem registrado no ativo, acrescido dos gastos com reparos (R$140.000,00), uma taxa anual de depreciação de 12,86%.

Normativo: RIR/2018, art. 354.

017 Como são tributadas as operações efetuadas com ouro?

Segundo a natureza das transações, operações com ouro têm o seguinte tratamento tributário:

a) as operações de mútuo e de compra vinculada à revenda, no mercado secundário, tendo por objeto ouro, ativo financeiro, são equiparadas às operações de renda fixa para fins de incidência do imposto de renda na fonte (**RIR/2018**, art. 797);

b) aplicam-se aos ganhos líquidos auferidos por qualquer beneficiário na alienação de ouro, ativo financeiro, as regras relativas aos ganhos obtidos no mercado de renda variável (**RIR/2018**, art. 839). Considera-se ganho líquido o resultado positivo auferido nas operações realizadas em cada mês, admitida a dedução dos custos e despesas incorridos, necessários à realização das operações, e a compensação das perdas efetivas ocorridas no período, ou em períodos anteriores, decorrentes dessa modalidade (**RIR/2018**, art. 841). O ganho líquido obtido na alienação do citado ativo está sujeito à incidência mensal do imposto de renda, à alíquota de quinze por cento (alíquota aplicável a partir de 1º/01/2005), sendo o cálculo e recolhimento do imposto efetuado em separado dos demais rendimentos, pela própria pessoa jurídica. O imposto recolhido em separado poderá ser compensado com aquele apurado com base no lucro real, presumido e arbitrado. Os resultados decorrentes das operações no mercado de renda variável integram a apuração do lucro real, presumido e arbitrado, e a correspondente base de cálculo da CSLL.

Normativo: Lei nº 11.033, de 2004, art. 2º; e
RIR/2018, arts. 797, 839 e 841.

018 Como deverão ser registrados, na contabilidade da pessoa jurídica, os bens adquiridos por meio de consórcio?

A pessoa jurídica que adquirir bens por meio de consórcio poderá se defrontar com duas fases distintas que refletem, necessariamente, procedimentos diversos: a primeira, evidencia o período que antecede ao recebimento do bem, mas que implica desembolso efetivo do consorciado; a segunda, surge com o recebimento do bem, mediante sorteio ou antecipação de quotas (lance), remanescendo ou não saldo devedor.

Nestas condições, deverá registrar:

a) na primeira fase, os desembolsos iniciais como adiantamento a fornecedores, ou seja, as parcelas pagas antes do efetivo recebimento do bem, em conta do ativo imobilizado, sendo admissível, a critério exclusivo da pessoa jurídica, o registro no circulante ou no realizável a longo prazo, considerando-se os princípios contábeis recomendados para cada caso específico;

b) na segunda fase, por ocasião do recebimento do bem, em conta específica e definitiva do ativo permanente, pelo valor constante na nota fiscal pela qual o bem foi faturado.

Notas:

Com a edição da Lei nº 11.941, de 2009, art. 37, que alterou o disposto no art. 178, § 1º, da Lei nº 6.404, de 1976, o subgrupo do ativo permanente foi inserido no grupo do ativo não circulante, sendo substituído pelos subgrupos de investimentos, imobilizado e intangível. Da mesma forma, o subgrupo do ativo realizável a longo prazo foi inserido no grupo do ativo não circulante.

Veja ainda: Registro após o recebimento do bem em consórcio:

Pergunta 019 deste capítulo.

Normativo: PN CST nº 1, de 1983.

019 Sendo, normalmente, a contrapartida dos desembolsos da primeira fase a conta que registra disponibilidade, qual a contrapartida a ser utilizada na segunda fase, no caso de bem adquirido mediante consórcio?

Por ocasião do recebimento do bem, a conta específica do ativo permanente que registrar o valor do bem constante da nota fiscal terá como contrapartida:

a) conta do ativo que registrou as antecipações pagas, conforme o disposto no item "a" da pergunta 018 deste capítulo;

b) conta do passivo que irá registrar o saldo devedor na época do recebimento do bem (número de parcelas vincendas multiplicado pelo valor destas na data do recebimento do bem).

Notas:

1) Com a edição da Lei nº 11.941, de 2009, art. 37, que alterou o disposto no art. 178, § 1º, da Lei nº 6.404, de 1976, o subgrupo do ativo permanente foi inserido no grupo do ativo não circulante, sendo substituído pelos subgrupos de investimentos, imobilizado e intangível;

2) A diferença, positiva ou negativa, resultante do somatório dos valores consignados em "a" e "b", em confronto com o valor constante da nota fiscal, deverá ser tratada como variação monetária ativa ou passiva, conforme o caso.

Veja ainda: Registro de bens adquiridos em consórcio: Pergunta 018 deste capítulo.

Normativo: PN CST nº 1, de 1983.

020 Como deverão ser tratados os reajustes posteriores à época do recebimento do bem adquirido por meio de consórcio?

As variações do saldo devedor que ocorrerem no futuro, decorrentes da modificação no valor das prestações, serão refletidas nas contas que registram a obrigação, sendo sua contrapartida considerada como variação monetária passiva (ou ativa).

Normativo: PN CST nº 1, de 1983.

021 Qual o tratamento tributário das operações de arrendamento mercantil?

Na hipótese de operações de arrendamento mercantil que não estejam sujeitas ao tratamento tributário previsto pela Lei nº 6.099, de 12 de setembro de 1974, as pessoas jurídicas arrendadoras deverão reconhecer, para fins de apuração do lucro real, o resultado relativo à operação de arrendamento mercantil proporcionalmente ao valor de cada contraprestação durante o período de vigência do contrato.

Este resultado será adicionado ao lucro líquido na apuração do lucro real e do resultado ajustado em cada período de apuração em valor proporcional às contraprestações vencidas no período. As receitas financeiras relativas ao arrendamento que estiverem computadas no resultado da operação, reconhecidas conforme as normas contábeis e comerciais, serão excluídas do lucro líquido na apuração do lucro real e do resultado ajustado.

Notas:

1) A pessoa jurídica deverá proceder, caso seja necessário, aos ajustes ao lucro líquido para fins de apuração do lucro real, no livro de que trata o inciso I do caput do art. 8º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977;

2) O disposto nesta pergunta aplica-se somente às operações de arrendamento mercantil em que há transferência substancial dos riscos e benefícios inerentes à propriedade do ativo;

3) Para efeitos do disposto nesta pergunta, entende-se por resultado a diferença entre o valor do contrato de arrendamento e somatório dos custos diretos iniciais e o custo de aquisição ou construção dos bens arrendados;

4) Na hipótese de a pessoa jurídica de que trata esta pergunta ser tributada pelo lucro presumido ou arbitrado, o valor da contraprestação deverá ser computado na determinação da base de cálculo do imposto sobre a renda;

5) Poderão ser computadas na determinação do lucro real da pessoa jurídica arrendatária as contraprestações pagas ou creditadas por força de contrato de arrendamento mercantil, referentes a bens móveis ou imóveis intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos

bens e serviços, inclusive as despesas financeiras nelas consideradas;

6) São indedutíveis na determinação do lucro real as despesas financeiras incorridas pela arrendatária em contratos de arrendamento mercantil;

7) O disposto no item 6 também se aplica aos valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso III do caput do art. 184 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

Normativo: Lei nº 12.973, de 2014, arts. 46 a 48.

Vide arts. 172 a 177 da IN RFB nº 1.700, de 2017.

022 Quando devem ser baixados os bens obsoletos, constantes do Ativo Imobilizado da pessoa jurídica?

Quaisquer bens constantes do ativo imobilizado da pessoa jurídica, quer estejam totalmente depreciados ou não, somente podem ser baixados da contabilidade e do controle patrimonial concomitantemente à efetiva baixa física do bem.

Normativo: PN CST nº 146, de 1975.

023 O imposto ou contribuição que o contribuinte esteja discutindo judicialmente poderá ser considerado como despesa dedutível na determinação do lucro real?

Não. Neste caso, os tributos provisionados devem ser escriturados na Parte A do Lalur, como adição ao lucro líquido para fins de apuração do lucro real, sendo controlados na Parte B do mesmo livro até que ocorra o desfecho da ação. Sendo o resultado da ação:

a) desfavorável ao contribuinte, implicará a conversão do depósito judicial porventura existente em renda da União, possibilitando o reconhecimento da dedutibilidade do tributo ou contribuição, com a baixa do valor escriturado na Parte B do Lalur, e a sua exclusão na Parte A no período de apuração correspondente;

b) favorável ao contribuinte, resultará no levantamento de eventuais depósitos judiciais existentes, ocorrendo, então, a reversão para o resultado ou patrimônio líquido dos valores da provisão, bem como a baixa na Parte B do Lalur, dos valores ali controlados, e a sua exclusão na parte A no período de apuração correspondente, esta, procedida unicamente naquela primeira hipótese (reversão para o resultado).

Notas:

As despesas relativas ao IRPJ e à CSLL não são dedutíveis das bases de cálculo desses mesmos tributos.

024 A pessoa jurídica cedente poderá considerar dedutível a despesa com depreciação dos bens cedidos em comodato?

A depreciação será deduzida somente pelo contribuinte que suportar o encargo econômico do desgaste ou obsolescência, de acordo com as condições de propriedade, posse ou uso do bem.

Não é admitida a dedutibilidade de quotas de depreciação de bens que não estejam sendo utilizados na produção dos rendimentos, nem nos destinados à revenda.

Pelo exposto, se os bens cedidos em comodato estiverem intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens ou serviços fornecidos pela cedente, considera-se a depreciação reconhecida desses bens despesa necessária, usual e normal naquele tipo de atividade, e, estando a relação entre as partes devidamente amparada por documentação legal, hábil e suficiente, admite-se a dedutibilidade das quotas de depreciação para estes bens.

Normativo: RIR/2018, art. 317.

025 O art. 4º, da Lei nº 9.959, de 2000, dispõe que a contrapartida da reavaliação de quaisquer bens da pessoa jurídica somente pode ser computada em conta de resultado ou na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, quando ocorrer a efetiva realização do bem reavaliado. Essa disposição ampliou a possibilidade de constituição de reavaliação sobre outras espécies de bens que não aqueles classificados no ativo imobilizado da entidade?

Não. A possibilidade de constituição de reservas de reavaliação sobre outras espécies de bens sempre existiu, uma vez que sua base legal era a Lei nº 6.404, de 1976, em seus arts. 8º e 182, § 3º.

Ocorre que, antes do advento das disposições do art. 4º da Lei nº 9.959, de 2000, a reavaliação de quaisquer bens que não fossem classificados no ativo imobilizado da entidade deveria ser oferecida à tributação, porque, quando de sua constituição, não havia previsão legal amparando o diferimento da contrapartida da reavaliação registrada no patrimônio líquido ou no resultado.

Também era oferecida à tributação, por se considerar realizada a reserva de reavaliação de bens classificados no imobilizado, quando de sua capitalização (exceto bens imóveis e direitos de exploração de patentes).

Com as alterações introduzidas pela Lei nº 9.959, de 2000, art. 4º, a contrapartida da reavaliação efetuada somente pode ser oferecida à tributação, quer pelo reconhecimento em conta de resultado, quer pela adição ao lucro líquido para fins de apuração do lucro real, por ocasião de sua efetiva realização. A efetiva realização do bem se dá no período em que ocorrer:

a) alienação, sob qualquer forma;

b) depreciação, amortização ou exaustão; e

c) baixa por perecimento.

Notas:

1) O § 3º do art. 182 da Lei nº 6.404, de 1976, teve sua redação alterada pela Lei nº 11.638, de 2007. Com essa alteração, a empresa não mais poderá registrar valores na conta de reserva de reavaliação. Em seu lugar, foi criada a conta de "ajustes de avaliação patrimonial";

2) Em face do contido no item anterior, o saldo existente na conta de reserva de reavaliação deveria ser mantido até a sua efetiva realização, ou estornado até 31 de dezembro de 2008.

3) As disposições contidas na legislação tributária sobre reservas de reavaliação aplicam-se somente aos saldos remanescentes na escrituração comercial em 31 de dezembro de 2013, para os optantes conforme o art. 75 da Lei nº 12.973, de 2014, ou em 31 de dezembro de 2014, para os não optantes, e até a sua completa realização.

Normativo: Lei das S.A. - Lei nº 6.404, de 1976, arts. 8º e 182;

Lei nº 9.959, de 2000, art. 4º ;

Lei nº 12.973, de 2014, art. 60; e

Decreto-Lei nº 1.978, de 1982, art. 3º.

026 O que se entende por “lucro líquido do período de apuração”?

O lucro líquido do período de apuração é a soma algébrica do lucro operacional, dos resultados não operacionais e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial.

Ao fim de cada período de apuração do imposto (trimestral ou anual), o contribuinte deverá apurar o lucro líquido, mediante elaboração do balanço patrimonial, da demonstração do resultado do período de apuração e da demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados, com observância das disposições da lei comercial.

Notas:

Com a edição da Lei nº 11.941, de 2009, art. 37, que alterou o disposto no art. 187, IV, da Lei nº 6.404, de 1976, a designação “receitas e despesas não operacionais” foi substituída pela denominação “outras receitas e outras despesas”.

Normativo: RIR/2018, arts. 259 e 286, caput.

027 Como deverá ser apurado o lucro líquido do período de apuração pelas pessoas jurídicas sujeitas à tributação com base no lucro real?

O lucro líquido do período de apuração de qualquer pessoa jurídica, ainda que não constituída sob a forma de sociedade por ações, deverá ser apurado com observância das disposições da Lei nº 6.404, de 1976, e alterações posteriores, conforme o disposto no **RIR/2018**, art. 286, § 1º.

Assim, a escrituração deverá ser mantida em registro permanente, em obediência aos preceitos da legislação comercial, e aos Princípios Fundamentais de Contabilidade, devendo observar métodos e critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.

Normativo: Lei das S.A. - Lei nº 6.404, de 1976, arts. 191, 187, 189 e 190; e

RIR/2018, art. 286, § 1º.

028 Quais as alíquotas aplicáveis sobre o lucro, para determinar o imposto de renda devido pela pessoa jurídica em cada período de apuração?

A partir do ano-calendário de 1996, as pessoas jurídicas, independentemente da forma de constituição e da natureza da atividade exercida, passaram a pagar o imposto de renda à alíquota de quinze por cento, incidente sobre a base de cálculo apurada na forma do lucro real, presumido ou arbitrado.

Normativo: Lei nº 9.249, de 1995, art. 3º.

029 Quando se considera devido o adicional do IRPJ e qual a alíquota aplicável no seu cálculo?

Sobre a parcela do lucro real, presumido ou arbitrado que exceder o valor resultante da multiplicação de R$ 20.000,00 (vinte mil reais) pelo número de meses do respectivo período de apuração, o adicional incidirá à alíquota de dez por cento. Aplica-se esse adicional, inclusive, na exploração da atividade rural e, também, nas hipóteses de incorporação, fusão e cisão.

Notas:

1) A alíquota do adicional é única para todas as pessoas jurídicas, inclusive para as instituições financeiras, sociedades seguradoras e assemelhadas;

2) Na apuração por estimativa, é também devido o adicional sobre a parcela da base de cálculo que exceder a R$ 20.000,00 (vinte mil reais) mensais;

3) O valor do adicional deverá ser recolhido juntamente com o IRPJ;

4) A sociedade em conta de participação (SCP) apura o imposto e o adicional em separado do imposto e adicional do sócio ostensivo.

Normativo: RIR/2018, arts. 225, parágrafo único.

030 Quais os valores que poderão ser deduzidos do adicional do IRPJ?

Não serão permitidas quaisquer deduções do valor do adicional, o qual deverá ser recolhido integralmente como receita da União.

Nota:

Essa vedação não alcança as isenções e reduções do imposto apuradas com base no lucro da exploração (RIR/2018, art. 626 - isenções e reduções para empresas situadas nas áreas da Sudene/Sudam), que também são calculadas sobre o valor do adicional, exceto na hipótese de depósito para reinvestimento.

Normativo: RIR/2018, arts. 625 e 626; e

IN SRF nº 267, de 2002, art. 115, § 8º.

Capítulo VII - Escrituração

Lalur

001 O que vem a ser o Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur)?

O Livro de Apuração do Lucro Real, também conhecido pela sigla Lalur, é um livro de escrituração de natureza eminentemente fiscal, criado pelo artigo 8º, inciso I do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, conforme previsão do § 2º do artigo 177 da Lei nº 6.404, de 1976, e alterações posteriores, e destinado à apuração extra contábil do lucro real sujeito à tributação pelo imposto de renda em cada período de apuração, à apuração do Imposto sobre a Renda devido, com a discriminação das deduções, quando aplicáveis, e demais informações econômico-fiscais da pessoa jurídica, contendo, ainda, elementos que poderão afetar os resultados de períodos futuros e que não constem na escrituração comercial.

No Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur), o qual será entregue em meio digital, a pessoa jurídica deverá:

a) lançar os ajustes do lucro líquido, de adição, exclusão e compensação nos termos estabelecidos nos artigos 248 e 249 do **RIR/2018**;

b) transcrever a demonstração do lucro real, de que trata o artigo 287 do **RIR/2018**, e a apuração do imposto sobre a renda;

c) manter os registros de controle de prejuízos fiscais a compensar em períodos de apuração subsequentes, da depreciação acelerada incentivada, e dos demais valores que devam influenciar a determinação do lucro real de períodos de apuração futuros e não constem da escrituração comercial; e

d) manter os registros de controle dos valores excedentes a serem utilizados no cálculo das deduções nos períodos de apuração subsequentes, dos dispêndios com programa de alimentação ao trabalhador e outros previstos no Regulamento do Imposto de Renda.

O Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur) será elaborado de forma integrada às escriturações comercial e fiscal e será entregue em meio digital.

A transcrição da apuração do imposto sobre a renda a que se refere o artigo 287 do Regulamento do Imposto de Renda (**RIR/2018**) será feita com a discriminação das deduções, quando aplicáveis.

As demais informações econômico-fiscais da pessoa jurídica serão discriminadas no Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur).

Notas:

1) A companhia observará exclusivamente em livros ou registros auxiliares, sem qualquer modificação da escrituração mercantil e das demonstrações reguladas na Lei nº 6.404, de 1976, as disposições da lei tributária, ou de legislação especial sobre a atividade que constitui seu objeto, que prescrevam, conduzam ou incentivem a utilização de métodos ou critérios contábeis diferentes ou determinem registros, lançamentos ou ajustes ou a elaboração de outras demonstrações financeiras.

2) Para fins de escrituração contábil, inclusive da aplicação do disposto no item 1, os registros contábeis que forem necessários para a observância das disposições tributárias relativas à determinação da base de cálculo do imposto de renda e, também, dos demais tributos, quando não devam, por sua natureza fiscal, constar da escrituração contábil, ou forem diferentes dos lançamentos dessa escrituração, serão efetuados exclusivamente em: I - livros ou registros contábeis auxiliares; ou II – livros fiscais, inclusive no Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur).

3) A Escrituração Contábil Fiscal (ECF) será apresentada, a partir do ano-calendário de 2014, por todas as pessoas jurídicas, inclusive as equiparadas, de forma centralizada pela matriz, de acordo com as regras estabelecidas na Instrução Normativa RFB nº 2.004, de 18 de janeiro de 2021.

4) Para as pessoas jurídicas que apuram o Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) pela sistemática do lucro real, a Escrituração Contábil Fiscal (ECF) é o Livro de Apuração do Lucro Real a que se refere o inciso I do **caput** do artigo 8º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977.

Normativos: **RIR/2018**, art. 277;

Lei nº 6.404, de 1976, art. 177, § 2º;

Decreto-lei nº 1.598, de 1977, art. 8º;

Lei nº 11.941, de 2009, arts. 37, 38 e 39;

Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 310, **caput**;

Instrução Normativa RFB nº 2.004, de 2021, art. 1º, **caput,** § 2º.

002 Quem está obrigado à escrituração do Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur)?

Estão obrigadas à escrituração do Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur) todas as pessoas jurídicas contribuintes do imposto de renda que se submetam à sistemática do lucro real, inclusive aquelas que espontaneamente optarem por esta forma de apuração.

As pessoas jurídicas ficam dispensadas, em relação aos fatos ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2014, da escrituração do Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur) em meio físico e da entrega da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), tendo em vista a obrigatoriedade de envio da Escrituração Contábil Fiscal (ECF), na forma da Instrução Normativa RFB nº 2.004, de 18 de janeiro de 2021.

Notas:

1) O sujeito passivo que deixar de apresentar o Lalur, nos prazos fixados em ato normativo expedido pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, ou que o apresentar com inexatidões, incorreções ou omissões, fica sujeito às seguintes multas:

I - equivalente a 0,25% (vinte e cinco centésimos por cento), por mês-calendário ou fração, do lucro líquido antes da incidência do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, no período a que se refere a apuração, limitada a 10% (dez por cento) relativamente às pessoas jurídicas que deixarem de apresentar ou apresentarem em atraso o livro; e

II - 3% (três por cento), não inferior a R$ 100,00 (cem reais), do valor omitido, inexato ou incorreto.

2) A multa de que trata o inciso I da Nota 1 será limitada em:

I - R$ 100.000,00 (cem mil reais) para as pessoas jurídicas que no ano-calendário anterior tiverem auferido receita bruta total, igual ou inferior a R$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais);

II - R$ 5.000.000,00 (cinco milhões de reais) para as pessoas jurídicas que não se enquadrarem na hipótese de que trata o inciso anterior desta nota.

3) A multa de que trata o inciso I da Nota 1 será reduzida:

I - em 90% (noventa por cento), quando o livro for apresentado em até 30 (trinta) dias após o prazo;

II - em 75% (setenta e cinco por cento), quando o livro for apresentado em até 60 (sessenta) dias após o prazo;

III - à metade, quando o livro for apresentado depois do prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; e

IV - em 25% (vinte e cinco por cento), se houver a apresentação do livro no prazo fixado em intimação.

4) A multa de que trata o inciso II da Nota 1:

I - terá como base de cálculo a diferença do valor inexato, incorreto ou omitido;

II - não será devida se o sujeito passivo corrigir as inexatidões, incorreções ou omissões antes de iniciado qualquer procedimento de ofício; e

III - será reduzida em 50% (cinquenta por cento) se forem corrigidas as inexatidões, incorreções ou omissões no prazo fixado em intimação.

5) Na aplicação das multas, quando não houver lucro líquido, antes da incidência do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), no período de apuração a que se refere a escrituração, deverá ser utilizado o lucro líquido, antes da incidência do IRPJ e da CSLL do último período de apuração informado, atualizado pela taxa referencial do Sistema Especial de

Liquidação e de Custódia (Selic) até o termo final de encerramento do período a que se refere a escrituração.

6) Sem prejuízo das penalidades previstas, aplica-se o disposto no art. 47 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995 (Regime de Tributação com Base no Lucro Arbitrado), à pessoa jurídica que não escriturar o Lalur, de acordo com as disposições da legislação tributária;

Normativos: Decreto-lei nº 1.598, de 1977, arts. 8º e 8º-A;

Lei nº 8.981, de 1995, art. 47;

Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, arts. 226, 310, 311 e 312;

RIR/2018, arts. 275, inciso III, e 277; e

Instrução Normativa RFB nº 2.004, de 2021, arts. 5º e 12.

003 Como é composto o Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur)?

Para fins de lançamento dos ajustes do lucro líquido do período de apuração, o Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur) será dividido da seguinte forma:

I - Parte A, destinada aos lançamentos do lucro líquido do período de apuração e dos ajustes do lucro líquido, de adição, exclusão e compensação; à transcrição da demonstração do lucro real do período de apuração; e à apuração do imposto sobre a renda; e

II - Parte B, destinada aos registros de controle de prejuízos fiscais a compensar em períodos subsequentes; e de outros valores que devam influenciar a determinação do lucro real de períodos futuros e não constem da escrituração comercial.

Normativos: **RIR/2018**, art. 277;

Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 8º, inciso I;

Lei nº 12.973, de 2014, art. 2º; e

Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 310.

Nota:

Ver Perguntas nºs 1 e 2.

004 Como será feita a escrituração do Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur)?

A pessoa jurídica tributada com base no lucro real deverá escriturar o Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur), de que trata o inciso I, do caput do artigo 8º do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, de forma integrada às escriturações comercial e fiscal, o qual será entregue em meio digital.

A escrituração da Parte A deverá obedecer a ordem cronológica e os lançamentos de adição, exclusão ou compensação deverão ser efetuados de forma clara e individualizada, com a indicação da conta ou subconta em que os valores tenham sido registrados na escrituração comercial, inclusive, se for o caso, com a referência do saldo constante na Parte B.

Tratando-se de ajuste que não tenha registro correspondente na escrituração comercial, no histórico do lançamento, além da natureza do ajuste, serão indicados os valores sobre os quais a adição ou exclusão foi calculada.

Os valores a serem escriturados na parte B do e-Lalur e do e-Lacs seguirão as seguintes normas:

I - Créditos: a) valores que constituirão adições ao lucro líquido de exercícios futuros, para determinação do lucro real e do resultado ajustado respectivo, e b) para baixa dos saldos devedores;

II - Débitos: a) valores que constituirão exclusões nos exercícios subsequentes, e b) para baixa dos saldos credores.

Normativo: Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 310, **caput**, §§ 2º e 3º.

005 O que deverá conter a Parte A do Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur)?

Completada a ocorrência do fato gerador do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica, o sujeito passivo da obrigação tributária deverá elaborar o Livro Eletrônico de Apuração do Lucro Real (e-Lalur), de forma integrada às escriturações comercial e fiscal, de modo a demonstrar, na Parte A, a apuração do lucro real, mediante a qual discriminará:

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

b) registros de ajustes do lucro líquido (v.g., adições, exclusões e compensações), com indicação das contas analíticas do plano de contas e indicação discriminada por lançamento correspondente na escrituração comercial, quando presentes;

c) o lucro real ou o prejuízo fiscal do período.

Para fins da alínea "b", considera-se conta analítica aquela que registra, em último nível, os lançamentos contábeis.

Na parte A do Livro Eletrônico de Apuração da Base de Cálculo da CSLL (e-Lacs) serão apresentadas as seguintes informações da demonstração da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) de que trata o inciso II do §1º do artigo 50 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014:

a) o lucro líquido do período de apuração;

b) registros de ajustes do lucro líquido, relativos a adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária, com identificação das contas analíticas do plano de contas e indicação discriminada por lançamento correspondente na escrituração comercial, quando presentes; e

c) resultado ajustado.

Os registros de ajuste do lucro líquido do período serão feitos com individuação e clareza, com identificação, quando for o caso:

a) das subcontas ou contas analíticas do plano de contas e indicação discriminada por lançamento correspondente na escrituração comercial, quando presentes; ou

b) dos valores sobre os quais a adição ou a exclusão foi calculada, quando se tratar de ajuste que não tenha registro correspondente na escrituração comercial.

Tanto na elaboração do e-Lalur quanto na feitura do e-Lacs, o sujeito passivo deverá observar o detalhamento dos ajustes do lucro líquido na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL. Nesse sentido, Coordenação-Geral de Fiscalização, por meio de Ato Declaratório Executivo, publicará tabela de adições e exclusões referentes a Parte A do e-Lalur e do e-Lacs.

Normativos: Decreto-lei nº 1.598, de 1977, art. 8º, inciso I e §§ 1º, 3º e 4º;

Lei nº 12.973, de 2014, art. 50;

Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, arts. 64 e 310;

RIR/2018, arts. 277 e 287; e

Instrução Normativa RFB nº 2.004, de 2021, arts. 2º, incisos IV e V, e 12

006 O que deverá conter a Parte B do Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur)?

Na Parte B do Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur) serão mantidos os registros de controle de prejuízos fiscais a compensar em períodos subsequentes e de outros valores que devam influenciar a determinação do lucro real de períodos futuros e não constem na escrituração comercial, quer como adição, quer como exclusão ou compensação. Como exemplos, podem ser citados:

a) adições: receitas de variações cambiais diferidas até o momento de sua realização, em razão da não opção pela consideração, para efeito de determinação das bases de cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro líquido (CSLL), dessas variações monetárias segundo regime de competência, ressaltando-se que essas receitas, apropriadas na contabilidade pelo regime de competência, são inicialmente excluídas no Livro Eletrônico de Apuração do Lucro Real (e-Lalur) e, quando realizadas, são adicionadas nesse livro; receitas de deságios de investimentos avaliados por equivalência patrimonial diferidos até a realização daqueles investimentos; e valores relativos à depreciação acelerada incentivada;

b) exclusões: custos ou despesas não dedutíveis no período de apuração em decorrência de disposições legais ou contratuais; despesas de variações cambiais diferidas até o momento de sua realização, em razão da não opção pela consideração, para efeito de determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, dessas variações monetárias segundo o regime de competência, ressaltando-se que essas despesas, apropriadas na contabilidade pelo regime de competência, são inicialmente adicionadas no e-Lalur e, quando realizadas, são excluídas nesse livro; e despesas de ágios amortizados de investimentos avaliados por equivalência patrimonial diferidos até a realização daqueles investimentos; e

c) compensações: prejuízos fiscais de períodos de apuração anteriores, sejam operacionais ou não operacionais de períodos anuais ou trimestrais, segundo o respectivo regime. Embora não constituam valores a serem excluídos do lucro líquido, mas dedutíveis do imposto devido, deverão ser mantidos controles dos

valores excedentes, utilizáveis no cálculo das deduções nos anos subsequentes, dos incentivos fiscais, tais como programas de alimentação do trabalhador.

A pessoa jurídica rural que explorar outras atividades deverá segregar, contabilmente, as receitas, os custos e as despesas referentes à atividade rural das demais atividades e demonstrar, no Lalur, separadamente, o lucro ou prejuízo contábil, o lucro real ou prejuízo fiscal e o resultado ajustado positivo ou negativo dessas atividades.

Na Parte B do Livro Eletrônico de Apuração da Base de Cálculo da CSLL (e-Lacs) serão mantidos os registros de controle de bases de cálculo negativas da CSLL a compensar em períodos subsequentes e de outros valores que devam influenciar a determinação do resultado de períodos futuros e não constem na escrituração comercial.

Nota:

Com a edição da Lei nº 11.941, de 2009, artigo 37, que alterou o disposto no artigo 187, inciso IV, da Lei nº 6.404, de 1976, a designação "receitas e despesas não operacionais" foi substituída pela denominação "outras receitas e outras despesas".

Normativos: **RIR/2018**, art. 277;

Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 8º, inciso I e §§ 1º e 3º;

Lei nº 12.973, de 2014, art. 2º;

IN RFB nº 2.004, de 2021, art. 1º, **caput** e §2º, e art. 2º, **caput** e incisos IV, IV e VII; e

Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, arts. 152, 153, 160, 254 e 310;

007 Em que época devem ser feitos os lançamentos no Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur)?

Os lançamentos no Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur) devem ser feitos segundo o regime de apuração adotado pelo contribuinte, como a seguir:

a) **Lucro Real Trimestral:** na Parte A, os ajustes ao lucro líquido do período serão feitos no curso do trimestre, ou na data de encerramento deste, no momento da determinação do lucro real. Na Parte B, concomitantemente com os lançamentos de ajustes efetuados na Parte A, ou ao final do período de apuração.

b) **Lucro Real Anual:** se forem levantados balanços ou balancetes para fins de suspensão ou redução do imposto de renda, as adições, exclusões e compensações computadas na apuração do lucro real deverão constar, discriminadamente, na Parte A, para elaboração da demonstração do lucro real do período em curso, não cabendo nenhum registro na Parte B. Ao final do exercício, com o levantamento do Lucro Real Anual, deverão ser efetuados todos os ajustes do lucro líquido do período na Parte A, e os respectivos lançamentos na Parte B.

008 É admitida a escrituração do Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur) por sistema de processamento eletrônico de dados?

Não. O inciso IV do artigo 99 da Medida Provisória nº 627, de 11 de novembro de 2013, convertida na Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, ao revogar o artigo 18 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, vedou a escrituração mediante utilização de sistema eletrônico de processamento de dados.

O e-Lalur deverá ser transmitido, mediante Escrituração Contábil Fiscal (ECF), em meio digital ao Sistema Público de Escrituração Digital – Sped, na forma da Instrução Normativa RFB nº 2.004, de 18 de janeiro de 2021.

Normativos: Decreto-lei nº 1.598, 1977, art. 7º, § 6º;

Lei nº 8.218, de 1991, art. 18;

Medida Provisória nº 627, de 2013, art. 99, inciso IV;

Lei nº 12.973, de 2014, art. 117, inciso IV; e

Instrução Normativa RFB nº 2.004, de 2021, arts. 1º, 3º, e 12.

009 O Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur) deve ser registrado? Em que repartição deve ser registrado o Lalur?

O registro do Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur) é dispensado. Este livro será entregue em meio digital, ao Sistema Público de Escrituração Digital – SPED, na formada Instrução Normativa RFB nº 2.004, de 18 de janeiro de 2021, mediante utilização de certificado digital válido.

Normativo: Instrução Normativa RFB 2.004, de 2021, arts. 3º e 5º.

010 O Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur) está dispensado de qualquer autenticação?

Não. O Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur) será entregue em meio digital, ao Sistema Público de Escrituração Digital – SPED, na forma da Instrução Normativa RFB nº 2.004, de 2021, mediante utilização de certificado digital válido.

Para as pessoas jurídicas que apuram o Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) pela sistemática do lucro real, a Escrituração Contábil Fiscal (ECF) é o Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur) a que se refere o inciso I, do artigo 8º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977.

A Escrituração Contábil Fiscal (ECF) deverá ser assinada digitalmente mediante certificado emitido por entidade credenciada pela Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira (ICP-Brasil), a fim de garantir a autoria, a autenticidade, a integridade e a validade jurídica do documento digital.

Normativo: Instrução Normativa RFB nº 2.004, de 2021, art. 1º, § 2º; art. 3º, § 1º.

011 Há necessidade de apresentar o Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur) juntamente com a ECF?

Para a pessoa jurídica tributada com base no lucro real, a Escrituração Contábil Fiscal (ECF), regulamentada pela Instrução Normativa RFB nº 2.004, de 18 de janeiro de 2021, é o Livro Eletrônico de Apuração do Lucro Real (e-Lalur) de trata o **caput** do artigo 310, inclusive no que tange à aplicação de multas previstas nos artigos 311 e 312 (multas por descumprimento de obrigação acessória), todos da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017.

Para os contribuintes sujeitos ao lucro real é obrigatória a apresentação do e-Lalur e do e-Lacs, registros específicos da ECF. Ressalte-se que se considera não apoiada em escrituração a declaração entregue sem que estejam discriminados, no Lalur, os ajustes do lucro líquido, a demonstração do lucro real e do resultado ajustado e os registros correspondentes.

O e-Lalur deverá ser transmitido em meio digital ao Sistema Público de Escrituração Digital – Sped, na forma da Instrução Normativa RFB nº 2.004, de 2021, mediante utilização de certificado digital válido.

Normativos: Decreto-lei nº 1.598, de 1977, art. 8º, **caput**, inciso I;

Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 310, **caput** e § 1º; e

Instrução Normativa RFB nº 2.004, de 2021, arts. 1º, **caput** e § 2º; 2º; 3º, 6º, e 12.

012 Como escriturar o prejuízo no Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur)? Qual sua correlação com o prejuízo registrado na contabilidade? E a base de cálculo negativa da CSLL?

Para melhor compreensão da questão, deve-se salientar que existem dois prejuízos distintos: o prejuízo contábil, apurado pela contabilidade na demonstração do resultado do exercício, e o prejuízo fiscal, apurado na demonstração do lucro real.

A absorção dos prejuízos contábeis segue as determinações da legislação societária, enquanto as regras de compensação dos prejuízos fiscais são determinadas pela legislação do Imposto sobre a Renda.

Logo, o prejuízo compensável, para efeito de tributação, é o que for apurado na demonstração do lucro real de determinado período, obedecendo às normas da legislação do Imposto sobre a Renda.

Esse prejuízo (fiscal) é o que será registrado na Parte B do Livro Eletrônico de Apuração do Lucro Real (e-Lalur), para compensação nos períodos de apuração subsequentes, independentemente da compensação ou absorção de prejuízo contábil. Seu controle será efetuado exclusivamente na Parte B, com utilização de conta (folha) distinta para o prejuízo correspondente a cada período.

A utilização desse prejuízo (fiscal) para compensação com lucro real apurado posteriormente em períodos de apuração subsequentes poderá ser efetuada, total ou parcialmente, independentemente de prazo, devendo ser observado apenas, em cada período de apuração, o limite de trinta por cento do respectivo lucro líquido ajustado (lucro líquido do período + adições – exclusões). O valor utilizado é levado a débito na conta de controle (Parte B) e transferido para a Parte A do livro, com vistas a ser computado na demonstração do lucro real, na qual será registrado como compensação.

A pessoa jurídica rural que explorar outras atividades deverá demonstrar, no e-Lalur, separadamente, o lucro ou prejuízo contábil, o lucro real ou prejuízo fiscal e o resultado ajustado positivo ou negativo dessas atividades.

No que tange à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), a base de cálculo negativa compensável, para efeito de tributação, é a que for apurada na demonstração

da base de cálculo da CSLL de determinado período, obedecendo às normas da legislação.

A base de cálculo negativa será registrada e controlada na Parte B do Livro Eletrônico de Apuração da Base de Cálculo da CSLL (e-Lacs), para compensação nos períodos de apuração subsequentes, e sua utilização, em períodos de apuração subsequentes, poderá ser efetuada, total ou parcialmente, devendo ser observado, em cada período de apuração, o limite de trinta por cento do respectivo lucro líquido ajustado (lucro líquido do período + adições – exclusões). O valor utilizado é levado a débito na conta de controle (Parte B) e transferido para a Parte A do livro, com vistas a ser computada na demonstração do resultado ajustado, na qual será registrada como compensação.

O prejuízo apurado pela pessoa jurídica na exploração de atividade rural poderá ser compensado com o resultado positivo obtido na mesma atividade em períodos de apuração posteriores, desconsiderado o limite de 30% (trinta por cento) do respectivo lucro líquido ajustado (lucro líquido do período + adições – exclusões).

Nota:

Para o correto preenchimento da Escrituração Contábil Fiscal (ECF), verifique a seção "Registro do Prejuízo Fiscal do Período na Parte B do e-Lalur" no Manual de Orientação do Leiaute da ECF.

Normativos: **RIR/2018**, art.583;

Lei nº 8.023, de 1990, art. 14; e

Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, arts. 203 a 207, e 254.

013 Existe prazo para a compensação de prejuízos fiscais?

Não. De acordo com a legislação fiscal, não há prazo para a compensação de prejuízos fiscais, mesmo relativamente àqueles apurados anteriormente à edição da Lei nº 8.981, de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 1995.

Assim, via de regra, os prejuízos fiscais são compensáveis independentemente do prazo previsto na legislação vigente à época de sua apuração. Entretanto, os prejuízos apurados anteriormente a 31 de dezembro de 1994, somente poderão ser compensados se, nessa data, fossem ainda passíveis de compensação, na forma da legislação então aplicável.

A compensação está condicionada à manutenção dos livros e documentos exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios da existência do prejuízo fiscal utilizado.

Normativo:	**RIR/2018**, arts. 261, inciso III, 580;
	Lei nº 9.065, de 1995, art. 15;
	Instrução Normativa SRF nº 11, de 1996, art. 35, §§ 1º e 2º;
	Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, arts. 64 e 203, § 2º;

014 Existe limite para a compensação de prejuízos fiscais e de bases de cálculo negativas de CSLL?

Sim. Para efeito de determinar o lucro real e o resultado ajustado, o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas ou autorizadas pela legislação do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) só poderá ser reduzido em, no máximo, 30% (trinta por cento) de seu valor.

Notas:

1) Não se aplica o limite percentual de que tratam os artigos 15 e 16 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, à apuração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) sobre a parcela do lucro líquido decorrente de ganho de capital resultante da alienação judicial de bens ou direitos, de que tratam os artigos 60, 66 e 141 da Lei nº 11.101, de 9 de fevereiro de 2005, pela pessoa jurídica em recuperação judicial ou com falência decretada;

2) O disposto no item anterior (item 1) não se aplica na hipótese em que o ganho de capital decorra de transação efetuada com pessoa jurídica que seja controladora, controlada, coligada ou interligada; ou pessoa física que seja acionista controlador, sócio, titular ou administrador da pessoa jurídica devedora;

3) Nas hipóteses de renegociação de dívidas de pessoa jurídica no âmbito de processo de recuperação judicial, estejam as dívidas sujeitas ou não a esta, e do reconhecimento de seus efeitos nas demonstrações financeiras das sociedades, deverá ser observado, entre outros requisitos, a seguinte

disposição: o ganho obtido pelo devedor com a redução da dívida não se sujeitará ao limite percentual de que tratam os artigos 42 e 58 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, na apuração do IRPJ e da CSLL; e

4) O disposto no item anterior (item 3) não se aplica à hipótese de dívida com pessoa jurídica que seja controladora, controlada, coligada ou interligada; ou pessoa física que seja acionista controladora, sócia, titular ou administradora da pessoa jurídica devedora.

Normativos: Lei nº 8.981, de 1995, arts. 42 e 58;

Lei nº 9.065, de 1995, arts. 15 e 16;

Lei nº 11.101, de 2005, arts. 6-B e 50-A;

Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, arts. 64, 203, 204, 205, 207 e 208; e

RIR/2018, arts. 261, inc. III, e 580, **caput**.

015 A lei faz distinção entre a compensação de prejuízos operacionais e não operacionais?

Sim. Apesar de esta não ser a nomenclatura atualmente utilizada, em virtude da edição da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, há restrições à compensação de prejuízos, os quais somente poderão ser compensados com lucros de mesma natureza, observando-se o limite legal de compensação. Esse limite não se aplica ao prejuízo apurado pela pessoa jurídica rural na exploração dessa atividade, o qual poderá ser compensado integralmente com o resultado positivo obtido na mesma atividade em períodos de apuração posteriores.

Os prejuízos decorrentes da alienação de bens e direitos do ativo imobilizado, investimento e intangível, ainda que reclassificados para o ativo circulante com intenção de venda, poderão ser compensados, nos períodos de apuração subsequentes ao de sua apuração, somente com lucros de mesma natureza, observado o limite previsto no artigo 15 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

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

Além disso, mesmo os prejuízos operacionais podem ser segregados. De fato, a pessoa jurídica rural que explorar outras atividades deverá demonstrar, no Lalur, separadamente, o prejuízo fiscal e o resultado ajustado negativo dessas atividades.

Notas:

1) Os resultados de todas as alienações de bens e direitos do ativo imobilizado, investimento e intangível ocorridas durante o período deverão ser apurados englobadamente;

2) Com a edição da Lei nº 11.941, de 2009, artigo 37, que alterou o disposto no artigo 187, inciso IV, da Lei nº 6.404, de 1976, a designação "receitas e despesas não operacionais" foi substituída pela denominação "outras receitas e outras despesas".

Normativos: Lei nº 6.404, de 1976, art. 187, inciso IV, com a alteração introduzida pela Lei nº 11.941, de 2009, art. 37;

RIR/2018, arts. 581, 582 e 583;

Lei nº 8.023, de 1990, art. 14;

Instrução Normativa SRF nº 11, de 1996, art. 36;

Lei nº 12.973, de 2014, arts. 43; e

Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 205 e 254.

016 Em quais casos deve ser efetuada a segregação dos prejuízos não operacionais para compensação com resultados positivos não operacionais?

De fato, os prejuízos não operacionais somente podem ser compensados, nos períodos subsequentes ao de sua apuração, com lucros de mesma natureza.

Assim, a separação em prejuízos não operacionais e em prejuízos das demais atividades somente será exigida se, no período, forem verificados, cumulativamente, resultados não operacionais negativos e lucro real negativo (prejuízo fiscal).

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

I - 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;

II - 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 não operacionais e os decorrentes das demais atividades da pessoa jurídica deverão ser controlados de forma individualizada por espécie, na parte B do e-Lalur, para compensação com lucros de mesma natureza apurados nos períodos subsequentes.

Nota:

Com a edição da Lei nº 11.941, de 2009, art. 37, que alterou o disposto no artigo 187, inciso IV, da Lei nº 6.404, de 1976, a designação "receitas e despesas não operacionais" foi substituída pela denominação "outras receitas e outras despesas".

Normativos: Lei nº 6.404, de 1976, art. 187, IV;

Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 205, **caput**, §§ 5º, 6º e 7º;

Instrução Normativa SRF nº 11, de 1996, art. 36, **caput,** §§ 5º, § 6º e 7º.

017 Para fins da legislação fiscal, o que se considera prejuízo não operacional?

Para fins da legislação fiscal, consideram-se prejuízos não operacionais os resultados decorrentes da alienação de bens e direitos do ativo não circulante classificados como imobilizado, investimento e intangível, ainda que reclassificados para o ativo circulante com a intenção de venda.

Notas:

1) O resultado não operacional será igual à diferença, positiva ou negativa, entre o valor pelo qual o bem ou direito houver sido alienado e o seu valor contábil, assim entendido o que estiver registrado na

escrituração do contribuinte, diminuído, se for o caso, da depreciação, amortização ou exaustão acumulada e das perdas estimadas no valor de ativos;

2) Os prejuízos da alienação de bens e direitos do ativo imobilizado, investimento e intangível poderão ser compensados, nos períodos de apuração subsequentes ao de sua apuração, somente com lucros da mesma natureza, observado o limite estabelecido no artigo 43 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014;

3) O disposto nesta questão não se aplica em relação às perdas provenientes de baixa de bens ou direitos em decorrência de terem se tornado imprestáveis, obsoletos ou terem caído em desuso, ainda que posteriormente venham a ser alienados como sucata;

4) O artigo 37 da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, alterou o disposto no § 1º do artigo 178 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, a fim de que os subgrupos investimentos, imobilizado e intangível sejam classificados no grupo ativo não circulante;

5) O artigo 37 da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, alterou o disposto no inciso IV do artigo 187 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, com o fito de substituir a designação "receitas e despesas não operacionais" pela denominação "outras receitas e outras despesas".

Normativos: Lei nº 6.404, de 1976, arts. 178, § 1º, e 187, inciso IV, com as alterações introduzidas pela Lei nº 11.941, de 2009, art. 37;

Instrução Normativa SRF nº 11, de 1996, art. 36, **caput**, §§ 1º, 2º e 12;

Lei nº 12.973, de 2014, art. 43;

Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 205, **caput**, §§ 1º, 2º e 13; e

RIR/2018, art. 581.

018 Há alguma exceção à aplicação das regras relativas à comparação e distinção entre os prejuízos fiscais das demais atividades e os prejuízos fiscais não operacionais para efeito de compensação?

Sim. Para fins de compensação de prejuízos fiscais, não poderão ser compensadas as perdas decorrentes de baixa de bens ou direitos em virtude de se terem tornado imprestáveis, obsoletos ou caído em desuso, ainda que posteriormente venham a ser alienados como sucata.

Notas:

1) Com a edição da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, artigo 37, que alterou o disposto no artigo 178, § 1º, da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, o subgrupo do ativo permanente foi inserido no grupo do ativo não circulante, sendo substituído pelos subgrupos de investimentos, imobilizado e intangível.

2) Com a edição da Lei nº 11.941, de 2009, art. 37, que alterou o disposto no artigo 187, IV, da Lei nº 6.404, de 1976, a designação "receitas e despesas não operacionais" foi substituída pela denominação "outras receitas e outras despesas".

Normativos: RIR/2018, art. 581, parágrafo único;

Lei nº 12.973, de 2014, art. 43, parágrafo único;

Lei nº 6.404, de 1976, arts. 178, § 1º, e 187, inciso IV, com as alterações introduzidas pela Lei nº 11.941, de 2009, art. 37;

Instrução Normativa SRF nº 11, de 1996, art. 36, § 12; e

Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 205, § 13º.

Demonstrações Financeiras

019 Quais as demonstrações financeiras previstas pela Lei das Sociedades por Ações?

A **Lei das S.A.** (Lei nº 6.404, de 1976) estabeleceu, em seu artigo 176, que, ao fim de cada exercício social, a diretoria fará elaborar, com base na escrituração mercantil da companhia, as seguintes demonstrações financeiras, que deverão exprimir com clareza a situação do patrimônio da companhia e as mutações ocorridas no exercício:

1) balanço patrimonial;

2) demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados;

3) demonstração do resultado do exercício;

4) demonstração dos fluxos de caixa; e

5) demonstração do valor adicionado, se companhia aberta.

Essas demonstrações serão complementadas por notas explicativas e outros quadros analíticos ou demonstrações contábeis necessárias para esclarecimento da situação patrimonial e do resultado do exercício.

Nota:

A companhia fechada com patrimônio líquido, na data do balanço, inferior a R$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais) não será obrigada à elaboração e publicação da demonstração dos fluxos de caixa.

Normativo: Lei nº 6.404, de 1976, art. 176, §§ 4º e 6º.

020 Quais as demonstrações financeiras obrigatórias para efeito da legislação tributária?

Todas as pessoas jurídicas sujeitas à apuração com base no lucro real, seja qual for o tipo societário adotado, estão obrigadas a elaborar, ao final de cada período de apuração do imposto de renda (trimestral ou anual), com observância das leis comerciais (v.g., Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que dispõe sobre as sociedades por ações), as seguintes demonstrações financeiras:

1) balanço patrimonial;

2) demonstração do resultado do período de apuração; e

3) demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados.

Notas:

1) A pessoa jurídica sujeita à tributação do imposto sobre a renda com base no lucro real deverá manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais;

2) A pessoa jurídica sujeita à tributação do imposto sobre a renda com base no lucro real é obrigada a adotar a Escrituração Contábil Digital (ECD) e transmiti-la em meio digital ao Sistema Público de Escrituração Digital - Sped, nos termos da Instrução Normativa RFB nº 2.003, de 18 de janeiro de 2021; e

3) A ECD compreende a versão digital dos livros Diário e Razão.

Normativos: Lei nº 6.404, de 1976, art. 176, com a alteração introduzida pela Lei nº 11.638, de 2007, art. 1º;

Decreto-lei nº 1.598, de 1977, art. 7º, **caput,** §§ 4º e 6º,

Lei nº 7.450, de 1985, art. 18**, caput**;

Decreto nº 6.022, de 2007, arts. 1º, 2º e 8º;

Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 65;

RIR/2018, arts. 265 e 286; e

Instrução Normativa RFB nº 2.003, de 2021, arts. 1º, 2º, 3º, 5º e 14.

021 Onde deverão ser transcritas as demonstrações financeiras e a apuração do lucro real?

Ao final de cada período de apuração do imposto de renda (trimestral ou anual), deverão ser transcritas:

a) no livro Diário e/ou no Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur), as demonstrações financeiras; e

b) no Lalur, a demonstração do lucro real.

Normativos:	**RIR/2018**, arts. 286, § 2º, e 287, § 1º; Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, arts. 7º, § 4º, e 8º, § 1º; Instrução Normativa RFB nº 2.003, de 2021; Instrução Normativa RFB nº 2.004, de 2021; e Interpretação Técnica Geral 2.000 (R1), item 13.

Sistema Escritural Eletrônico

022 Como deve-se efetuar a escrituração das pessoas jurídicas?

O Decreto nº 8.683, de 25 de fevereiro de 2016, estatuiu que a autenticação de livros contábeis das empresas poderá ser feita por meio do Sistema Público de Escrituração Digital (Sped), de que trata o Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007, mediante a apresentação da Escrituração Contábil Digital (ECD), dispensando, neste caso, a autenticação pelas juntas comerciais, de que trata o artigo 39 da Lei nº 8.934, de 18 de novembro de 1994.

O livro diário e os livros auxiliares deverão conter termos de abertura e de encerramento e ser autenticados, nos termos estabelecidos no art. 78 e art. 78-A do Decreto nº 1.800, de 30 de janeiro de 1996, conforme o disposto no § 4º, do artigo 273 do **RIR/2018**.

A autenticação dos documentos de empresas de qualquer porte realizada por meio de sistemas públicos eletrônicos dispensa qualquer outra, inclusive a de que trata o artigo 39 da Lei nº 8.934, de 1994, nos termos do artigo 39-A da Lei nº 8.934, de 18 de novembro de 1994.

A autenticação de livros contábeis das pessoas jurídicas não sujeitas ao registro do comércio, exigível para fins tributários, poderá ser feita pelo Sistema Público de Escrituração Digital – Sped, instituído pelo Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007, por meio de apresentação de escrituração contábil digital (ECD), nos termos do artigo 1º do Decreto nº 9.555, de 6 de novembro de 2018.

A autenticação dos livros contábeis digitais comprovada pelo recibo de entrega emitido pelo Sped dispensa qualquer outra forma de autenticação, nos termos do artigo 2º do Decreto nº 9.555, de 6 de novembro de 2018.

A ECD compreenderá a versão digital dos seguintes livros:

I – Diário e seus auxiliares, se houver;
II – Razão e seus auxiliares, se houver; e
III – Balancetes Diários e Balanços, e fichas de lançamento comprobatórias dos assentamentos neles transcritos.

Os livros contábeis e documentos mencionados na ECD, acima devem ser assinados digitalmente, com certificado digital emitido por entidade credenciada pela Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira (ICP-Brasil), a fim de garantir a autoria, a autenticidade, a integridade e a validade jurídica do documento digital, nos termos do artigo 2º, parágrafo único da Instrução Normativa RFB nº 2.003, de 18 de janeiro de 2021.

A ECD deve ser gerada por meio do Programa Gerador de Escrituração (PGE), desenvolvido pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) e disponibilizado na Internet, no endereço http://sped.rfb.gov.br. O PGE dispõe de funcionalidades para criação, edição, importação, validação, assinatura, visualização, transmissão, recuperação do recibo de transmissão, entre outras, a serem utilizadas no processamento da ECD, nos termos do parágrafo único do artigo 4º da Instrução Normativa RFB nº 2.003, de 18 de janeiro de 2021.

A partir de 1º de janeiro de 2018 todas as pessoas jurídicas e equiparadas obrigadas a manter escrituração contábil nos termos da legislação comercial, inclusive entidades imunes e isentas, deverão apresentar a ECD, nos termos do artigo 3º, **caput**, da Instrução Normativa RFB nº 2.003, de 18 de janeiro de 2021. Esta obrigação não se aplica, nos termos do § 1º, do artigo 3º da Instrução Normativa RFB nº 2.003, de 18 de janeiro de 2021:

I - às pessoas jurídicas optantes pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional), instituído pela Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006;

II - aos órgãos públicos, às autarquias e às fundações públicas;

III - às pessoas jurídicas inativas, assim consideradas aquelas que não tenham efetuado qualquer atividade operacional, não operacional, patrimonial ou financeira, inclusive aplicação no mercado financeiro ou de capitais, durante todo o ano-calendário, as quais devem cumprir as obrigações acessórias previstas na legislação específica;

IV - às pessoas jurídicas imunes e isentas que auferiram, no ano-calendário, receitas, doações, incentivos, subvenções, contribuições, auxílios, convênios e ingressos assemelhados cuja soma seja inferior a R$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais) ou ao valor proporcional ao período a que se refere a escrituração contábil;

V - às pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido que cumprirem o disposto no parágrafo único do art. 45 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995; e

VI – à entidade Itaipu Binacional, tendo em vista o disposto no art. XII do Decreto nº 72.707, de 28 de agosto de 1973.

As exceções a que se referem os itens I e V, acima, não se aplicam à microempresa ou empresa de pequeno porte que tenha recebido aporte de capital na forma prevista nos artigos 61-A a 61-D da Lei Complementar nº 123, de 2006.

A exceção a que se refere o item V acima não se aplica às pessoas jurídicas que distribuírem parcela de lucros ou dividendos sem incidência do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF) em montante superior ao valor da base de cálculo do imposto sobre a renda apurado, diminuída dos impostos e das contribuições a que estiverem sujeitas.

Notas:

1) As pessoas jurídicas que utilizarem sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal, ficam obrigadas a manter, à disposição da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), os respectivos arquivos digitais e sistemas, pelo prazo previsto na legislação tributária, nos termos do artigo 1º da Instrução Normativa SRF nº 86, de 22 de outubro de 2001.

2) São passíveis de exame, pela autoridade tributária, os documentos do contribuinte mantidos em arquivos magnéticos ou assemelhados, encontrados no local da verificação, que tenham relação direta ou indireta com a atividade por ele exercida, nos termos do artigo 34 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

3) A obrigatoriedade de manutenção dos arquivos e meios magnéticos, para fins de apresentação à RFB, a que se refere o item (1) acima, não se aplica às empresas optantes pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples), nos termos do parágrafo único do artigo 1º da Instrução Normativa SRF nº 86, de 2001.

4) O sujeito passivo usuário de sistema de processamento de dados deverá manter documentação técnica completa e atualizada do sistema, suficiente para possibilitar a sua auditoria, facultada a manutenção em meio magnético, sem prejuízo da sua emissão gráfica, quando solicitada, nos termos do artigo 38 da Lei nº 9.430, de 1996.

Normativos: Lei nº 8.218, de 1991, art. 11;

Lei nº 8.934, de 1994, arts. 39 e 39-A;

Lei nº 9.430, de 1996, arts. 34 e 38;

RIR/2018, arts. 273, § 4º, 279, 280 e 281;

Decreto nº 6.022, de 2007;

Decreto nº 1.800, de 1996, arts. 78 e 78-A;

Decreto nº 8.683, de 2016, art. 1º;

Decreto nº 9.555, de 2018, arts. 1º e 2º;

Instrução Normativa SRF nº 86, de 2001, art. 1º;

Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 65;

Instrução Normativa RFB nº 2.003, de 2021, arts. 2º, 3º, 4º, 6º e 7º.

023 Quais as penalidades a que se sujeitam os contribuintes que mantiverem sistema escritural eletrônico e deixarem de apresentá-lo à autoridade fiscal no prazo de intimação, ou o fizerem com erros ou omissões?

Serão aplicadas a esses contribuintes as seguintes penalidades:

a) **quanto à forma de apresentação das informações:**

multa equivalente a 0,5% (meio por cento) do valor da receita bruta da pessoa jurídica no período a que se refere a escrituração aos que não atenderem aos requisitos para a apresentação dos registros e respectivos arquivos;

b) **quanto ao conteúdo das informações apresentadas:**

multa equivalente a 5% (cinco por cento) sobre o valor da operação correspondente, limitada a 1% (um por cento) do valor da receita bruta da pessoa jurídica no período a que se refere a escrituração, aos que omitirem ou prestarem incorretamente as informações referentes aos registros e respectivos arquivos;

c) **quanto ao prazo para apresentação das informações:**

multa equivalente a 0,02% (dois centésimos por cento) por dia de atraso, calculada sobre a receita bruta da pessoa jurídica no período a que se refere a escrituração, limitada a 1% (um por cento) desta, aos que não cumprirem o prazo estabelecido para apresentação dos registros e respectivos arquivos;

Para as pessoas jurídicas que utilizarem o Sistema Público de Escrituração Digital (Sped), as multas acima descritas (letras "a", "b" e "c") serão reduzidas:

I - à metade, quando a obrigação for cumprida após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; e

II - a 75% (setenta e cinco por cento), se a obrigação for cumprida no prazo fixado em intimação.

d) **quanto à não apresentação das informações:**

No lançamento de ofício serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo:

d.1) de 75% (setenta e cinco por cento);

d.2) de 150% (cento e cinquenta por cento), nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Os percentuais de multa a que se referem os itens "d.1" e "d.2" serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para prestar esclarecimentos, apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os artigos 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, ou apresentar documentação técnica de que trata o artigo 38 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Nota:

Com vigência a partir de 21 de setembro de 2023, o artigo 8º da Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, promoveu as seguintes alterações no artigo 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

“Art. 44. .....

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de:

.....

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício;

VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo.

§ 1º-A. Verifica-se a reincidência prevista no inciso VII do § 1º deste artigo quando, no prazo de 2 (dois) anos, contado do ato de lançamento em que tiver sido imputada a ação ou omissão tipificada nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, ficar comprovado que o sujeito passivo incorreu novamente em qualquer uma dessas ações ou omissões.

§ 1º-B. (VETADO).

§ 1º-C. A qualificação da multa prevista no § 1º deste artigo não se aplica quando:

I – não restar configurada, individualizada e comprovada a conduta dolosa a que se referem os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964;

II – houver sentença penal de absolvição com apreciação de mérito em processo do qual decorra imputação criminal do sujeito passivo; e

III – (VETADO).

§ 1º-D. (VETADO);

§ 2º (VETADO).

.....

§ 6º (VETADO).

§ 7º (VETADO)

Normativos: Lei nº 4.502, de 1964, arts. 71, 72 e 73;

Lei nº 8.218, de 1991, art. 12;

Lei nº 9.430, de 1996, arts. 38 e 44, inciso I e §§ 1º e 2º;

Lei nº 9.532, de 1997, art. 70;

Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 72; Lei nº 11.488, de 2007, art. 14; e

Lei nº 14.689, de 2023, arts. 8º e 18.

Livro Diário

024 Onde deverá ser registrado e autenticado o livro Diário do empresário e da sociedade empresária, para validade da escrituração nele contida?

O livro Diário, para efeito de prova a favor do empresário e da sociedade empresária, deverá conter, respectivamente, nas primeira e última páginas, termos de abertura e de encerramento, e ser registrado e autenticado pelas Juntas Comerciais ou repartições encarregadas do Registro do Comércio.

A autenticação de livros contábeis das empresas poderá ser feita por meio do Sistema Público de Escrituração Digital - Sped de que trata o Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007, mediante a apresentação de escrituração contábil digital.

A autenticação dos livros e documentos que integram a Escrituração Contábil Digital (ECD) das empresas mercantis e atividades afins, subordinadas às normas gerais prescritas na Lei nº 8.934, de 18 de novembro de 1994, será comprovada pelo recibo de entrega da ECD emitido pelo Sped, dispensada qualquer outra autenticação.

Notas:

1) As normas relativas aos procedimentos para autenticação dos livros contábeis ou não dos empresários individuais, das empresas individuais de responsabilidade limitada - Eireli, das sociedades, bem como dos livros dos agentes auxiliares do comércio estão previstas na Instrução Normativa do Departamento de Registro Empresarial e Integração (DREI/SG/ME) nº 82, de 19 de fevereiro de 2021.

2) A autenticação da Escrituração Contábil Digital - ECD, por meio do Sistema Público de Escrituração Digital - SPED, desobriga qualquer outra autenticação, nos termos do § 2º do art. 78-A do Decreto nº 1.800, de 30 de janeiro de 1996.

3) A Instrução Normativa (DREI/SG/ME) nº 11, de 5 de dezembro de 2013, revogada pelo artigo 20, inciso I, da Instrução Normativa (DREI/SG/ME) nº 82, , de 2021, dispunha, em seu artigo 36, que as Juntas Comerciais, fora de suas sedes, poderiam delegar competência a outra autoridade pública para autenticar instrumentos de escrituração dos empresários e das sociedades empresárias, excepcionados os livros digitais, atendidas as conveniências do serviço.4) Os livros autenticados por qualquer processo anterior à Instrução Normativa do Departamento de Registro Empresarial e Integração (DREI/SG/ME) nº 82, de 2021, permanecerão em uso até que se esgotem, em atenção ao artigo 19 desse ato normativo.

5 As Juntas Comerciais adaptarão seus sistemas para recepcionar os livros ou seus dados, inclusive os livros societários e os livros dos agentes auxiliares, de modo que, após a entrada em vigor da Instrução Normativa (DREI) nº 11, de 2013, não deverão ser apresentados para autenticação novos livros em papel, preenchidos ou em branco. (Instrução Normativa do Departamento de Registro Empresarial e Integração (DREI/SG/ME) nº 82, de 2021, artigo 4º).

6) Os termos de abertura e de encerramento deverão ser assinados com qualquer certificado digital emitido por entidade credenciada pela Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil ou qualquer outro meio de comprovação da autoria e integridade de documentos em forma eletrônica, nos termos do § 2º do artigo 10 da Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001, e da Lei nº 14.063, de 23 de setembro de 2020. (Instrução Normativa do Departamento de Registro Empresarial e Integração (DREI/SG/ME) nº 82, de 2021, artigo 4º, §1º).

Normativos: **RIR/2018**, art. 273, § 4º;

Código Civil - Lei nº 10.406, de 2002, art. 1.181;

Lei nº 8.934, de 1994, arts. 2º, 3º, II, e 32, III;

Decreto nº 1.800, de 30 de janeiro de 1996; e

Instrução Normativa RFB nº 2.003, de 2021, art. 6º.

025 É válida a autenticação dos livros mercantis pelo Juiz de Direito em cuja jurisdição estiver o contribuinte, quando fora do Distrito Federal e das sedes das Juntas Comerciais ou de suas Delegacias?

A autenticação por qualquer outra autoridade pública somente será válida nos casos em que houver delegação de competência das Juntas Comerciais para autenticar instrumentos de escrituração dos empresários e das sociedades empresárias, excepcionados os livros digitais.

026 Onde deverá ser autenticado o livro Diário das sociedades simples?

As sociedades simples deverão autenticar seus respectivos livros Diário no Registro Civil das Pessoas Jurídicas (RCPJ), a fim de que a escrituração nele mantida com observância das disposições legais, e comprovada por documentos hábeis, faça prova a favor da pessoa jurídica.

A autenticação exigível para fins tributários de livros contábeis digitais das pessoas jurídicas não sujeitas ao Registro do Comércio poderá ser feita pelo Serviço Público de Escrituração Digital (Sped) por meio de apresentação da Escrituração Contábil Digital (ECD). A autenticação dos livros contábeis digitais será comprovada pelo recibo de entrega emitido pelo Sped, dispensada qualquer outra forma de autenticação, nos termos do Decreto nº 9.555, de 6 de novembro de 2018.

Normativos: Decreto nº 1.800, de 1996, art. 78-A;

Código Civil - Lei nº 10.406, de 2002, art. 982, 985 e 998;

Decreto nº 6.022, de 2007, arts. 1º, 2º e 8º;

Decreto nº 9.555, de 2018, arts. 1º e 2º;

RIR/2018, art. 273, § 4º; e

Instrução Normativa RFB nº 2.003, de 2021, arts. 2º, inciso I, § único, 7º, e 14.

027 As empresas obrigadas a manter escrituração contábil poderão efetuar lançamentos no livro Diário com data anterior ao seu registro e autenticação?

Sim. Admite-se a autenticação do livro Diário em data posterior ao movimento das operações nele lançadas, desde que o registro e a autenticação tenham sido promovidos até a data da entrega tempestiva da declaração correspondente ao respectivo período.

Entretanto, deve-se observar que a opção pela tributação com base no lucro real trimestral obriga que, ao final de cada trimestre, a pessoa jurídica apure seus resultados, contábeis e fiscais, com base em demonstrações financeiras transcritas no livro Diário, e com base na demonstração do lucro real transcrita no Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur), respectivamente.

Normativos: **RIR/2018**, arts. 217, 286, § 2º, e 287, § 1º.

Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, arts. 7º, § 4º, e 8º, § 1º;

Instrução Normativa SRF nº 16, de 1984.

028 A forma de escriturar suas operações no Diário é de livre escolha do contribuinte?

Não. No livro diário serão lançadas, com individuação, clareza e caracterização do documento respectivo, dia a dia, por escrita direta ou reprodução, todas as operações relativas ao exercício da pessoa jurídica.

O livro diário deve ser entregue em meio digital ao Sistema Público de Escrituração Digital (Sped), instituído pelo Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007, nos termos do artigo 273, **caput**, do **RIR/2018**.

A individuação compreende, como elemento integrante, a consignação expressa, no lançamento, das características principais dos documentos ou dos papéis que derem origem à escrituração.

A escrituração resumida do livro diário é admitida, com totais que não excedam o período de trinta dias, relativamente a contas cujas operações sejam numerosas ou realizadas fora da sede do estabelecimento, desde que utilizados livros auxiliares, regularmente autenticados, para registro individualizado, e conservados os documentos que permitam a sua perfeita verificação.

O livro diário e os livros auxiliares acima referidos deverão conter termos de abertura e de encerramento e ser autenticados, nos termos estabelecidos nos artigos 78 e 78-A do Decreto nº 1.800, de 30 de janeiro de 1996.

Normativos: Decreto-lei nº 1.598, de 1977, art. 7º, § 6º;

Lei nº 10.406, de 2002, arts. 1.181 e 1.184;

RIR/2018, art. 273;

Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 65.

029 O Livro Diário, de utilização obrigatória para as pessoas jurídicas sujeitas ao lucro real, deverá ser necessariamente o tradicional (livro encadernado) ou poderá ser substituído por fichas?

Será permitida, ao contribuinte que empregue escrituração mecanizada, a utilização de fichas numeradas tipograficamente, na forma estabelecida no Decreto nº 64.567, de 22 de maio de 1969. As fichas podem se apresentar da seguinte forma:

a) contínuas, em forma de sanfona, atendidas as prescrições do artigo 8º do citado Decreto; ou

b) soltas ou avulsas, obedecidas as determinações do artigo 9º do mesmo Decreto.

Atualmente, a versão digital do livro Diário está compreendida na Escrituração Contábil Digital (ECD), que deve ser apresentada pelas pessoas jurídicas, inclusive as equiparadas e as entidades imunes e isentas, obrigadas a manter escrituração contábil nos termos da legislação comercial.

Notas:

1) Sobre a substituição do livro Diário tradicional por fichas ou formulários contínuos e a obrigatoriedade de adoção de livro próprio para transcrição das demonstrações financeiras e registro do plano de contas e/ou histórico codificado, consultar o Parecer Normativo CST nº 11, de 13 de agosto de 1985.

2) A Instrução Normativa DREI/SGD/ME nº 82, de 19 de fevereiro de 2021, atualmente regulamenta os procedimentos para autenticação dos livros contábeis ou não dos empresários individuais, das

empresas individuais de responsabilidade limitada – Eireli, das sociedades, bem como dos livros dos agentes auxiliares do comércio.

3) O livro Diário é indispensável e deverá ser entregue em meio digital mediante Sistema Público de Escrituração Digital (Sped);

4) A ECD compreende a versão digital do (i) livro Diário e auxiliares, se houver; (ii) Razão e auxiliares, se houver, e (iii) Balancetes Diários e Balanços, e fichas de lançamentos comprobatórias dos assentamentos neles transcritos.

Normativos: Decreto-lei nº 486, de 1969, art. 5º;

Decreto nº 64.567, de 1969, arts. 8° e 9°;

Parecer Normativo CST nº 127, de 1975;

Decreto-lei nº 1.598, de 1977, art. 7º, § 6º;

Parecer Normativo CST nº 11, de 1985;

Lei nº 10.406, de 2002, arts. 1.179, 1.180 e 1.185;

RIR/2018, arts. 272 e 273;

Instrução Normativa RFB nº 2.003, de 2021, arts. 2º, inciso I, 3º e 14; e

Instrução Normativa DREI/SGD/ME nº 82, de 2021.

030 Como devem ser escrituradas as fichas, quando utilizadas em substituição ao livro Diário tradicional?

A utilização do sistema de fichas em substituição ao livro Diário tradicional não exclui a pessoa jurídica do dever de obedecer aos demais requisitos intrínsecos previstos nas leis fiscal e comercial para o livro Diário, especialmente os constantes dos artigos. 2° do Decreto-Lei nº 486, de 3 de março de 1969, e do Decreto nº 64.567, de 22 de maio de 1969.

Dessa forma, a escrituração das fichas deve obedecer aos mesmos princípios que a do livro Diário, isto é, conforme a ordem cronológica de dia, mês e ano, utilizando-se cada ficha até seu total preenchimento, somente se passando para a ficha seguinte quando esgotada a anterior, sem quaisquer espaços em branco, rasuras ou entrelinhas.

Procedimento diverso, por não atender às determinações legais, torna a escrituração passível de desclassificação, inclusive a escrituração das fichas unicamente em forma de Razão, ou seja, uma ficha para cada conta.

Normativos: Decreto-Lei nº 486, de 1969, arts. 2º, 5º e 8º;

Decreto nº 64.567, de 1969, arts. 8º, 9º e 10; e

Parecer Normativo CST nº 127, de 1975, subitem 3.2.1.

031 É permitida a escrituração do livro Diário por sistema de processamento eletrônico de dados?

Sim. O livro Diário poderá ser escriturado mediante a utilização de sistema de processamento eletrônico de dados.

As pessoas jurídicas que utilizarem sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal ficam obrigadas a manter à disposição da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda os arquivos digitais e os sistemas, pelo prazo decadencial.

O sujeito passivo usuário de sistema de processamento de dados deverá manter documentação técnica completa e atualizada do sistema, suficiente para possibilitar a sua auditoria, facultada a manutenção em meio magnético, sem prejuízo da sua emissão gráfica, quando solicitada.

O livro diário deve ser entregue em meio digital ao Sistema Público de Escrituração Digital (Sped), instituído pelo Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007, nos termos do artigo 273, **caput**, do Regulamento do Imposto de Renda (**RIR/2018**).

As pessoas jurídicas, inclusive as equiparadas e as entidades imunes e isentas, são obrigadas a adotar a Escrituração Contábil Digital (ECD) e a transmiti-la ao Sistema Público de Escrituração Digital (Sped), até o último dia útil do mês de junho do ano subsequente ao ano-calendário a que se refere a escrituração, nos termos dos artigos 3º e 5º, **caput** da Instrução Normativa RFB nº 2.003, de 18 de janeiro de 2021.

A ECD compreenderá a versão digital dos seguintes livros, nos termos do artigo 2º, **caput** da Instrução Normativa RFB nº 2.003, de 2021:

I - Diário e seus auxiliares, se houver;

II – Razão e seus auxiliares, se houver, e

III – Balancetes Diários e Balanços e fichas de lançamento comprobatórias dos assentamentos neles transcritos.

Normativos: **RIR/2018**, art. 273, 279 e 281.

Decreto-lei nº 486, de 1969, art. 5º;

Decreto-lei nº 1.598, de 1977, art. 7º, § 6º

Lei nº 10.406, de 2002, art. 1.180;

Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 65;

Instrução Normativa RFB nº 2.003, de 2021, arts. 2º, 3º, 4º, 5º e 6º.

032 É permitida a escrituração resumida do Diário?

No livro Diário deverão ser lançadas, dia a dia, as operações da atividade empresarial, inclusive aquelas que modifiquem ou possam vir a modificar a situação patrimonial do contribuinte.

No que tange a determinadas contas cujas operações sejam numerosas ou realizadas fora da sede do estabelecimento, admite-se a escrituração do livro Diário por totais que não excedam o período de 30 (trinta) dias, desde que utilizados livros auxiliares, regularmente autenticados, para registro individualizado dessas operações, como, por exemplo, os livros Caixa, Registro de Entradas e de Saídas de Mercadorias, Registro de Duplicatas, os quais, nessa hipótese, tornam-se obrigatórios.

Em caso de adoção de escrituração resumida, transportar-se-ão para o livro Diário somente os totais mensais, fazendo-se referência às páginas em que as operações se encontrem lançadas nos livros auxiliares, que deverão encontrar-se devidamente autenticadas, permanecendo a obrigação de serem conservados os documentos que permitam sua perfeita verificação, observado, ainda, o regime de competência.

Normativos: Parecer Normativo CST nº 127, de 1975;

Decreto-lei nº 486, de 1969, art. 5º;

Decreto-lei nº 1.598, de 1977, art. 7º, § 6º;

Lei nº 10.406, de 2002, art. 1.184, § 1º; e

RIR/2018, art. 273, § 3º.

033 A pessoa jurídica é obrigada a conservar os livros e documentos da escrituração?

Sim. A pessoa jurídica é obrigada a conservar em os livros, documentos e papéis relativos a sua atividade ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial, enquanto não ocorrer prescrição ou decadência no tocante aos atos neles consignados.

Normativos: **RIR/2018**, art. 278;

Lei nº 10.406, de 2002, art. 1.194;

Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 4º;

Livro Razão

034 É obrigatória a escrituração do livro Razão?

Sim. É obrigatória, para as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, a escrituração e a manutenção do livro Razão ou fichas, utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário, mantidas as demais exigências e condições previstas na legislação.

A escrituração deverá ser individualizada, obedecendo-se à ordem cronológica das operações.

A não manutenção do livro-razão, nas condições determinadas, implicará o arbitramento do lucro da pessoa jurídica.

O livro-razão deverá ser entregue em meio digital ao Sistema Público de Escrituração Digital (Sped), instituído pelo Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007.

A pessoa jurídica sujeita à tributação do IRPJ com base no lucro real é obrigada a adotar a Escrituração Contábil Digital (ECD) e transmiti-la ao Sistema Público de Escrituração Digital (Sped), nos termos da Instrução Normativa RFB nº 2.003, de 18 de janeiro de 2021.

A ECD compreenderá a versão digital dos livros Diário e Razão.

Normativos: **RIR/2018**, art. 274;

Lei nº 8.218, de 1991, art. 14, § único;

Decreto-lei nº 1.598, de 1977, art. 7º, § 6º;

Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 65; e

Instrução Normativa RFB nº 2.003, de 2021, arts. 2º, 3º, 4º e 6º.

035 É necessário o registro ou a autenticação do livro Razão?

Não. O livro-razão ou as respectivas fichas estão dispensados de registro ou autenticação em qualquer órgão.

Na escrituração do livro-razão, deverão ser obedecidas as regras da legislação comercial e fiscal aplicáveis.

O livro-razão deve ser entregue em meio digital, mediante Escrita Contábil Digital (ECD), ao Serviço Público de Escrituração Digital (Sped), em observância ao disposto no Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007.

Normativos: Decreto-lei nº 1.598, de 1977, art. 7º, § 6º;

Lei nº 8.218, de 1991, art. 14, **caput;**

Decreto nº 6.022, de 2007, arts. 1º e 2º; e

RIR/2018, art. 274, **caput** e § 3º; e

Instrução Normativa RFB nº 2.003, de 2021, arts. 1º, 2º, inciso II, parágrafo único, 6º, 7º e 8º.

036 Qual o tratamento tributário aplicável à pessoa jurídica que não mantiver ou não apresentar o livro Razão quando solicitado?

A não manutenção do livro Razão ou de fichas, nas condições determinadas na legislação, implicará o arbitramento do lucro da pessoa jurídica.

Normativos: **RIR/2018**, arts. 274, § 2º, e art. 603, incisos IV e VII;

Lei nº 8218, de 1991, artigo 14, parágrafo único;

Lei nº 8.383, de 1991, artigo 62;

Lei nº 8.981, de 1995, art. 47, incisos III e VII;

Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º; e

Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 226, inciso VI.

Livro Registro de Inventário

037 Quando deverá ser escriturado o Livro Registro de Inventário?

As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real deverão escriturar o Livro Registro de Inventário ao final de cada período de apuração anual ou trimestral, conforme haja ou não opção pelos recolhimentos mensais no curso do ano-calendário, com base na estimativa.

No caso de utilização de balanço com vistas à suspensão ou redução do imposto devido mensalmente com base em estimativa, a pessoa jurídica que tiver registro permanente de estoques, integrado e coordenado com a contabilidade, estará obrigada a ajustar os saldos contábeis pelo confronto da contagem física somente ao final do ano-calendário ou no encerramento do período de apuração, nos casos de incorporação, fusão, cisão ou encerramento de atividade.

A pessoa jurídica habilitada à opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido deverá manter livro Registro de Inventário, no qual deverão constar registrados os estoques existentes no término do ano-calendário.

A adoção da Escrituração Fiscal Digital (EFD) instituída pelo Ajuste nº 2, de 3 de abril de 2009, do Sistema Nacional Integrado de Informações Econômico-Fiscais (Sinief), supre a elaboração, registro e autenticação de livros para registro de inventário e registro de entradas em relação ao mesmo período, efetuados com base no **caput** e no § 7º do artigo 2º e no artigo 3º da Lei nº 154, de 25 de novembro de 1947, desde que informados na EFD, na forma prevista nos artigos 276 e 304 a 310 do Anexo do Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018 - Regulamento do Imposto sobre a Renda (**RIR/2018**).

Normativos: **RIR/2018**, arts. 276 e 304 a 310;

Lei nº 154, de 1947, arts. 2º e 3º;

Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, arts. 49, §§ 2º e 3º, e 225, inciso II;

Instrução Normativa RFB nº 2.004, de 2021, art. 2º, parágrafo único, inciso I.

038 A falta de escrituração do Livro de Registro de Inventário implica a desclassificação da escrita, ainda que o montante de estoque apurado no final do período de apuração esteja registrado no balanço patrimonial?

Sim, pois as pessoas jurídicas sujeitas à tributação com base no lucro real devem comprová-lo por meio da sua escrituração, na forma estabelecida pelas leis comerciais e fiscais.

Notas:

1) A lei fiscal determina que, além dos livros de contabilidade previstos em leis e regulamentos, as pessoas jurídicas devem possuir um livro de registro de inventário das matérias-primas, das mercadorias, dos produtos em fabricação, dos bens em

almoxarifado e dos produtos acabados existentes na época do balanço;

2) Nessas circunstâncias, estará a autoridade tributária autorizada a arbitrar o lucro da pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real, quando esta não mantiver a escrituração na forma das leis comerciais e fiscais;

3) A pessoa jurídica habilitada à opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido deverá manter livro de Registro de Inventário, no qual deverão constar registrados os estoques existentes no término do ano-calendário e, em boa guarda e ordem, enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, todos os livros de escrituração obrigatórios por legislação fiscal específica e os documentos e demais papéis que serviram de base para escrituração comercial e fiscal;

4) O imposto sobre a renda será exigido a cada trimestre, no decorrer do ano-calendário, com base nos critérios do lucro arbitrado, quando o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal.

Normativos: Lei nº 154, de 1947, art. 2º;

Lei nº 6.404, de 1976, art. 177;

Decreto-lei nº 1.598, de 1977, art. 8º, **caput**;

Lei nº 8.981, de 1995, art. 47;

Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º;

Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, arts. 225, inciso II, e 226; e

RIR/2018, arts. 275, 276, 600 e 603.

039 No encerramento do período de apuração, por quais valores devem constar, no livro de inventário, os estoques, quando o contribuinte não mantiver sistema de contabilidade de custo integrado e coordenado com o restante da escrituração?

Os estoques, nessa hipótese, devem constar, no livro de inventário, pelo valor obtido mediante avaliação, que deverá ser procedida da seguinte forma:

a) os estoques dos produtos acabados, em setenta por cento do maior preço de venda no período de apuração; e

b) os estoques de materiais em processamento, em oitenta por cento do valor dos produtos acabados, determinado na forma anterior, ou por uma vez e meia o maior custo das matérias-primas adquiridas no período de apuração.

Notas:

1) Como maior preço de venda no período, deve ser considerado o constante na nota fiscal - preço de venda - sem exclusão do ICMS (RIR/2018, art. 308, § 1º, e Parecer Normativo CST nº 14, de 1981);

2) Quanto ao valor a ser atribuído às mercadorias e matérias-primas existentes na data do balanço, ver item 3 do Parecer Normativo CST nº 5, de 1986.

3) Os estoques de produtos agrícolas, animais e extrativos poderão ser avaliados aos preços correntes de mercado, conforme as práticas usuais em cada tipo de atividade (RIR, art. 309).

Veja ainda: **Ausência de sistema de contabilidade de custo integrado e coordenado com o restante da escrituração:**

Pergunta 014 do capítulo VIII.

Normativos: **RIR/2018**, art. 308 e 309;

Decreto Lei nº 1.598, de 1977, art. 14, §§ 3º e 4º;

Instrução Normativa SRF nº 81, de 1986;

Parecer Normativo CST nº 14, de 1981;

Parecer No CST nº 5, de 1986.

Contabilização do ICMS

040 Como deverá proceder a pessoa jurídica para a contabilização do ICMS nas compras e nas vendas, evitando sua inclusão nos estoques?

Nas compras, o ICMS deverá ser registrado em conta do ativo circulante.

Nas vendas, o ICMS destacado constituirá parcela da conta redutora da receita bruta, como imposto incidente sobre vendas que é, para se chegar à receita líquida.

Em ambos os casos, a contrapartida deve guardar correspondência com os lançamentos no livro de Registro de Apuração do ICMS.

Procedendo-se aos registros na forma aqui descrita, os estoques estarão sempre escoimados do ICMS.

Como exemplos de contas (a nomenclatura adotada é meramente exemplificativa), poderão ser utilizadas:

1) Na aquisição de mercadorias, com crédito de ICMS a doze por cento:

"Compras"	880.000,00
"C/C ICMS"	120.000,00
a "Caixa"	1.000.000,00

2) Nas vendas, com destaque de ICMS a dezessete por cento:

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

"ICMS s/ vendas"	221.000,00
a "C/C ICMS"	221.000,00

3) Nos recolhimentos:

"C/C ICMS"	101.000,00
a "Caixa"	101.000,00

4) Ocorrendo saldo credor no Registro de Apuração do ICMS ao final do período de apuração, esse valor deverá estar registrado no balanço patrimonial da empresa, em conta do ativo circulante. Ocorrendo saldo devedor, esse valor deverá estar registrado em conta do passivo circulante.

Notas:

1) Lembrar que, na ausência de registro permanente de estoques, o valor a ser atribuído às mercadorias, quando da contagem física, será a importância pela qual elas foram adquiridas nas compras mais recentes, como já registradas na contabilidade, ou seja, livre do ICMS;

2) Igual procedimento deverá ser observado na apuração do custo da mercadoria vendida: compras e estoque final livres do ICMS.

Normativos: Instrução Normativa SRF nº 51, de 1978.

041 A contabilização do ICMS destacado nas notas fiscais de compras e de vendas, a cada operação, é obrigatória ou facultativa?

A pessoa jurídica está legalmente obrigada a excluir do custo de aquisição de mercadorias para revenda e de matérias-primas o montante do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestação de Serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação (ICMS) recuperável, destacado na nota fiscal.

Como consequência, deverá registrar no balanço patrimonial o estoque inventariado pelo seu valor líquido, isto é, livre de ICMS.

Por outro lado, o **RIR/2018** determina que, para obtenção da receita líquida de vendas deverá ser diminuído, da receita bruta, o ICMS incidente sobre as vendas.

Assim, verifica-se que a legislação fiscal exige o destaque do ICMS nas operações em que haja a sua incidência, entretanto, não instituiu norma contábil a ser obrigatoriamente seguida pelas pessoas jurídicas.

Nessa hipótese, há de ser admitido como válido o procedimento contábil adotado pela pessoa jurídica, desde que o resultado final não seja diferente daquele que se chegaria utilizando-se os critérios estabelecidos pela Instrução Normativa SRF nº 51, de 3 de novembro de 1978.

Notas:

Às repartições fiscais não cabe opinar sobre processos de contabilização, os quais são de livre escolha do contribuinte. Tais processos só estarão sujeitos à impugnação quando em desacordo com as normas e padrões de contabilidade geralmente aceitos ou que possam levar a um resultado diferente do legítimo.

Normativos: Parecer Normativo CST nº 347, de 1970;
Decreto-lei nº 1.598, de 1977, art. 12;
Instrução Normativa SRF nº 51, de 1978; e
RIR/2018, art. 208.

Inobservância do Regime de Competência (Postergação do Imposto)

042 Qualquer inobservância do regime de competência na escrituração da pessoa jurídica constituirá fundamento para lançamento por parte da autoridade fiscal?

Não. A inexatidão, no período de apuração, de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto se dela resultar:

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

Normativos: **RIR/2018**, art. 285;
Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 5º;

Parecer Normativo CST nº 57, de 1979, item 6; e

Parecer Normativo Cosit nº 2, de 1996, item 6.

043 Quando ocorre, em linhas gerais, a postergação do pagamento do imposto ou a redução indevida do lucro real?

A postergação do pagamento do imposto para período posterior àquele em que seria devido ocorre quando se protela, para períodos subsequentes, a escrituração de receita, rendimento ou reconhecimento de lucro, ou se antecipa a escrituração de custo, despesa ou encargo correspondente a períodos subsequentes.

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

Segundo a Súmula do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) nº 36, publicada no DOU de 22 de dezembro de 2009, de observância obrigatória pela Administração Pública Federal (Portaria MF nº 383, DOU de 14/07/2010), "A inobservância do limite legal de trinta por cento para compensação de prejuízos fiscais ou bases de cálculo negativas de CSLL, quando comprovado por sujeito passivo que o tributo que deixou de ser pago em razão dessas compensações o foi em período posterior, caracteriza postergação do pagamento do IRPJ ou da CSLL, o que implica excluir da exigência a parcela paga posteriormente".

Esclareça-se, portanto, que na situação prevista nessa Súmula, havendo o pagamento espontâneo, em período posterior, antes da lavratura do auto de infração, trata-se de caso de postergação de pagamento, e não de redução indevida do lucro real.

Normativos: Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, arts. 43, § único; 72, §§ 1º e 2º; 215, § 11; 227, § 23;

RIR/2018, arts. 285, § 2º; 348, §§ 1º e 2º; 483, § 2º; 592, § 5º; 994, § 4º; 997, § 5º.

044 Em que outros casos a inobservância do regime de competência na escrituração da pessoa jurídica constituirá fundamento para lançamento por parte da autoridade fiscal?

Normalmente, o registro antecipado de receita, rendimento ou reconhecimento de lucro, ou a contabilização posterior de custo ou dedução não provocam prejuízo para o Fisco, quando então tais eventos não ocasionam efetivação de lançamento (caso a

alíquota do imposto e do adicional seja a mesma nos dois exercícios). Configuram, nessas situações, meras inexatidões contábeis, sem efeitos tributários.

Esses fatos, porém, adquirem relevância fiscal quando o contribuinte objetiva, antecipando a receita, criar lucro necessário ao aproveitamento de prejuízo fiscal, cujo direito à compensação caducaria se obedecido o regime de competência, consoante as regras vigentes até 31 de dezembro de 1994; ou, a partir de 1º de janeiro de 1995, quando o contribuinte procura aumentar o lucro visando à compensação de valor maior do que o limite de 30% (trinta por cento), previsto para a compensação de prejuízos fiscais, na forma da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações promovidas pela Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, artigo 15.

Normativos: Decreto-lei nº 1.598, de 1977, art. 64;

Lei nº 8.981, de 1995, art. 42;

Lei nº 9.065, de 1995, art. 15;

Lei nº 9.249, de 1995, art. 6º;

Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, arts. 64 e 203; e

RIR/2018, arts. 579 e 580.

045 Como deverá ser regularizada, na apuração do lucro real, a inobservância do regime de competência, quando o procedimento partir da autoridade fiscal?

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

Assim, na hipótese de inobservância do regime de competência na escrituração, a regularização do lucro real do período de apuração da contabilização implica, de modo obrigatório, retificação do lucro real do período competente, a fim de que o regime prescrito na lei seja observado em ambos os períodos de apuração, ou seja, quando a autoridade fiscal se deparar com uma inexatidão quanto ao período de reconhecimento de receita ou de apropriação de custo ou despesa deverá excluir a receita do lucro líquido correspondente ao período de apuração indevido e adicioná-la ao lucro líquido do período competente; em sentido contrário, deverá adicionar o custo ou a despesa ao lucro líquido do período de apuração indevido e excluir tal custo ou despesa do lucro líquido do período de competência.

Ressalte-se que, para efeito da determinação do lucro real com vistas a ser caracterizada a postergação, nos termos do artigo 34 da Instrução Normativa SRF nº 11, de 21 de fevereiro de 1996, as exclusões do lucro líquido em anos-calendário subsequentes àquele em que deveria ter sido procedido o ajuste não poderão produzir efeito diverso do que seria obtido se realizadas na data prevista.

Normativos: **RIR/2018**, art. 258, § 2º;

Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 4º;

Instrução Normativa SRF nº 11, de 1996, art. 34; e

Parecer Normativo Cosit nº 2, de 1996.

046 Após a recomposição do lucro real (inobservância do regime de competência), como deverá proceder a autoridade fiscal quanto a eventuais diferenças verificadas na apuração do resultado da pessoa jurídica?

Depois de recompor o lucro real dos dois períodos de apuração envolvidos, se a autoridade fiscal verificar que o lucro real do período mais antigo, obtido após a retificação, é menor que o anteriormente apurado pelo contribuinte, nada há a fazer se a pessoa jurídica houver declarado imposto maior que o realmente devido.

Em caso contrário, a diferença entre o retificado e o anteriormente apurado, por ter gerado postergação de pagamento do imposto, enseja que a autoridade fiscal efetue o lançamento no período em que tenha havido indevida redução do lucro real, constituindo o crédito tributário pelo valor líquido, isto é, depois de compensado o imposto se este já tiver sido lançado em período posterior.

Nesta hipótese, ainda que já recolhido o imposto postergado, indevidamente lançado em período posterior, serão cobrados multa e juros de mora, e correção monetária quando for o caso (períodos de apuração encerrados até 31/12/1995), calculados sobre seu montante e cobrados, se já não espontaneamente pagos ou lançados, mediante auto de infração.

Normativos: Parecer Normativo CST nº 57, de 1979, item 7.

047 Quais os procedimentos a serem seguidos para se apurar, com exatidão, o valor considerado como imposto postergado e as diferenças entre os valores pagos e os devidos?

Os comandos normativos são no sentido de que seja ajustado o lucro líquido para determinação do lucro real, não se tratando, portanto, de simplesmente ajustar o lucro real, mas que este resulte ajustado quando considerados os efeitos das exclusões e adições procedidas no lucro líquido do exercício, devendo-se observar os seguintes procedimentos:

a) tratando-se de receita, rendimento ou lucro postecipado: 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 ocorrido a dedução e excluí-lo do lucro líquido do período de competência;

c) apurar o lucro real correto, correspondente ao período-base 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-base 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-base subsequentes, até o período-base de término da postergação;

e) deduzir, do lucro líquido de cada período-base subsequente, inclusive o de término da postergação, o valor correspondente à correção monetária, quando for o caso (períodos de apuração encerrados até 31/12/1995), dos valores mencionados na alínea "d" anterior;

f) apurar o lucro real e a base de cálculo da contribuição social corretos, correspondentes a cada período-base, inclusive o de término da postergação, considerando os efeitos de todos os ajustes procedidos, inclusive o da correção monetária, quando for o caso (períodos de apuração encerrados até 31/12/1995); e

g) apurar as diferenças entre os valores pagos e devidos, correspondentes ao imposto de renda e à contribuição social sobre o lucro líquido.

Nota:

Caso o contribuinte já tenha efetuado, espontaneamente, em período posterior, o pagamento dos valores do imposto ou da contribuição social postergados, esse fato deve ser considerado no momento do lançamento de ofício, devendo a autoridade fiscal, em relação às parcelas que já houverem sido pagas, exigir, exclusivamente, os acréscimos relativos a juros e multa, caso o contribuinte não os tenha pago.

Normativos: Decreto-lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, §§ 4º a 7º;

Parecer Normativo Cosit nº 2, de 1996, subitens 5.3 e 6.2;

Lei nº 9.316, de 1996, art. 1º; e

RIR/2018, art. 285; 994, **caput**, § 4º, e 997, **caput**, §5º.

048 Quando se considera ocorrida a hipótese de postergação de pagamento de imposto?

Considera-se postergada a parcela de imposto ou de contribuição social relativa a determinado período de apuração, quando efetiva e espontaneamente paga em período posterior àquele em que seria devido.

Nos casos em que, nos períodos subsequentes ao de início do prazo da postergação e até o de término deste, a pessoa jurídica não houver apurado imposto e contribuição social devidos, em virtude de prejuízo fiscal ou de base de cálculo negativa da contribuição social sobre o lucro líquido, o lançamento deverá ser efetuado para exigir todo o imposto e contribuição social apurados no período inicial, com os respectivos encargos legais, tendo em vista que, segundo a legislação de regência, as perdas posteriores não podem compensar ganhos anteriores.

Normativo: Parecer Normativo Cosit nº 2, de 1996, subitem 6.1 e item 9.

049 Como o contribuinte deverá proceder para regularizar, na escrituração, falhas decorrentes da inobservância do regime de competência que resultarem em diferença de imposto a pagar?

Na hipótese de inexatidão quanto ao período de apuração de reconhecimento de receita ou de apropriação de custo ou despesa, caso haja diferença de imposto a pagar e o contribuinte queira corrigir e regularizar espontaneamente a falta cometida, deverá considerar a hipótese como de postergação de imposto e aplicar todos os procedimentos previstos para o caso, como são adotados pela autoridade fiscal.

Consoante o subitem 5.2 do Parecer Normativo Cosit nº 2, de 1996, aplicam-se, tanto ao contribuinte como ao fisco, os comandos relativos à inexatidão quanto ao período de reconhecimento de receita ou de apropriação de custo ou despesa, como previsto no § 2º do artigo 258 do **RIR/2018**.

Isto é, quando o contribuinte se deparar com uma inexatidão quanto ao período de reconhecimento de receita ou de apropriação de custo ou despesa deverá excluir a receita do lucro líquido correspondente ao período de apuração indevido e adicioná-la ao lucro líquido do período competente; em sentido contrário, deverá adicionar o custo ou despesa ao lucro líquido do período de apuração indevido e excluí-lo do lucro líquido do período de competência.

Ressalte-se que somente se configurará a hipótese de postergação do pagamento se a parcela da diferença apurada a este título, do imposto ou contribuição social relativa a determinado período de apuração, for efetiva e espontaneamente paga, com os respectivos acréscimos legais (multa e juros de mora pelo prazo da postergação, e correção monetária, nos períodos em que esta era cabível), antes de qualquer procedimento de ofício contra o contribuinte.

Normativos: **RIR/2018**, art. 258, § 2º; e

Parecer Normativo Cosit nº 2, de 1996, subitens 5.2 e 6.1.

050 Como o contribuinte poderá proceder para regularizar, na escrituração, falhas decorrentes da inobservância do regime de competência, quando não resultarem em diferença de imposto a pagar?

Desde que não ocorra postergação de pagamento de tributo para período posterior em relação ao qual seria devido ou redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração, serão admitidas a retificação, a complementação ou a simples feitura de lançamento de deduções, cujo valor, se dedutível ou tributável, afetará a determinação do lucro real do período em que se justifique a regularização.

Nesse caso, contabilmente, será dado tratamento de ajustes de exercícios (períodos) anteriores.

Normativo: Lei nº 6.404, de 1976, art. 186, § 1º.

051 O que se deve considerar como ajustes de exercícios (períodos) anteriores?

Como ajustes de exercícios (períodos) anteriores serão consideradas apenas as regularizações decorrentes de efeitos de mudança de critério contábil, ou de retificação de erro imputável a determinado período anterior, e que não possam ser atribuídas a fatos subsequentes.

Normativo: Lei 6.404, de 1976, art. 186, § 1º.

052 Como a pessoa jurídica deverá proceder, no período em que foi efetuado o ajuste, com relação às parcelas regularizadas decorrentes da inobservância do regime de competência, quando a legislação comercial determinar que a retificação seja considerada como ajustes de exercícios (períodos) anteriores?

A regularização, como ajustes de exercícios (períodos) anteriores, não provoca qualquer reflexo no resultado do período em que for efetuada sua escrituração (não afeta o lucro líquido do período de apuração em curso).

Se, em decorrência da imputação a período de apuração anterior, resultar a apuração de saldo de imposto a pagar, ou inexistindo diferença de saldo de imposto a pagar, as parcelas regularizadas já terão sido consideradas na apuração do lucro real daqueles períodos e, consequentemente, não poderão influenciar a apuração do lucro real no exercício em que forem efetuados os lançamentos contábeis de regularização.

Entretanto, no caso em que não ocorra postergação de pagamento do imposto para período posterior aquele em que seria devido, ou redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração, e o contribuinte optar por efetuar a sua regularização em período posterior, contabilmente deve ser dado tratamento de ajuste de exercícios (períodos) anteriores.

No aspecto fiscal, caso se trate de parcela correspondente a despesa dedutível ou receita tributável, para produzir efeito na determinação do lucro real, ela pode ser excluída ou deve ser adicionada ao lucro líquido do período de apuração respectivo, ou seja, aquele a que efetivamente se refere a despesa ou a receita.

053 Por que a regularização, como ajustes de exercícios (períodos) anteriores, não provoca reflexo no resultado do período em que ocorre a sua escrituração?

Porque não sendo de competência do período de escrituração em que ocorre a regularização, a despesa ou a receita não afeta o lucro líquido apurado no período de apuração.

A Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, estabelece que “como ajustes de exercícios anteriores serão considerados apenas os decorrentes de efeitos da mudança de critério contábil, ou da retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, e que não possam ser atribuídos a fatos subsequentes”.

O ajuste lançado contra uma conta patrimonial de ativo ou passivo, mesmo que indicando a fonte da despesa ou da receita objeto da regularização, deverá ter como contrapartida a conta de lucros ou prejuízos acumulados.

Normativo: Lei nº 6.404, de 1976, art. 186, § 1º.

Capítulo VIII - Lucro Operacional

001 O que constitui lucro operacional?

Será considerado como lucro operacional o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica.

A escrituração do contribuinte cujas atividades compreendam a venda de bens ou serviços deve discriminar o lucro bruto, as despesas operacionais e os demais resultados operacionais.

Normativos: **RIR/2018**, art. 289;

Lei nº 6.404, de 1976, art. 187, **caput**, inciso IV; e

Decreto-lei nº 1.598, de 1977, art. 11, **caput**, § 1º.

002 O que se considera lucro bruto?

Será classificado como lucro bruto o resultado da atividade de venda de bens ou serviços que constitua objeto da pessoa jurídica.

O lucro bruto corresponde à diferença entre a receita líquida das vendas e serviços e o custo dos bens e serviços vendidos.

Nota:

A escrituração do contribuinte, cujas atividades compreendam a venda de bens e serviços, deve discriminar, entre outros elementos, o lucro bruto.

Normativos: Decreto-lei nº 1.598, de 1977, art. 11, §§ 1º e 2º;

Lei nº 6.404, de 1976, art. 187, **caput**, inciso II; e

RIR/2018, art. 290.

Receita Bruta e Receita Líquida

003 O que se entende por receita bruta?

A receita bruta compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço da prestação de serviços em geral, o resultado auferido nas operações de conta alheia e as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos itens anteriores.

Na receita bruta não se incluem os tributos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante pelo vendedor dos bens ou pelo prestador dos serviços na condição de mero depositário.

Na receita bruta incluem-se os tributos sobre ela incidentes e os valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do **caput** do artigo 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, observadas as não inclusões acima citadas.

O imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) integra a receita bruta e é considerado parcela redutora para fins de apuração da receita líquida.

Nota:

Deve ser adicionado à receita bruta, para cálculo da receita líquida, o crédito-prêmio de IPI decorrente da exportação incentivada - Befiex.

Normativos: **RIR/2018**, art. 208;

Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12;

Lei nº 12.973, de 2014, art. 2º;

Lei nº 9.363, de 1996, art. 3º;

Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 26, §§ 2º e 3º;

Instrução Normativa SRF nº 51, de 1978, item 5; e

Ato Declaratório Normativo CST nº 19, de 1981.

004 O que vem a ser receita líquida?

Receita líquida é a receita bruta diminuída:

a) das devoluções e vendas canceladas;

b) dos descontos concedidos incondicionalmente;

c) dos tributos sobre ela incidentes; e

d) dos valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do **caput** do artigo 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, das operações vinculadas à receita bruta.

Normativos: **RIR/2018**, art. 208, §1º;

Decreto-lei nº 1.598, de 1977, art. 12, §1º;

Lei nº 12.973, de 2014, art. 2º.

005 Qual o conceito de vendas canceladas?

Vendas canceladas correspondem à anulação de valores registrados como receita bruta de vendas e serviços.

Eventuais perdas ou ganhos decorrentes de cancelamento de vendas ou de rescisão contratual não devem afetar a receita líquida de vendas e serviços, mas ser computados nos resultados operacionais.

Nota:

As perdas serão consideradas como despesas operacionais e os ganhos, como outras receitas operacionais.

Normativos: Decreto-lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 1º, inciso I;

Instrução Normativa SRF nº 51, de 1978, subitem 4.1;

Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 26, § 1º, inciso I; e

RIR/2018, art. 208, § 1º, inciso I.

006 O que são descontos incondicionais?

Somente são consideradas, como descontos incondicionais as parcelas redutoras do preço de vendas, quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem, para sua concessão, de evento posterior à emissão desses documentos.

Nota:

Ver Solução de Consulta Cosit nº 34, de 2013.

Normativo: Instrução Normativa SRF nº 51, de 1978, subitem 4.2.

007 Quais são os impostos incidentes sobre as vendas?

Reputam-se incidentes sobre as vendas os impostos que guardam proporcionalidade com o preço da venda efetuada ou do serviço prestado, mesmo que o respectivo montante integre a base de cálculo, tais como o ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações), o ISS (Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza), o IE (Imposto sobre Exportação) etc.

Incluem-se também como incidentes sobre vendas:

a) a Cofins - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social, inclusive nas vendas de produtos sujeitos à incidência monofásica da contribuição;

b) a contribuição para o PIS/Pasep, inclusive nas vendas de produtos sujeitos à incidência monofásica da contribuição;

c) a Cide-Combustíveis; e

d) as taxas que guardem proporcionalidade com o preço de venda.

Notas:

1) Como incidentes sobre as vendas, não se incluem o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de

Comunicação (ICMS) pago na condição de contribuinte substituto e a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins pagos na condição de contribuinte substituto na venda de cigarros e veículos;

2) Igualmente não se incluem a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins calculadas sobre receitas que não integram a receita bruta de vendas;

3) O valor a ser considerado a título de ICMS corresponde ao resultado da aplicação das alíquotas sobre as receitas de vendas sujeitas a esse imposto, e não ao montante recolhido durante o respectivo período de apuração pela pessoa jurídica.

Normativos: Instrução Normativa SRF nº 51, de 1978; e

Parecer Normativo CST nº 77, de 1986, subitem 6.2 e 7.1.

Custo

008 O que integra o custo de aquisição e o de produção dos bens ou serviços?

O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreende os gastos de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos não recuperáveis devidos na aquisição ou na importação.

O custo da produção dos bens ou serviços vendidos compreende, obrigatoriamente:

a) o custo de aquisição de matérias-primas e de 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

e) os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção.

Notas:

1) Os gastos com desembaraço aduaneiro integram o custo de aquisição;

2) Não integram o custo de aquisição ou de produção os impostos recuperáveis mediante créditos na escrita fiscal;

3) A aquisição de bens de consumo eventual, cujo valor não exceda a 5% (cinco por cento) do custo total dos produtos vendidos no período de apuração anterior, poderá ser registrada diretamente como custo;

4) O disposto nas alíneas “c”, “d” e “e” acima não alcança os encargos de depreciação, amortização e exaustão gerados por bem objeto de arrendamento mercantil, na pessoa jurídica arrendatária. Nesse caso, a pessoa jurídica deverá proceder ao ajuste no lucro líquido para fins de apuração do lucro real, no período de apuração em que o encargo de depreciação, amortização ou exaustão for apropriado como custo de produção;

5) O disposto no item anterior também se aplica aos contratos não tipificados como arrendamento mercantil que contenham elementos contabilizados como arrendamento mercantil por força de normas contábeis e da legislação comercial;

6) O custo será integrado pelo valor: (i) das quebras e das perdas razoáveis, de acordo com a natureza do bem e da atividade, ocorridas na fabricação, no transporte e no manuseio; e (ii) das quebras ou das perdas de estoque por deterioração, obsolescência ou ocorrência de riscos não cobertos por seguros desde que comprovadas: (a) por laudo ou certificado de autoridade sanitária ou de segurança, que especifique e identifique as quantidades destruídas ou inutilizadas e as razões da providência; (b) por certificado de autoridade competente, nas hipóteses de incêndios, inundações ou outros eventos semelhantes; e (c) por meio de laudo de autoridade fiscal chamada a certificar a destruição de bens obsoletos, invendáveis ou danificados, quando não houver valor residual apurável.

Normativos: Lei nº 4.506, de 1964, art. 46;

Decreto-lei nº 1.598, de 1977, arts. 13 e 14;

Lei nº 12.973, de 2014, art. 49, **caput**, inciso II; e

RIR/2018, arts. 301 a 303.

009 A aquisição de bens de consumo eventual poderá ser considerada como custo? O que se considera como bem de consumo eventual?

Sim. A aquisição de bens de consumo eventual, cujo valor não exceda a cinco por cento do custo total dos produtos vendidos no período de apuração anterior, poderá ser registrada diretamente como custo.

Considera-se como bem de consumo eventual aquele bem aplicável nas atividades industriais ou no setor de prestação de serviços ocasionalmente, sem regularidade.

A simples intermitência de uso do bem não configura consumo eventual, visto que a previsibilidade de uso, a regularidade de emprego ou a frequência de consumo do material constituem fatores que se incompatibilizam com a noção de eventualidade.

Normativos: **RIR/2018**, art. 302, §1º;

Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art.13, §§ 1º e 2º; e

Parecer Normativo CST nº 70, de 1979.

010 Qual o tratamento a ser adotado com relação às quebras e perdas?

O custo será integrado pelo valor:

I - das quebras e das perdas razoáveis, de acordo com a natureza do bem e da atividade, ocorridas na fabricação, no transporte e no manuseio; e

II - das quebras ou das perdas de estoque por deterioração, obsolescência ou ocorrência de riscos não cobertos por seguros, desde que comprovadas:

a) por laudo ou certificado de autoridade sanitária ou de segurança, que especifique e identifique as quantidades destruídas ou inutilizadas e as razões da providência;

b) por certificado de autoridade competente, nas hipóteses de incêndios, inundações ou outros eventos semelhantes; e

c) por meio de laudo de autoridade fiscal chamada a certificar a destruição de bens obsoletos, invendáveis ou danificados, quando não houver valor residual apurável.

Nota:

Entende-se por razoável aquilo que está conforme a razão, com a prática corrente, comedido, sendo admissível a adoção de uma média, levantada entre empresas que operam no mesmo ramo;

Normativos: **RIR/2018**, art. 303; e

Lei nº 4.506, de 1964, art. 46, incisos V e VI.

011 Quando a pessoa jurídica deverá fazer o levantamento e a avaliação dos seus estoques?

A pessoa jurídica deverá promover o levantamento e a avaliação dos seus estoques ao final de cada período de apuração do imposto sobre a renda.

Assim, tendo em vista as disposições contidas na Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que preveem a apuração do lucro real, base de cálculo do imposto de renda, por períodos trimestrais ou, por opção, em 31 de dezembro na hipótese de recolhimentos mensais com base na estimativa, conclui-se que a pessoa jurídica estará obrigada a promover o levantamento e a avaliação dos seus estoques com a seguinte periodicidade:

a) apuração trimestral: o levantamento e a avaliação de estoques deverão ser realizados em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro do ano-calendário;

b) apuração anual: o levantamento e a avaliação de estoques deverão ser efetuados em 31 de dezembro do ano-calendário.

Notas:

1) A escrituração do livro de inventário deverá obedecer à mesma periodicidade do levantamento físico dos estoques, sendo que a data-limite para sua legalização, em cada período, é aquela prevista para o pagamento do imposto do mesmo período;

2) No livro de inventário, deverão ser arrolados, com especificações que facilitem a sua identificação, as mercadorias, os produtos manufaturados, as matérias-primas, os produtos em fabricação e os

bens em almoxarifado existentes na data do balanço patrimonial levantado ao fim de cada período de apuração;

3) Na hipótese de suspensão ou redução do pagamento mensal, para fins de recolhimento com base na estimativa, a pessoa jurídica deverá promover o levantamento e a avaliação de seus estoques, segundo a legislação específica, ao final de cada período de apuração, vale dizer, aquele compreendido entre 1º de janeiro ou o dia de início de atividade e o último dia do mês a que se referir o balanço ou balancete, dispensada a escrituração do livro "Registro de Inventário";

4) A pessoa jurídica que tiver registro permanente de estoques, integrado e coordenado com a contabilidade, estará obrigada a ajustar os saldos contábeis pelo confronto com a contagem física somente ao final do ano-calendário ou no encerramento do período de apuração, nos casos de incorporação, fusão, cisão ou encerramento de atividade; e

5)A pessoa jurídica habilitada à opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido deverá manter livro Registro de Inventário, no qual deverão constar registrados os estoques existentes no término do ano-calendário.

Normativos: Lei nº 154, de 1947, art. 2º, § 2º;

Lei nº 9.430, de 1996, arts. 1º e 2º;

Instrução Normativa nº 1.700, de 2017, arts. 47, 49, §§ 2º e 3º, 225, inciso II; e

RIR/2018, arts. 276 e 304.

012 Como se determina o custo dos bens para apuração dos resultados e avaliação dos estoques?

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.

O valor dos bens existentes no encerramento do período de apuração poderá ser o custo médio ou o dos bens adquiridos ou produzidos mais recentemente. Admite-se, ainda, a avaliação com base no preço de venda, subtraída a margem de lucro.

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.

Normativos: **RIR/2018**, arts. 301, 306, § 1º, e 307;

Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art.14, §§ 1º e 2º; e

Lei nº 8.541, de 1992, art. 55.

013 O que se considera sistema de contabilidade de custo integrado e coordenado com o restante da escrituração?

Considera-se sistema de contabilidade de custo integrado e coordenado com o restante da escrituração aquele:

a) apoiado em valores originados da escrituração (matéria-prima, mão-de-obra direta, custos gerais de fabricação);

b) que permite a determinação contábil, ao fim de cada mês, do valor dos estoques de matérias-primas e outros materiais, produtos em elaboração e produtos acabados;

c) apoiado em livros auxiliares, fichas, folhas contínuas, ou mapas de apropriação ou rateio, tidos em boa guarda e de registros coincidentes com aqueles constantes da escrituração principal; e

d) que permita avaliar os estoques existentes na data de encerramento do período de apropriação de resultados de acordo com os custos efetivamente incorridos.

Normativo: **RIR/2018**, art. 306, § 2º.

014 Na ausência de sistema de contabilidade de custo integrado e coordenado com o restante da escrituração, como o contribuinte deverá proceder para apurar o custo?

Se a escrituração do contribuinte 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:

a) os de materiais em processamento, por uma vez e meia o maior custo das matérias-primas adquiridas no período de apuração, ou em 80% (oitenta por cento) do valor dos produtos acabados, determinado de acordo com a alínea ("b") seguinte;

b) os de produtos acabados, em 70% (setenta por cento) do maior preço de venda no período de apuração.

Para aplicação do disposto na alínea "b", o valor dos produtos acabados deverá ser determinado tomando por base o preço de venda, sem exclusão de qualquer parcela a título de Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação - ICMS.

O disposto na solução desta pergunta deverá ser reconhecido na escrituração comercial.

Notas:

1) Os estoques de produtos agrícolas, animais e extrativos poderão ser avaliados pelos preços correntes de mercado, conforme as práticas usuais em cada tipo de atividade. Essa faculdade é aplicável aos produtores, comerciantes e industriais que lidam com esses produtos (Parecer Normativo CST nº 5, de 1986, subitem 3.3.1.2);

2) A partir de 16 de março de 2017, o ganho e a perda decorrentes da atualização do valor dos estoques de produtos agrícolas, animais e extrativos destinados à venda, tanto em virtude do registro no estoque de crias nascidas no período de apuração, como pela avaliação do estoque a valor justo, obedecerão ao disposto nos artigos 97, 98, 102 e 103 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017.

Veja ainda:	**Avaliação de estoques sem custo integrado**: Pergunta 039 do Capítulo VII.

Normativos:	Decreto-lei nº 1.598, de 1977, art. 14, §§ 3º e 4º; Parecer Normativo CST nº 5, de 1986, subitem 3.3.1.2; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, arts. 97, 98, 102, 103 e 262; e **RIR/2018**, arts. 308 e 309.

015 O maior preço de venda no período de apuração para avaliação dos estoques de produtos acabados e em fabricação, na ausência de sistema de contabilidade de custo integrado e coordenado com o restante da escrituração, deverá ser tomado excluindo-se a parcela do ICMS?

Não. Tratando-se de avaliação que tenha por base o preço de venda, e considerando-se que o próprio imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) integra a base de cálculo desse imposto, constituindo seu destaque mera indicação para fins de controle, o valor dos produtos acabados e em fabricação deverá ser determinado tomando por base o maior preço de venda no período de apuração, sem exclusão de qualquer parcela a título de ICMS.

Normativos:	RIR/2018, art. 308, inciso II e § 1º; Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, arts. 12, §§ 4º e 5º; Lei nº 12.973, de 2014, arts. 2º; e 14, § 3º; e Parecer Normativo CST nº 14, de 1981, subitem 4.2.1.

016 Admitem-se ajustes na avaliação de estoques e a constituição de provisão ao valor de mercado?

Não. Na avaliação dos estoques não serão admitidas:

a) reduções globais de valores inventariados, nem formação de reservas ou provisões em decorrência de sua desvalorização;

b) deduções de valor por depreciações estimadas ou por meio de provisões para oscilações de preços;

c) manutenção de estoques básicos ou normais a preços constantes ou nominais; e

d) despesa com provisão, por meio de ajuste ao valor de mercado, se este for menor, do custo de aquisição ou produção dos bens existentes na data do balanço.

Caso seja necessária a constituição de provisão para ajuste dos estoques ao valor de mercado, quando este for menor, para atendimento aos Princípios Fundamentais de Contabilidade e disposições do inciso II do art. 183 da Lei nº 6.404, de 1976, essa provisão não será dedutível para fins de apuração do lucro real.

Veja ainda:	**Avaliação a Valor Justo** Perguntas nº 143 e 144

Normativos:	**RIR/2018**, art. 310; Decreto-lei nº 1.598, de 1977, art. 14, § 5º; Lei nº 154, de 1947, art. 2º, § 5º; Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, **caput**, inciso I; e Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 70, inciso II.

Despesas Operacionais

017 Qual o conceito de despesas operacionais?

São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, entendendo-se como necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa. As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

São indedutíveis na apuração do resultado ajustado as despesas desnecessárias às operações da empresa.

Nota:

O disposto nesta resposta aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, independentemente da designação que tiverem.

Normativos: Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, **caput,** §§ 1º e 2º;

Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, arts. 68 e 69; e

RIR/2018, art. 311.

018 As aquisições de bens de pequeno valor podem ser consideradas como despesas operacionais?

Sim. Poderá ser deduzido, como despesa operacional, o custo de aquisição de bens do ativo não circulante imobilizado e intangível cujo prazo de vida útil não seja superior a um ano ou de valor unitário não superior a R$ 1.200,00 (mil e duzentos reais), desde que, nessa última hipótese, atinja a utilidade funcional individualmente (não empregados em conjunto).

Exceto disposições especiais, o custo dos bens adquiridos ou das melhorias realizadas, cuja vida útil ultrapasse o período de um ano, deverá ser ativado para ser depreciado ou amortizado.

Nota:

Sobre bens em conjunto, vide os Pareceres Normativos CST nº 100, de 1978, e nº 20, de 1980.

Normativos: RIR/2018, art. 313; §§ 1º a 3º; Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art.15; e

Lei nº 12.973, de 2014, art. 2º.

019 Podem ser consideradas, como custo ou despesa operacional, as aquisições, por empresas que exploram serviços de hotelaria, restaurantes e similares, de guarnições de cama, mesa e banho, e louças?

Sim. Poderá ser computado, como custo ou despesa operacional, o valor da aquisição de guarnições de cama, mesa e banho, e louça, utilizadas por empresas que exploram serviços de hotelaria, restaurantes e atividades similares.

Normativo: Instrução Normativa SRF nº 122, de 1989.

020 Podem ser consideradas, como custo de produção da indústria calçadista, as aquisições de formas para calçados e de facas e matrizes (moldes), estas últimas utilizadas para confecção de partes de calçados?

Sim. É admitido, como integrante do custo de produção da indústria calçadista o valor de aquisição de formas para calçados e o de facas e matrizes (moldes), estas últimas utilizadas para confecção de partes de calçados.

Normativos: Decreto-lei nº 1.598, de 1977, art. 13, § 1º;

Instrução Normativa SRF nº 104, de 1987; e

RIR/2018, art. 302.

021 Quais são as despesas operacionais dedutíveis na determinação do lucro real?

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

São necessárias as despesas pagas ou incorridas para realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

Excluem-se desse conceito os dispêndios representativos de inversões ou aplicações de capital e aqueles expressamente vedados pela legislação fiscal.

Essas despesas operacionais devem, ainda, estar devidamente suportadas por documentos hábeis e idôneos a comprovarem a sua natureza, a identidade do beneficiário, a quantidade, o valor da operação etc.

Normativos: RIR/2018, arts. 311, 967;

Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, §§ 1º e 2º;

Decreto-Lei º 1.598, de 1977, art. 9º, §1º;

Lei nº 9.249, de 1995, art. 13;

Lei nº 12.973, de 2014, art. 9º;

Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 68 e

Parecer Normativo CST nº 58, de 1977, subitem 4.1.

022 Com relação às despesas, quais os documentos necessários à sua comprovação?

As despesas cujos pagamentos sejam efetuados a pessoa jurídica deverão ser comprovadas, no âmbito da legislação do imposto sobre a renda, por Nota ou Cupom Fiscal emitidos pelo equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF), observados os seguintes requisitos em relação à pessoa jurídica compradora:

a) identificação da pessoa mediante indicação do respectivo número de inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ);

b) descrição dos bens ou serviços objeto da operação, ainda que de forma resumida ou por códigos; e

c) a data e o valor da operação.

Qualquer outro meio de emissão de nota fiscal, inclusive o manual, somente poderá ser utilizado com autorização específica da unidade da Secretaria de Estado da Fazenda, com jurisdição sobre o domicílio fiscal da pessoa jurídica interessada.

Notas:

1) A Lei nº 9.430, de 1996, prevê, em seu artigo 82, além das demais hipóteses de inidoneidade de documentos previstas na legislação, que não produzirá efeitos tributários em favor de terceiros interessados o documento emitido por pessoa jurídica cuja inscrição no CNPJ tenha sido considerada ou declarada inapta.

2) Na hipótese do item anterior, a dedutibilidade será admitida quando o adquirente de bens, direitos e mercadorias ou o tomador de serviços comprovar a efetivação do pagamento do preço respectivo e o

recebimento dos bens, direitos e mercadorias ou a utilização dos serviços.

3) As deduções ficam sujeitas à comprovação ou à justificação, a juízo da autoridade lançadora. As deduções glosadas por falta de comprovação ou de justificação não poderão ser restabelecidas depois que o ato se tornar irrecorrível na esfera administrativa. (**RIR/2018**, art. 66, **caput**, § 2º)

Normativos: Decreto-lei nº 5.844, de 1943, art. 11, §§ 3º e 5º;

Lei nº 9.430, de 1996, art. 82;

Lei nº 9.532, de 1997, art. 61, §§ 1º e 2º; e

RIR/2018, arts. 66, **caput**, § 2º e 282, §§ 1º e 2º.

023 Quais as despesas operacionais que a legislação fiscal considera indedutíveis para fins de apuração do lucro real?

São vedadas as deduções das seguintes despesas operacionais, para efeito de apuração do lucro real, independentemente do disposto no artigo 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:

a) de qualquer provisão, exceto as constituídas para o pagamento de: férias de empregados; décimo terceiro salário de empregados; provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, das entidades de previdência privada e das operadoras de planos de assistência à saúde, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável; e para perdas de estoques de livros, de que tratam os artigos 8º e 9º da Lei nº 10.753, de 30 de outubro de 2003, com a redação do artigo 85 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

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

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

d) das despesas com alimentação de sócios, acionistas e administradores;

e) das contribuições não compulsórias, exceto as destinadas a custear seguros e planos de saúde e benefícios complementares assemelhados aos da Previdência Social, instituídos em favor de empregados e dirigentes da pessoa jurídica;

f) de doações em geral, exceto aquelas cuja dedutibilidade esteja expressamente autorizada pela legislação;

g) das despesas com brindes; e

f) de despesas de depreciação, amortização e exaustão geradas por bem objeto de arrendamento mercantil pela arrendatária, na hipótese em que esta reconheça contabilmente o encargo.

Notas:

1) A Lei nº 9.430, de 1996, artigos 9º e 14, revogou a possibilidade de dedução do valor da provisão constituída para créditos de liquidação duvidosa, passando a ser dedutíveis as efetivas perdas no recebimento dos créditos decorrentes da atividade da pessoa jurídica, observadas as condições previstas naqueles dispositivos;

2) A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) não mais é considerada como despesa dedutível, para fins da apuração do lucro real, devendo o respectivo valor ser adicionado ao lucro líquido (Lei nº 9.316, de 1996, artigo 1º);

3) Somente serão admitidas como dedutíveis as despesas com alimentação quando esta for fornecida pela pessoa jurídica, indistintamente, a todos os seus empregados;

4) As despesas computadas no lucro líquido e consideradas indedutíveis pela lei fiscal deverão ser adicionadas para fins de apuração do lucro real do respectivo período de apuração; e

5) Sobre o conceito de bem intrinsecamente relacionado com a produção ou comercialização dos bens e serviços, vide parágrafo único do artigo 25 da Instrução Normativa SRF nº 11, de 21 de fevereiro de 1996.

Normativos: Lei nº 4.506, de 1964, art. 47;

Lei nº 9.249, de 1995, art. 13;

Lei nº 9.316, de 1996, art. 1º;

Lei nº 9.430, de 1996, arts. 9º e 14;

Instrução Normativa SRF nº 11, de 1996, arts. 25 a 28;

Lei nº 10.753, de 2003, arts. 8º e 9º;

Lei nº 10.833, de 2003, art. 85;

Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, arts. 70 e 83; e

RIR/2018, art. 260.

024 Quando não é admitido o direito de registrar o custo de aquisição de bens do ativo imobilizado como despesas operacionais, mesmo que individualmente situados dentro do limite de valor estabelecido para cada ano-calendário?

Quando as atividades constitutivas do objeto da pessoa jurídica exigirem o emprego simultâneo de uma certa quantidade de bens que, embora individualmente cumpram a utilidade funcional, somente atingem o objetivo da atividade explorada em razão da pluralidade de seu uso.

Incluem-se nessa hipótese, por exemplo: carrinhos de supermercado; cadeiras ou poltronas de empresas de diversões públicas empregadas em cinema ou teatro; botijões utilizados por distribuidoras de gás liquefeito de petróleo; engradados, vasilhames e barris utilizados por empresas distribuidoras de bebidas; máquinas autenticadoras de instituições financeiras etc.

Assim, o direito de registrar o custo de aquisição de bens do ativo imobilizado como despesas operacionais, previsto no artigo 313, §1º do RIR/2018, não tem cabimento quando as atividades constitutivas do objeto da pessoa jurídica exijam o emprego simultâneo de uma certa quantidade de bens que, embora individualmente cumpram a utilidade funcional, somente atingem o objetivo da atividade explorada em razão da pluralidade de seu uso

Veja ainda: **Bens de Pequeno Valor, Dedutibilidade:**

Pergunta 018 deste capítulo.

Normativos: RIR/2018, art. 313, §§ 1º e 2º;

Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 15;

Lei nº 12.973, de 2014, art. 2º;

Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 120, § 1º; e

Parecer Normativo CST nº 20, de 1980, item 10.

025 Como deve ser contado o prazo não superior a 1 (um) ano de vida útil do bem, expresso no artigo 15, caput do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, para efeito de permitir-se que seu custo de aquisição seja admitido como despesa operacional?

O requisito legal de dedutibilidade não exige que a vida útil do bem expire no mesmo ano-calendário em que este é adquirido.

Com relação à parte final do artigo 15 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, é oportuno destacar também que a condição legal de dedutibilidade não é que a vida útil do bem expire no mesmo exercício social em que é adquirido; o prazo de um ano pode ser contado a partir da data de aquisição, ainda que esse prazo termine no exercício social subsequente.

Normativos: Decreto-lei nº 1.598, de 1977, art. 15, **caput**;

RIR/2018, art. 313, § 1º, inciso II; e

Parecer Normativo CST nº 20, de 1980, item 11.

026 Quais os dispêndios que configuram inversão ou aplicação de capital?

O custo de aquisição de bens do ativo não circulante, classificados como imobilizado e intangível, não poderá ser deduzido como despesa operacional, salvo se o bem adquirido tiver valor unitário não superior a R$ 1.200,00 (um mil e duzentos reais) ou prazo de vida útil não superior a 1 (um) ano.

Nas aquisições de bens cujo valor unitário esteja dentro do limite a que se refere o parágrafo anterior, a exceção contida nele não contempla a hipótese em que a atividade exercida exija utilização de um conjunto desses bens.

Salvo disposições especiais, o custo dos bens adquiridos ou das melhorias realizadas, cuja vida útil ultrapasse o período de 1 (um) ano, deverá ser ativado para ser depreciado ou amortizado.

Normativos: Lei nº 6.404, de 1976, art. 183, § 3º, inciso II;

Lei nº 4.506, de 1964, arts. 45, § 1º, e 48;

Decreto-lei nº 1.598, de 1977, art. 15;

Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 120; e

RIR/2018, art. 313 e 354.

027 Quais os gastos de conservação de bens e instalações que são admitidos como custos ou despesas operacionais dedutíveis na determinação do lucro real?

São admitidos como custos ou despesas operacionais dedutíveis na determinação do lucro real, os gastos com reparos e conservação de bens e instalações destinados, tão somente, a mantê-los em condições eficientes de operação, desde que não resultem em aumento da vida útil do bem, em relação à prevista no ato de aquisição do respectivo bem, superior a um ano, em decorrência dos mencionados reparos, da conservação ou da substituição de partes e peças.

Somente será admitida a dedutibilidade de despesas com reparos e conservação de bens móveis e imóveis quando esses forem intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços.

Notas:

1) Os gastos de desmontagem e retirada de item de ativo imobilizado ou restauração do local em que está situado somente serão dedutíveis quando efetivamente incorridos;

2) Caso constitua provisão para gastos de desmontagem e retirada de item de ativo imobilizado ou restauração do local em que está situado, a pessoa jurídica deverá proceder ao ajuste no lucro líquido para fins de apuração do lucro real, no período de apuração em que o imobilizado for realizado, inclusive por depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa;

3) Eventuais efeitos contabilizados no resultado, provenientes de ajustes na provisão de que trata o item anterior ou de atualização de seu valor, não serão computados na determinação do lucro real.

4) Sobre o conceito de bem intrinsecamente relacionado com a produção ou comercialização dos bens e serviços, vide parágrafo único do artigo 25 da Instrução Normativa SRF nº 11, de 21 de fevereiro de 1996.

Normativos: **RIR/2018**, arts. 346 e 354, **caput** e §§1º e 3º;

Lei nº 4.506, de 1964, art. 48;

Lei nº 9.249 de 1995, art. 13, inciso III;

Lei nº 12.973, de 2014, art. 45;

Instrução Normativa SRF nº 11, de 1996, art. 25, inciso II e § único; e

Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, arts. 83, inciso II, e 120, §2º.

028 Quais são os gastos com reparos e conservação de bens e instalações destinados a mantê-los em condições eficientes de operação não aceitos como custos ou despesas operacionais dedutíveis no próprio período de apuração de sua efetivação?

Não são aceitos, como custos ou despesas operacionais dedutíveis no próprio período de apuração de sua efetivação, os gastos realizados com reparos, conservação ou substituição de partes e peças de que resultem aumento de vida útil do bem superior a um ano.

Nesse caso, os gastos correspondentes deverão ser capitalizados, a fim de servirem de base a depreciações futuras.

Normativos: Lei nº 4.506, de 1964, art. 48;

Lei nº 6.404, de 1976, art. 183, § 3º, inciso II;

RIR/2018, art. 354, § 1º;

Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 120 § 2º;

Parecer Normativo CST nº 2, de 1984; e

Parecer Normativo CST nº 22, de 1987.

029 Como deve ser computado o aumento de vida útil superior a um ano de duração do bem, para efeito de não permitir a dedutibilidade dos gastos com reparos, conservação ou substituição de partes e peças no próprio período de apuração de sua efetivação?

Se dos reparos, da conservação ou da substituição de partes e peças resultar aumento da vida útil do bem, as despesas correspondentes, quando aquele aumento for superior a 1 (um) ano, deverão ser capitalizadas, a fim de servirem de base a depreciações futuras.

O aumento de vida útil superior a 1 (um) ano deve ser computado a partir da data final de utilização do bem, prevista no ato de aquisição, correspondendo ao período de prolongamento de vida útil que se possa esperar em função dos gastos efetuados com reparos, conservação ou substituição de partes.

Deverá representar, pelo menos, mais 12 (doze) meses de condições eficientes de operação, em relação à vida útil prevista no ato de aquisição do bem.

Somente serão permitidas despesas com reparos e conservação de bens móveis e imóveis se intrinsecamente relacionados com a produção ou com a comercialização dos bens e dos serviços.

Nota:

Sobre o conceito de bem intrinsecamente relacionado com a produção ou comercialização dos bens e serviços, vide parágrafo único do artigo 25 da Instrução Normativa SRF nº 11, de 21 de fevereiro de 1996.

Normativos: Lei nº 4.506, de 1964, art. 48, parágrafo único;

Lei nº 6.404, de 1976, art. 183, § 3º, inciso II;

Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, **caput,** inciso III; e

RIR/2018, arts. 313, §§ 1º, inciso II, e 3º, e 354, §§ 1º e 3º.

Multas

030 As multas por infrações fiscais são dedutíveis como custos ou despesas operacionais na determinação do lucro real?

Não. As multas por infrações fiscais, como regra geral, não são dedutíveis na determinação do lucro real, como custo ou despesa operacional.

Entretanto, poderão ser dedutíveis as multas por infração fiscal de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo.

As multas impostas por transgressões de leis de natureza não tributária são indedutíveis como custo ou despesas operacionais.

Nota:

Ver Solução de Divergência Cosit nº 1, de 2022.

Normativos: **RIR/2018**, art. 352, § 5º;

Lei nº 8.981, de 1995, art. 41, § 5º;

Instrução Normativa SRF nº 11, de 1996, art. 20, § 6º;

Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, arts. 132 e 133.

031 O que deve ser entendido por multas fiscais?

Consideram-se multas fiscais aquelas previstas pela lei tributária.

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

Normativos: Lei nº 8.981, de 1995, art. 41, § 5º;

Instrução Normativa SRF nº 11, de 1996, art. 20, § 6º;

Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, arts. 132 e 133;

RIR/2018, art. 352, § 5º; e

Parecer Normativo CST nº 61, de 1979.

032 As multas não qualificadas como fiscais são dedutíveis?

Não. As multas impostas por transgressões de leis de natureza não tributária são indedutíveis como custo ou despesas operacionais.

As multas decorrentes de infrações às normas de natureza não tributária, tais como as decorrentes de leis administrativas, penais e trabalhistas (como, por exemplo, multas de trânsito, por excesso de peso, devidas ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS ou ao Instituto Nacional do Seguro Social - INSS), por não se caracterizarem como fiscais, são indedutíveis na determinação do lucro real, haja vista não se enquadrarem no conceito de despesa operacional dedutível para fins de apuração do imposto de renda e não atenderem ao disposto na legislação tributária, que condiciona a dedutibilidade das despesas a que elas sejam necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.

Normativos: Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, **caput**, § 1º;

Parecer Normativo CST nº 61, de 1979, item 6;

Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 133; e

RIR/2018, art. 311.

033 Como se pode identificar a multa de natureza compensatória (dedutível)?

A multa de natureza compensatória destina-se a compensar o sujeito ativo da obrigação tributária pelo prejuízo suportado em virtude do atraso no pagamento do que lhe era devido.

É penalidade de caráter civil, posto que comparável à indenização prevista no direito civil. Em decorrência disso, nem a própria denúncia espontânea é capaz de excluir a responsabilidade por esses acréscimos, usualmente chamados moratórios.

Porém, nem todos os acréscimos moratórios previstos na legislação tributária podem ser considerados compensatórios.

A multa moratória somente terá natureza compensatória quando, cumulativamente, preencher as seguintes condições:

a) não ser excluída pela denúncia espontânea; e

b) guardar equivalência com a lesão provocada, o que é revelado pela própria lei ao fixar o percentual em função do tempo de atraso (exemplo: 0,33% por dia de atraso até o limite máximo de vinte por cento, fixado para imposição de multa moratória).

Nota:

Ver Solução de Divergência Cosit nº 1, de 2022.

Normativos: RIR/2018, art. 994;

Lei nº 9.430, de 1996, art. 61; e

Parecer Normativo CST nº 61, de 1979, subitens 4.3, 4.4 e 4.5.

034 De forma geral, quais são as multas ou acréscimos moratórios considerados de natureza compensatória (dedutíveis)?

As multas e os juros (acréscimos moratórios), considerados de natureza compensatória (dedutíveis), são os que decorram de recolhimento tributário fora dos prazos legais.

A título de exemplo, mencionam-se:

a) os juros de mora de um por cento no mês do pagamento ou aqueles calculados com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic), pelo prazo em que perdurar a inadimplência;

b) as multas moratórias por recolhimento espontâneo de tributo fora do prazo, calculadas com base no percentual de 0,33% (zero vírgula trinta e três por cento) por dia de atraso até o limite máximo de 20% (vinte por cento); e

c) a multa por apresentação espontânea de declaração entregue fora do prazo.

Nota:

As multas impostas por transgressões de leis de natureza não tributária são indedutíveis como custo ou despesas operacionais.

Normativos: Lei nº 8.981, de 1995, art. 41, § 5º;

Lei nº 9.430, de 1996, arts. 61 e 62;

RIR/2018, art. 352, § 5º;

Instrução Normativa RFB nº 11, de 1996, art. 20, § 6º;

Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, arts. 58, 132 e 133; e

Parecer Normativo CST nº 61, de 1979.

035 Como se identificam as multas impostas por infrações de que resultam falta ou insuficiência de pagamento de tributo (indedutíveis)?

As multas impostas por infrações fiscais de que resultam falta ou insuficiência de pagamento de tributo (indedutíveis) são as aplicadas por descumprimento de obrigação principal ou de obrigação acessória cuja inadimplência resulte em infração da obrigação principal, ou seja, falta ou insuficiência de pagamento de tributo.

Essas obrigações acessórias possuem tal efeito quando necessárias ao lançamento normal do tributo.

Nessa condição se encontra, por exemplo, a obrigação de prestar informações quanto à matéria de fato indispensável à constituição do crédito tributário.

Normativos: Lei nº 5.172, de 1966, arts. 113, 147 e 150;

Parecer Normativo CST nº 61, de 1979, subitens. 3.1 a 3.6;

Lei nº 8.981, de 1995, art. 41, § 5º;

Instrução Normativa RFB nº 11, de 1996, art. 20, § 6º;

RIR/2018, art. 352, § 5º; e

Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 132.

036 Qual a distinção entre as multas por infrações fiscais de que resultam falta ou insuficiência de pagamento de tributo (indedutíveis) e as de natureza compensatória (dedutíveis)?

As multas fiscais são de natureza punitiva ou compensatória, sendo que estas já foram objeto de resposta em perguntas anteriores (perguntas 34 e 35).

A multa de natureza punitiva é aquela que se funda no interesse público de penalizar o inadimplente. É a multa proposta por ocasião do lançamento de ofício pela autoridade administrativa. É aquela cuja aplicação é excluída pela denúncia espontânea a que se refere o art. 138 do Código Tributário Nacional, em que o arrependimento, oportuno e formal, da prática da infração faz cessar o motivo de punir.

Como exemplos 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 pagamento ou recolhimento; de falta de declaração; ou de declaração inexata**;** (RIR**/**2018, art. 998, I); e

b) 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, artigo 9º, com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007).

Nota:

O percentual da multa tratada na letra "a" será duplicado nas hipóteses de sonegação, fraude ou conluio, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis (RIR/2018, art. 998, §1º).

Ver Solução de Divergência Cosit nº 1, de 2022.

Normativo: Parecer Normativo CST nº 61, de 1979, subitens 4.1, 4.2 e 4.3.

037 Quais as infrações de que não resultam falta ou insuficiência de pagamento de tributo (dedutíveis)?

As infrações de que não resultam falta ou insuficiência de pagamento de tributo (dedutíveis) são aquelas relativas às obrigações acessórias não erigidas pela legislação como indispensáveis ao lançamento normal do tributo.

Nesse caso, as multas a elas correspondentes são dedutíveis.

Como exemplo de multa dessa natureza cita-se a aplicada às pessoas jurídicas que deixarem de fornecer aos beneficiários, no prazo legal, ou fornecerem com inexatidão, o Comprovante Anual de Rendimentos Pagos ou Creditados e de Retenção de Imposto de Renda na Fonte.

Normativos: Lei nº 8.981, de 1995, art. 41, § 5º;

Instrução Normativa RFB nº 11, de 1996, art. 20, § 6º;

Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, arts. 132 e 133;

RIR/2018, art. 352, § 5º; e

Parecer Normativo CST nº 61, de 1979.

Receita de Exportação

038 Como é determinada a receita bruta de venda nas exportações de produtos manufaturados nacionais?

A receita bruta de venda nas exportações de produtos manufaturados nacionais é determinada pela conversão, em moeda nacional, de seu valor expresso em moeda estrangeira à taxa de câmbio fixada no boletim de abertura pelo Banco Central do Brasil, para compra, em vigor na data de embarque dos produtos para o exterior, assim entendida a data averbada no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex).

A averbação do embarque ou da transposição de fronteira, no Siscomex, apenas confirma e valida a data de embarque ou de transposição de fronteira e a data de emissão do Conhecimento de Carga, registradas, no Sistema, pelo transportador ou exportador, que são as efetivamente consideradas para fins comerciais, fiscais e cambiais.

Notas:

1) O lucro oriundo de exportação de produtos manufaturados, com exceção do lucro da exploração decorrente de exportação incentivada – Befiex, sujeita-se à mesma tributação aplicável às pessoas jurídicas em geral;

2) Deve ser adicionado à receita bruta o crédito-prêmio de IPI decorrente da exportação incentivada – Befiex;

3) O lucro da exploração correspondente às receitas de exportação incentivada de produtos – Befiex, cujos programas tenham sido aprovados até 31 de dezembro de 1987, está isento do imposto de renda.

Normativos: Instrução Normativa SRF nº 51, de 1978, item 5;

Portaria MF nº 356, de 1988, item I; e

Instrução Normativa SRF nº 28, de 1994, art. 39.

039 Como é fixada a data de embarque para efeito de determinação da receita bruta de vendas nas exportações de produtos manufaturados nacionais?

Entende-se como data de embarque dos produtos para o exterior (momento da conversão da moeda estrangeira) aquela averbada no Siscomex.

A averbação do embarque ou da transposição de fronteira, no Sistema Integrado de Comércio Exterior (SISCOMEX), apenas confirma e valida a data de embarque ou de transposição de fronteira e a data de emissão do Conhecimento de Carga, registradas, no Sistema, pelo transportador ou exportador, que são as efetivamente consideradas para fins comerciais, fiscais e cambiais.

Normativos: Portaria MF nº 356, de 1988, subitem I.1 ; e

Instrução Normativa SRF nº 28, de 1994, arts. 46 a 49.

040 Como deverão ser consideradas as diferenças decorrentes de alterações na taxa de câmbio ocorridas entre a data do fechamento do contrato de câmbio e a data de embarque, para efeito de registro da receita bruta de vendas nas exportações de produtos manufaturados nacionais?

As diferenças decorrentes de alterações 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, conforme o caso.

Normativo: Portaria MF nº 356, de 1988.

Depreciação de Bens do Ativo Imobilizado

041 Em que consiste a depreciação de bens do ativo imobilizado?

A depreciação de bens do ativo imobilizado corresponde à diminuição do valor dos elementos nele não classificáveis, resultante do desgaste pelo uso, ação da natureza ou obsolescência normal.

Referida perda de valor dos ativos, que tem por objeto bens físicos do ativo imobilizado das empresas, será registrada periodicamente em contas de custo ou despesa (encargos de depreciação do período de apuração) que terão como contrapartida contas de registro da depreciação acumulada, classificadas como contas retificadoras do ativo imobilizado. Em qualquer hipótese, o montante acumulado das quotas de depreciação não poderá ultrapassar o custo de aquisição do bem.

Notas:

1) Podem ser objeto de depreciação todos os bens físicos sujeitos a desgaste pelo uso ou por causas naturais, ou obsolescência normal, inclusive edifícios e construções;

2) Não será admitida quota de depreciação referente a terrenos, salvo em relação aos melhoramentos ou construções; prédios ou construções não alugados nem utilizados pelo proprietário na produção de seus rendimentos, ou destinados à revenda; os bens que normalmente aumentam de valor com o tempo, como obras de arte ou antiguidades; e bens para os quais seja registrada quota de exaustão;

3) A partir de 1º de janeiro de 1996, tendo em vista o fim da correção monetária das demonstrações financeiras, as quotas de depreciação a serem registradas na escrituração, como custo ou despesa, serão calculadas mediante a aplicação da taxa anual de depreciação sobre o valor, em Reais, do custo de aquisição registrado contabilmente;

4) A quota de depreciação dedutível na apuração do imposto será determinada mediante a aplicação da taxa anual de depreciação sobre o custo de aquisição do ativo.

Normativos:	Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, **caput**, §§ 1º, 6º, 9º, 10 e 13; Lei nº 12.973, de 2014, art. 40; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 121 e 122; e **RIR/2018**, art. 317.

042 Como deve ser fixada a taxa de depreciação?

Regra geral, a taxa de depreciação será fixada em função do prazo durante o qual se possa esperar a utilização econômica do bem, pelo contribuinte, na produção dos seus rendimentos.

A Instrução Normativa RFB nº 1700, de 2017, estabelece que a quota de depreciação a ser registrada na escrituração da pessoa jurídica, como custo ou despesa operacional, será determinada com base nos prazos de vida útil e nas taxas de depreciação constantes do seu Anexo III, conforme referência na Nomenclatura Comum do Mercosul – NCM.

Ilustrativamente, vale citar os prazos de vida útil admissíveis para fins de depreciação de alguns veículos automotores:

Bens	Taxa de depreciação	Prazo
Tratores (exceto os carros-tratores da posição 8709)	25% ao ano (Anexo III da IN RFB nº 1700, de 2017, Posição 8701)	4 anos
Veículos automotores para transporte de 10 pessoas ou mais, incluído o motorista	25% ao ano (Anexo III da IN RFB nº 1700, de 2017, Posição 8702)	4 anos
Automóveis de passageiros e outros veículos automóveis principalmente concebidos para transporte de pessoas (exceto os da posição 8702), incluídos os veículos de uso misto ("*station wagons*") e os automóveis de corrida	20% ao ano (Anexo III da IN RFB nº 1700, de 2017, Posição 8703)	5 anos
Veículos automóveis para transporte de mercadoria	25% ao ano (Anexo III da IN RFB nº 1700, de 2017, Posição 8704)	4 anos
Caminhões fora-de-estrada	25% ao ano (Anexo III da IN RFB nº 1700, de 2017, usa a expressão Veículos Automóveis para usos especiais abrangendo os caminhões fora-de-estrada – Posição 8705)	4 anos
Motociclos	25% ao ano (Anexo III da IN RFB nº 1700, de 2017, Posição 8711)	4 anos

A taxa de depreciação, aplicável a cada caso, é obtida mediante a divisão do percentual de cem por cento pelo prazo de vida útil, em meses, trimestres ou anos, apurando-se, assim, a taxa mensal, trimestral ou anual a ser utilizada.

Notas:

1) Em caso de dúvida, o contribuinte ou a autoridade lançadora do imposto de renda poderá solicitar perícia do Instituto Nacional de Tecnologia, ou de outra entidade oficial de pesquisa científica ou tecnológica, hipótese em que prevalecerão os prazos de vida útil recomendados por essas instituições,

enquanto estes não forem alterados por decisão administrativa superior ou sentença judicial, fundamentadas, igualmente, em laudo técnico idôneo.

2) Caso a quota de depreciação registrada na contabilidade do contribuinte seja menor do que aquela normalmente admissível, a diferença poderá ser excluída do lucro líquido na apuração do lucro real, observando-se que, em qualquer hipótese, o montante acumulado, das cotas de depreciação não poderá ultrapassar o custo de aquisição do bem. Nesse caso, a partir do período de apuração em que o montante acumulado das quotas de depreciação computado na determinação do lucro real atingir o custo de aquisição do bem, o valor da depreciação, registrado na escrituração comercial, deverá ser adicionado ao lucro líquido para efeito de determinação do lucro real.

Normativos: **RIR/2018**, art. 320, §§ 1º e 2º;

Lei nº 4.506, de 1964, art. 57;

Lei nº 12.973, de 2014, art. 40; e

Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 124.

043 Como será calculada a depreciação de bens adquiridos usados?

A taxa anual de depreciação de bens adquiridos usados será fixada tendo em vista o maior dos seguintes prazos:

a) metade do prazo de vida útil admissível para o bem adquirido novo; ou

b) restante da vida útil do bem, considerada essa vida útil em relação à primeira instalação ou utilização desse bem.

Notas:

1) A utilização de taxas de depreciação superiores àquelas prescritas na legislação tributária impõe ao interessado a produção de prova da adequação da taxa adotada às condições específicas de uso dos

seus bens, devendo, em caso de dúvida quanto à prova produzida, ser pedida perícia do Instituto Nacional de Tecnologia ou de outra entidade oficial de pesquisa científica ou tecnológica, independentemente da presença de estabelecimento físico da entidade oficial no domicílio do interessado. Não é exigida essa comprovação se forem usadas taxas inferiores àquelas prescritas na legislação tributária. (Solução de Consulta Cosit nº 86, de 21 de junho de 2021).

Normativos: **RIR/2018**, art. 322;

Solução de Consulta Cosit nº 86, de 2021.

044 Qual a condição para que um caminhão possa ser considerado "fora-de-estrada", para fins de depreciação no prazo de quatro anos?

Serão considerados "fora-de-estrada" os caminhões construídos especialmente para serviços pesados, destinados ao transporte de minérios, pedras, terras com pedras e materiais semelhantes, e utilizados dentro dos limites das obras ou minas.

Normativos: Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, § 3º; e

Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, Anexo III.

045 Como proceder quando a taxa de depreciação efetivamente adequada às condições de depreciação dos bens da pessoa jurídica divergir daquela fixada pela RFB, para efeitos fiscais?

A Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) publica periodicamente o prazo de vida útil admissível, em condições normais ou médias, para cada espécie de bem, assegurado ao contribuinte o direito de computar a quota efetivamente adequada às condições de depreciação de seus bens, desde que faça a prova dessa adequação, quando adotar taxa diferente.

Em caso de dúvida, o contribuinte ou a autoridade lançadora do imposto sobre a renda poderá solicitar perícia do Instituto Nacional de Tecnologia (INT), ou de outra entidade oficial de pesquisa científica ou tecnológica, hipótese em que prevalecerão os prazos de vida útil recomendados por essas instituições, enquanto esses não forem alterados por

decisão administrativa superior ou por sentença judicial, fundamentadas, igualmente, em laudo técnico idôneo.

Nota:

1) Caso a quota de depreciação registrada na contabilidade do contribuinte seja menor do que aquela normalmente admissível, a diferença poderá ser excluída do lucro líquido na apuração do lucro real (e do resultado ajustado), observando-se que, em qualquer hipótese, o montante acumulado, das cotas de depreciação não poderá ultrapassar o custo de aquisição do bem. Nesse caso, a partir do período de apuração em que o montante acumulado das quotas de depreciação computado na determinação do lucro real (e do resultado ajustado) atingir o custo de aquisição do bem, o valor da depreciação, registrado na escrituração comercial, deverá ser adicionado ao lucro líquido para efeito de determinação do lucro real (e do resultado ajustado).

2) Se o contribuinte utilizar na contabilidade taxa de depreciação inferior àquela prevista na legislação tributária, a diferença poderá ser excluída do lucro líquido na apuração do lucro real, com registro na Parte B do e-Lalur, inclusive a parcela da depreciação dos bens aplicados na produção, no momento em que a depreciação foi contabilmente registrada, mesmo quando tenha como contrapartida lançamento em conta de estoques. A partir do período de apuração em que o montante acumulado das quotas de depreciação apurado com base na legislação fiscal atingir o custo de aquisição do bem depreciado, o valor da depreciação registrado na escrituração comercial deverá ser adicionado ao lucro líquido para efeito de determinação do lucro real com a respectiva baixa na parte B do e-Lalur. (Solução de Consulta Cosit nº 174, de 27 de setembro de 2018)

Normativos: **RIR/2018**, art. 320, §§ 1º e 2º;

Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, §§ 3º e 4º;

Lei nº 12.973, de 2014, art. 40; e

Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 124;

Solução de Consulta Cosit nº 174, de 2018

046 Quem poderá registrar o encargo da depreciação dos bens?

A depreciação dos bens será deduzida somente pelo contribuinte que suportar o encargo econômico do desgaste ou obsolescência, de acordo com as condições de propriedade, posse ou uso do bem.

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

Quando houver valor econômico apurável, o montante da alienação será computado como receita não operacional da empresa.

Notas:

1) Com a edição da Lei nº 11.941, de 2009, artigo 37, que alterou o disposto no artigo 187, inciso IV, da Lei nº 6.404, de 1976, a designação "receitas e despesas não operacionais" foi substituída pela denominação "outras receitas e outras despesas".

2) Não são admitidas quotas de depreciação, para fins da apuração do lucro real, de bens destinados à revenda ou que não estejam sendo utilizados na produção ou comercialização dos bens e serviços.

Normativos: **RIR/2018**, art. 317, §§ 1º, 4º e 5º; e

Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, §§ 7º e 11;

Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso III; e

Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 121, §§ 1º, 4º e 5º.

047 Quais bens podem ser depreciados?

Podem ser objeto de depreciação todos os bens físicos sujeitos a desgaste pelo uso, por causas naturais, ou obsolescência normal, inclusive edifícios e construções, e projetos florestais destinados à exploração dos respectivos frutos.

Somente será admitida, para fins de apuração do lucro real, a despesa de depreciação de bens móveis ou imóveis que estejam intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização de bens e serviços objeto da atividade empresarial.

Normativos:	Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, **caput,** § 9º;
	Decreto-lei nº 1.483, de 1976, art. 6º, § único;
	Parecer Normativo CST nº 18, de 1979;
	Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, **caput**, inciso III;
	Instrução Normativa SRF nº 11, de 1996, art. 25, § único;
	Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, arts. 121, **caput**, § 5º, e 122, incisos I e II; e
	RIR/2018, arts. 317, **caput**, § 5º, e 318, incisos I e II.

048 Quais bens não podem ser objeto de depreciação?

Não será admitida quota de depreciação relativamente a:

a) terrenos, salvo em relação aos melhoramentos ou construções;

b) prédios ou construções não alugados nem utilizados pelo proprietário na produção dos seus rendimentos ou destinados à revenda;

c) bens que normalmente aumentam de valor com o tempo, como obras de arte ou antiguidades; e

d) bens para os quais seja registrada quota de exaustão.

Normativos:	**RIR/2018**, art. 318; Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, §§ 10, e 13; e Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 122, parágrafo único.

049 A partir de que momento poderá a depreciação ser dedutível na apuração do Lucro Real?

Qualquer que seja a forma de registro desse encargo, na apuração trimestral ou mesmo anual, a quota de depreciação somente será dedutível, como custo ou despesa operacional, a partir do mês em que o bem é instalado, posto em serviço ou em condições de produzir.

Normativos:	**RIR/2018**, art. 317, § 2º; Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, § 8º; e Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 121, § 2º.

050 Um bem que se encontra no depósito aguardando sua instalação pode ser objeto de depreciação para fins de ser computado como custo ou encargo?

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

Normativos:	Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, **caput,** § 8º; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 121, **caput,** § 2º; e **RIR/2018**, art. 317, **caput,** § 2º.

051 Empresa que vinha utilizando, para determinado bem, taxas de depreciação inferiores às admitidas como dedutíveis na apuração do lucro real poderá utilizar taxas mais elevadas, a fim de ajustar a depreciação acumulada à taxa normal?

Não. Se o contribuinte deixar de deduzir a depreciação de um bem depreciável do ativo imobilizado em determinado período de apuração, não poderá fazê-lo acumuladamente fora do período em que ocorreu a utilização desse bem, tampouco os valores não deduzidos poderão ser recuperados posteriormente mediante utilização de taxas superiores às máximas permitidas.

Notas:

Caso a quota de depreciação registrada na contabilidade do contribuinte seja menor do que aquela normalmente admissível, a diferença poderá ser excluída do lucro líquido na apuração do lucro real, observando-se que, em qualquer hipótese, o montante acumulado, das cotas de depreciação não poderá ultrapassar o custo de aquisição do bem.

Nesse caso, a partir do período de apuração em que o montante acumulado das quotas de depreciação computado na determinação do lucro real atingir o custo de aquisição do bem, o valor da depreciação, registrado na escrituração comercial, deverá ser adicionado ao lucro líquido para efeito de determinação do lucro real.

Ver Solução de Consulta Cosit 176, de 2014.

Normativos: **RIR/2018**, arts. 317, § 3º, 320, §§ 1º e 2º, e 321.

Lei nº 4.506, de 1964, art. 57;

Parecer Normativo CST nº 79, de 1976; e

Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 121, § 6º, e 124;

052 Como calcular a quota de depreciação de bens aplicados exclusivamente na exploração mineral ou florestal, cujo período de exploração total seja inferior ao tempo de vida útil desses bens?

A quota de depreciação, registrável em cada período de apuração, dos bens aplicados exclusivamente na exploração de minas, jazidas e florestas, cujo período de exploração total seja inferior ao tempo de vida útil desses bens, poderá ser determinada, opcionalmente, em função do prazo da concessão ou do contrato de exploração ou, ainda, do volume da produção de cada período de apuração e a sua relação com a possança conhecida da mina ou com a dimensão da floresta explorada.

Normativos: **RIR/2018**, art. 319, § 3º;

Lei nº 4.506, de 1964, arts. 57, § 14 e 59, § 2º; e

Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 123, § 3º.

053 Como calcular a taxa de depreciação em caso de conjunto de instalação ou equipamentos sem especificação suficiente para permitir aplicar as diferentes taxas de depreciação de acordo com a natureza do bem?

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

Normativos: Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, **caput**, § 12;

Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 124, § 3º; e

RIR/2018, art. 320, § 3º.

054 Sabendo-se que não é admitida quota de depreciação sobre terrenos, como proceder quando o registro contábil de imóvel construído agregar o valor da construção ao do terreno?

Quando o valor do terreno não estiver separado do valor da edificação ou construção que sobre ele existir, deve ser providenciado o respectivo destaque, para que seja admitida a dedução da depreciação do valor da construção ou do edifício.

Para isso, o contribuinte poderá se basear em laudo pericial para determinar que parcela do valor contabilizado corresponde ao valor do edifício ou construção, aplicando, sobre essa parcela, o percentual de depreciação efetivamente suportado, limitado, para efeito tributário, ao admitido para esse tipo de bem.

Nota:

Somente os edifícios e construções alugados, utilizados pelo proprietário na produção dos seus rendimentos ou destinados à revenda podem ser objeto de depreciação, não podendo a respectiva cota incidir sobre o valor dos terrenos, mesmo aqueles em que os edifícios ou construções se acharem edificados.

Normativos: **RIR/2018**, art. 318, inciso I, alínea "b", e parágrafo único, inciso I;

Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, § 10, alínea "a";

Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 122, inciso I, alínea "b", e parágrafo único, incisos I e II; e

Parecer Normativo CST nº 14, de 1972.

Depreciação Acelerada

055 Quais as espécies de depreciação acelerada existentes?

Há duas espécies de depreciação acelerada:

a) relativa a bens móveis, resultante do desgaste pelo uso em regime de operação superior ao normal, calculada com base em turnos de trabalho, a partir a aplicação de um coeficiente de depreciação acelerada sobre a quota de depreciação normal, reconhecida apenas pela legislação tributária, para fins da apuração do lucro real, sendo registrada no Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur), sem qualquer lançamento contábil (**RIR/2018**, artigo 323); e

b) 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 Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur), sem qualquer lançamento contábil (**RIR/2018**, artigos 324 a 329).

Notas:

1) O total da depreciação acumulada, incluídas a normal e a acelerada, não poderá ultrapassar o custo de aquisição do bem. (**RIR/2018**, artigo 324, § 2º)

2) A partir do período de apuração em que for atingido o limite de que trata o item acima, o valor da depreciação normal, registrado na escrituração comercial, deverá ser adicionado ao lucro líquido, para efeito de determinar o lucro real. (**RIR/2018**, artigo 324, § 3º)

3) Sem prejuízo das demais normas em vigor aplicáveis à matéria, para bens adquiridos a partir do ano-calendário de 2006 e até 31 de dezembro de 2018, as pessoas jurídicas que tenham projeto aprovado para instalação, ampliação, modernização ou diversificação enquadrado em setores da economia considerados prioritários para o desenvolvimento regional, em microrregiões menos desenvolvidas localizadas nas áreas de atuação das extintas Sudene e Sudam, terão direito à depreciação acelerada incentivada, para efeito de cálculo do imposto sobre a renda. (Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, artigo 31)

4) Compete à Sudam conceder o incentivo relativo à depreciação acelerada incentivada prevista no artigo 31 da Lei nº 11.196, de 2005, por meio da análise do projeto e emissão da declaração de que a empresa atende às condições para fruição do benefício fiscal em questão.

O incentivo relativo à depreciação acelerada incentivada prevista no artigo 31 da Lei nº 11.196, de 2005, só pode ser fruído após a aprovação do projeto.

O **caput** do artigo 31 da Lei nº 11.196, de 2005, em conjunto com seu § 3º estabelecem dois requisitos concomitantes para que o bem possa se enquadrar nos requisitos legais da depreciação acelerada incentivada: precisam ter sido adquiridos entre o ano-calendário 2006 e 31 de dezembro de 2018 e a depreciação integral só pode ocorrer até o quarto ano subsequente ao ano de aquisição.

Não há impedimento quanto à fruição do benefício fiscal da depreciação acelerada incentivada por um

bem já depreciado em parte, em decorrência de sua vida útil, desde que referente ao saldo ainda não depreciado e dentro do intervalo de até o quarto ano subsequente a sua aquisição.

Não é válida a aplicação do benefício da depreciação acelerada incentivada do artigo 31 da lei nº 11.196, de 2005, a bens construídos e sobre o valor ativado de serviços de montagem de equipamentos adquiridos de terceiros.

É válida a aplicação do benefício da depreciação acelerada incentivada do artigo 31 da lei nº 11.196, de 2005, a partes ou peças adquiridas de terceiros que não possam ser deduzidas como despesa operacional e sejam depreciáveis. (Solução de Consulta Cosit nº 280, de 9 de novembro de 2023)

5) A diferença existente entre os valores da depreciação contábil e os valores da depreciação acelerada em função da utilização dos bens móveis em mais de um turno diário deve ser ajustada diretamente nos livros fiscais. (Solução de Consulta Cosit nº 152, de 2019)

Normativos:	**RIR/2018**, arts. 319, 320, 321, 323 e 324 a 329;
	Lei nº 3.470, de 1958, art. 69;
	Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, §§ 1º, 2º, 5º, 6º e 15;
	Decreto-lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 2º, alínea 'a';
	Solução de Consulta Cosit nº 152 , de 2019; e
	Solução de Consulta Cosit nº 280, de 2023.

056 Qual o critério para aplicação das modalidades de depreciação acelerada?

No que concerne à depreciação acelerada, aos bens móveis, poderão ser adotados, em função do número de horas diárias de operação, os seguintes coeficientes sobre as taxas normalmente utilizáveis:

a) 1,0 (um inteiro), para um turno de 8 (oito) horas de operação;

b) 1,5 (um inteiro e cinco décimos), para 2 (dois) turnos de 8 (oito) horas de operação; e

c) 2,0 (dois inteiros), para 3 (três) turnos de 8 (oito) horas de operação.

Nessas hipóteses, um bem cuja taxa normal de depreciação seja de 10% (dez por cento) ao ano poderá ser depreciado em 15% (quinze por cento) ao ano se operar 16 (dezesseis) horas por dia, ou 20% (vinte por cento) ao ano, se operar em regime de operação de 24 (vinte e quatro) horas por dia.

No tocante à depreciação acelerada incentivada, com a finalidade de incentivar a implantação, a renovação ou a modernização de instalações e equipamentos, poderão ser adotados coeficientes, que vigorarão durante prazo certo para determinadas indústrias ou atividades. As empresas que exerçam, simultaneamente, atividades comerciais e industriais poderão utilizar o benefício em relação aos bens destinados exclusivamente à atividade industrial.

Notas:

1) O total da depreciação acumulada, incluídas a normal e a acelerada, não poderá ultrapassar o custo de aquisição do bem; e

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

Normativos: Lei nº 3.470, de 1958, art. 69;

Lei nº 4.506, de 1964, art. 57;

Decreto-lei nº 1.598, de 1977, arts. 6º, **caput**, § 2º, alínea "a", e 8º, **caput**, inciso I, alínea "c";

Parecer Normativo CST nº 192, de 1972;

Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 124, § 5º, e 260; e

RIR/2018, arts. 323 a 329.

057 É permitida a aplicação dos coeficientes de aceleração da depreciação dos bens móveis do ativo imobilizado, em razão dos turnos de operação, conjuntamente com os coeficientes multiplicativos concedidos como incentivo fiscal a determinados setores da atividade econômica?

Sim. Não existe impedimento a que os dois regimes sejam aplicados cumulativamente, desde que atendidas as demais exigências previstas na legislação relativa a cada um deles, pois, do contrário, haverá cerceamento de um dos dois direitos.

Ressalte-se, por oportuno, a regra geral impeditiva de que, em qualquer caso, o montante acumulado das quotas de depreciação deduzidas na apuração do lucro real não pode ultrapassar o custo de aquisição do bem registrado contabilmente.

Normativos: **RIR/2018**, art. 324, §§ 2º e 5º;
Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, §§ 5º e 6º; e
Parecer Normativo CST nº 95, de 1975.

058 É necessária prévia autorização para que a pessoa jurídica possa adotar o regime de depreciação acelerada a que se refere o artigo 323 do RIR/2018?

Não. Não é necessária prévia autorização para que a pessoa jurídica possa adotar esse regime de depreciação acelerada de que trata o artigo 323 do **RIR/2018**.

Entretanto, caso seja utilizada a depreciação acelerada, o contribuinte poderá ser solicitado, a qualquer tempo, a comprovar o número de horas efetivas de utilização dos bens, sob pena de ver glosado o excesso em relação à taxa normal, com a cobrança dos tributos e dos acréscimos cabíveis.

Notas:

1) Os hotéis e pousadas que adotarem, em relação aos bens móveis registrados em conta do ativo imobilizado, os coeficientes de depreciação acelerada, de que trata o artigo 323 do **RIR/2018**, deverão comprovar o número de horas efetivas de utilização dos bens.

2) Na impossibilidade de comprovação do número de horas diárias de operação dos bens intrinsecamente relacionados com a atividade, a utilização dos coeficientes de que trata o item (1) poderá ser

efetuada na proporção da taxa média mensal de ocupação da capacidade de hospedagem.

3) Para a utilização dos coeficientes, na forma do item (2), deve ser comprovada a taxa de ocupação de sua capacidade de hospedagem.

4) Ver Pergunta nº 55.

Normativos: **RIR/2018**, art. 323; e

Instrução Normativa RFB nº 821, de 2008, art. 1º.

059 Quais os elementos de prova que podem justificar a aplicação da depreciação acelerada?

A comprovação, que deve reportar-se ao período em que foi utilizado o coeficiente de depreciação acelerada, deverá demonstrar que, efetivamente, determinado bem móvel esteve em operação por 2 (dois) ou 3 (três) turnos de 8 (oito) horas, conforme o caso, dependendo, exclusivamente, do tipo de atividade exercida pelo contribuinte.

Como elementos de prova, visando a convencer a autoridade fiscal de sua adequada utilização econômica, poderão ser apresentados, entre outros: folhas de pagamento de empregados relativas a 2 (dois) ou 3 (três) operadores diários para um mesmo equipamento que necessite de um único operador durante o período de 8 (oito) horas; produção condizente com o número de horas de operação do equipamento; consumo de energia elétrica consentâneo com o regime de horas de operação.

Em regra, o prazo de vida útil admissível é aquele estabelecido no Anexo III da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017, ficando assegurado ao contribuinte o direito de computar a quota efetivamente adequada às condições de depreciação dos seus bens, desde que faça prova dessa adequação quando adotar taxa diferente.

No caso de dúvida, o contribuinte ou a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) poderá pedir perícia do Instituto Nacional de Tecnologia ou de outra entidade oficial de pesquisa científica ou tecnológica, prevalecendo os prazos de vida útil recomendados por essas instituições, enquanto não forem alterados por decisão administrativa superior ou por sentença judicial, baseadas, igualmente, em laudo técnico idôneo.

Normativos:	Lei nº 3.470, de 1958, art. 69; Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, **caput**, §§ 1º a 4º; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, arts. 83, inciso II, 124, **caput,** §§ 1º e 2º; e **RIR/2018**, arts. 320, §§ 1º e 2º e 323.

Depreciação Acelerada Incentivada

060 Quais as formas de depreciação acelerada incentivada, de acordo com a legislação fiscal?

Bens utilizados na atividade rural:

Os bens do ativo 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 (Medida Provisória nº 2.159-70, de 2001, artigo 6º; e RIR/2018, artigo 325).

Dispêndios Realizados com Pesquisa Tecnológica e Desenvolvimento de Inovação Tecnológica de Produtos:

A partir de 2003, os valores relativos aos dispêndios incorridos em instalações fixas e na aquisição de aparelhos, máquinas e equipamentos, destinados à utilização em projetos de pesquisa e desenvolvimentos tecnológicos, metrologia, normalização técnica e avaliação da conformidade, aplicáveis a produtos, processos, sistemas e pessoal, procedimentos de autorização de registros, licenças, homologações e suas formas correlatas, bem como relativos a procedimentos de proteção de propriedade intelectual, poderão ser depreciados na forma da legislação vigente, podendo o saldo não depreciado ser excluído na determinação do lucro real, no período de apuração em que concluída sua utilização (Lei nº 11.196, de 2005, artigos 20, e 133, inciso I, "d"; e RIR/2018, artigo. 327).

O valor do saldo excluído na forma do parágrafo anterior deverá ser controlado na Parte B do Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur) e será adicionado, na determinação do lucro real, em cada período de apuração posterior, pelo valor da depreciação normal que venha a ser contabilizada como despesa operacional. (Lei nº 11.196, de 2005, artigos 20, § 1º, e 133, inciso I, "d"; e RIR/2018, artigo 327, § 1º).

Para fins da dedução, os dispêndios deverão ser controlados contabilmente em contas específicas, individualizadas por projeto realizado (Lei nº 11.196, de 2005, artigos 19-A, § 12, e 133, inciso I, "d"; Decreto nº 5.798, de 2006, artigos 9º e 10, I).

Empresas Concessionárias, Permissionárias e Autorizadas de Geração de Energia Elétrica

A diferença entre o valor do encargo decorrente das taxas anuais de depreciação fixadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e o valor do encargo contabilizado decorrente das taxas anuais de depreciação fixadas pela legislação específica aplicável aos bens do ativo imobilizado, exceto terrenos, adquiridos ou construídos por empresas concessionárias, permissionárias e autorizadas de geração de energia elétrica, poderá ser excluída do lucro líquido para a apuração do lucro real (Lei nº 11.196, de 2005, artigo 37).

O disposto aplica-se somente aos bens novos adquiridos ou construídos destinados a empreendimentos cuja concessão, permissão ou autorização tenha sido outorgada a partir da data da publicação desta Lei até 31 de dezembro de 2018 (Lei nº 11.196, de 2005, artigo 37, § 1º, com a redação dada pela Lei nº 12.865, de 2013, artigo 41).

A diferença entre os valores dos encargos será controlada no livro fiscal destinado à apuração do lucro real (Lei nº 11.196, de 2005, artigo 37, § 2º).

O total da depreciação acumulada, incluindo a contábil e a fiscal, não poderá ultrapassar o custo do bem depreciado (Lei nº 11.196, de 2005, artigo 37, § 3º).

Nota:

1) A pessoa jurídica não poderá utilizar-se da depreciação ou amortização acelerada de que trata a Lei nº 11.196, de 2005, art. 17, incisos III e IV, com a redação dada pela Lei nº 11.774, de 2008, em relação ao mesmo ativo, cujo saldo ainda não depreciado será excluído para determinação do lucro real no período de apuração em que concluída a utilização de instalações fixas, aparelhos, máquinas e equipamentos, destinados a projetos de pesquisa e desenvolvimentos tecnológicos e desenvolvimento de inovação tecnológica de produtos, de que trata o art. 20 da Lei nº 11.196, de 2005.

2) Sem prejuízo das demais normas em vigor aplicáveis à matéria, para bens adquiridos a partir do ano-calendário de 2006 e até 31 de dezembro de 2018, as pessoas jurídicas que tenham projeto aprovado para instalação, ampliação, modernização ou diversificação enquadrado em setores da economia considerados prioritários para o desenvolvimento regional, em microrregiões menos desenvolvidas localizadas nas áreas de atuação das extintas Sudene e Sudam, terão direito à depreciação acelerada incentivada, para efeito de cálculo do

imposto sobre a renda. (Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, artigo 31)

061 Como poderá ser utilizado o benefício fiscal da depreciação acelerada incentivada?

O benefício fiscal da depreciação acelerada incentivada poderá ser utilizado da seguinte forma:

a) será registrado, na escrituração comercial, 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 como controle, na Parte B do Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur);

c) o total da depreciação acumulada, incluindo a normal e a acelerada, não poderá ultrapassar o custo de aquisição do bem registrado contabilmente; e

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 Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur).

Notas:

1) As empresas que exerçam, simultaneamente, atividades comerciais e industriais poderão utilizar o benefício em relação aos bens destinados exclusivamente à atividade industrial, nos termos do § 4º, do artigo 324 do **RIR/2018**.

2) Salvo autorização expressa em lei, o benefício fiscal de depreciação acelerada incentivada, de que trata o artigo 324 do **RIR/2018**, não poderá ser usufruído cumulativamente com outros idênticos, exceto o da depreciação acelerada em função dos turnos de trabalho, na forma do disposto no § 5º, do artigo 324 do Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/2018).

3) Ver Perguntas nº 055 e 057 deste capítulo.

Veja ainda: **Formas de depreciação acelerada incentivada:**

Pergunta 060 deste capítulo.

Normativos: **RIR/2018**, art. 324;

Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, §§ 5º e 6; e

Decreto-lei nº 1.598, de 1977, arts. 6º, § 2º, alínea "a", e 8º, inciso I, alínea "c".

Amortização

062 Em que consiste a amortização de direitos, bens, custos e despesas?

A amortização de direitos, bens, custos e despesas consiste na recuperação do capital aplicado na aquisição de direitos cuja existência ou exercício tenha duração limitada, ou de bens cuja utilização pelo contribuinte tenha o prazo limitado por lei ou contrato.

Somente serão admitidas as amortizações de custos ou despesas que observem as exigências estabelecidas no Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018 (RIR/2018).

Notas:

1) Com a edição da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, artigo 37, que alterou o disposto no artigo 178, § 1º, da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, o subgrupo do ativo diferido foi inserido no grupo do ativo não circulante, sendo substituído pelo subgrupo do intangível; e
2) A amortização de direitos classificados no ativo não circulante intangível, registrada com observância das normas contábeis, é dedutível na determinação do lucro real e do resultado ajustado, desde que o direito seja intrinsecamente relacionado com a produção ou comercialização dos bens e serviços.

Normativos:	Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, **caput**, § 5º; Lei nº 6.404, de 1976, art. 178, § 1º, inciso II; Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, **caput**, inciso III; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, arts. 83, inciso II, e 126; e **RIR/2018**, art. 330, **caput**, § 2º.

063 Como é efetuada a recuperação do capital empregado?

A recuperação do capital empregado é realizada mediante amortização de bens, direitos, custos ou despesas.

A amortização de bens ou de direitos registrada com observância das normas contábeis é dedutível na determinação do lucro real e do resultado ajustado, desde que o bem ou o direito seja intrinsecamente relacionado com a produção ou comercialização dos bens e serviços.

Poderão ser excluídos, para fins de apuração do lucro real e do resultado ajustado, os gastos com desenvolvimento de inovação tecnológica referidos no inciso I do **caput** e no § 2º do artigo 17 da Lei nº 11.196, de 2005, quando registrados no ativo não circulante intangível, no período de apuração em que forem incorridos, observado o disposto nos artigos 22 a 24 da referida Lei.

Somente será permitida a amortização de (i) bens e direitos intrinsecamente relacionados com a produção ou a comercialização dos bens e dos serviços e de (ii) custos ou despesas que observem as condições estabelecidas na legislação tributária.

A quota de amortização dedutível em cada período de apuração é determinada pela aplicação da taxa anual de amortização sobre o valor original do capital aplicado. Evidencie-se que o montante acumulado das quotas de amortização não poderá ultrapassar o custo de aquisição do bem ou do direito.

A amortização poderá ser apropriada em quotas mensais, dispensado o ajuste da taxa para o capital aplicado ou baixado no curso do mês.

Se a existência ou o exercício do direito, ou a utilização do bem, terminar antes da amortização integral de seu custo, o saldo não amortizado constituirá encargo no período de apuração em que se extinguir o direito ou terminar a utilização do bem.

Nota:

Sobre o conceito de bem intrinsecamente relacionado com a produção ou comercialização dos bens e serviços,

vide parágrafo único do artigo 25 da Instrução Normativa SRF nº 11, de 21 de fevereiro de 1996.

Normativos: **RIR/2018**, art. 330, caput, §§ 1º a 4º, e 332, caput, § 2º;

Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, §§ 1º e 2º;

Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, ***caput***, inciso III; e

Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 126.

064 Como será fixada a quota de amortização?

Período de apuração anual: a quota de amortização dedutível em cada período de apuração será determinada pela aplicação da taxa anual de amortização sobre o valor original do capital aplicado.

Período de apuração inferior a doze meses: se a amortização tiver início ou terminar no curso do período de apuração anual, ou se este tiver duração inferior a doze meses, a taxa anual será ajustada proporcionalmente ao período de amortização.

A amortização poderá ser apropriada em quotas mensais, dispensado o ajuste da taxa para o capital aplicado ou baixado no curso do mês.

A taxa anual de amortização será estabelecida tendo em vista o número de anos restantes de existência do direito.

Nota:

Com a edição da Lei nº 11.941, de 2009, artigo 37, que alterou o disposto no artigo 178, § 1º, da Lei nº 6.404, de 1976, o subgrupo do ativo diferido foi inserido no grupo do ativo não circulante, sendo substituído pelo subgrupo do intangível;

Normativos: **RIR/2018**, arts. 332 e 333; e

Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, § 1º.

Ver Pergunta nº 062.

065 Quais direitos ou bens poderão ser objeto de amortização?

Poderão ser amortizados os capitais aplicados na aquisição de direitos cuja existência ou exercício tenha duração limitada ou de bens cuja utilização pelo contribuinte tenha o prazo legal ou contratualmente limitado, tais como:

a) patentes de invenção, fórmulas e processos de fabricação, direitos autorais, licenças, autorizações ou concessões;

b) custo de aquisição, prorrogação ou modificação de contratos e direitos de qualquer natureza, inclusive de exploração de fundo de comércio;

c) 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

d) o valor dos direitos contratuais de exploração de florestas por prazo determinado, na forma do artigo 334 do Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018 (RIR/2018)**;**

e) os demais direitos classificados no ativo não circulante intangível**.**

Notas:

1) A amortização de direitos classificados no ativo não circulante intangível é considerada dedutível na determinação do lucro real, observado o disposto no inciso III do **caput** do artigo 13 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995;

2) Poderão ser excluídos, para fins de apuração do lucro real, os gastos com desenvolvimento de inovação tecnológica referidos no inciso I do **caput** e no § 2º do artigo 17 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, quando registrados no ativo não circulante intangível, no período de apuração em que forem incorridos e observado o disposto nos artigos 22 a 24 da referida Lei; e

3) O contribuinte que utilizar o benefício acima referido deverá adicionar ao lucro líquido, para fins de apuração do lucro real, o valor da realização do ativo intangível, inclusive por amortização, alienação ou baixa; e

4) Não será admitida amortização de bens, custos ou despesas para os quais seja registrada quota de exaustão.

Normativos: Lei nº 4.506, de 1964, art. 58;

Decreto-lei nº 1.483, de 1976, art. 5º;

Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, **caput**, inciso III;

Lei nº 11.196, de 2005, arts. 17, **caput**, inciso I e § 2º; e 22 a 24;

Lei nº 12.973, de 2014, arts. 41, 42 e 117, inciso I;

Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, arts. 83, inciso II, 126 e 127; e

RIR/2018, arts. 331, 334 e 335.

066 Quais custos e despesas poderão ser objeto de amortização?

A amortização de bens classificados no ativo imobilizado cuja utilização pelo contribuinte tenha o prazo legal ou contratualmente limitado; e de direitos classificados no ativo intangível cuja existência ou cujo exercício tenha duração limitada, registrada com observância das normas contábeis, é dedutível na determinação do lucro real e do resultado ajustado, desde que o bem ou direito seja intrinsecamente relacionado com a produção ou comercialização dos bens e serviços.

Poderão ser excluídos, para fins de apuração do lucro real e do resultado ajustado, os gastos com desenvolvimento de inovação tecnológica referidos no inciso I do **caput** e no § 2º do artigo 17 da Lei nº 11.196, de 2005, quando registrados no ativo intangível, no período de apuração em que forem incorridos, observado o disposto nos artigos 22 a 24 da referida Lei.

Para fins de determinação do lucro real, não serão computadas, no período de apuração em que incorridas, as despesas:

I - de organização pré-operacionais ou pré-industriais, inclusive da fase inicial de operação, quando a empresa utilizou apenas parcialmente o seu equipamento ou as suas instalações; e

II - de expansão das atividades industriais.

As despesas de organização pré-operacionais ou pré-industriais e as de expansão das atividades industriais acima referidas poderão ser excluídas para fins de determinação do lucro real, em quotas fixas mensais e no prazo mínimo de 5 (cinco) anos, a partir:

a) - do início das operações ou da plena utilização das instalações, no caso do inciso I acima; e

b) - do início das atividades das novas instalações, no caso do inciso II acima.

Notas:

1) Com a edição da Lei nº 11.941, de 2009, por meio de seu artigo 37, que alterou o disposto no artigo 178, § 1º, da Lei nº 6.404, de 1976, o subgrupo do ativo diferido foi inserido no grupo do ativo não circulante, sendo substituído pelo subgrupo do intangível;

2) A partir de 1º de janeiro de 1996, somente será considerada, como dedutível, a amortização de bens e direitos intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços.

Normativos: **RIR/2018**, arts. 330, 331, 333 e 338;

Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, III;

Lei nº 6.404, de 1976, art. 178, § 1º;

Lei nº 11.196, de 2005, art. 17, IV; e

Decreto nº 5.798, de 2006, art. 3º, IV;

Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, arts. 126 e 127.

067 Há limites para a amortização?

Sim, pois, em qualquer hipótese, o montante acumulado das quotas de amortização não poderá ultrapassar o custo de aquisição do bem ou do direito.

Nota:

Vide pergunta anterior

Normativos: **RIR/2018**, art. 330, § 1º; e

Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, § 2º.

068 Como proceder se a existência ou o exercício do direito, ou a utilização do bem terminar antes da amortização integral?

Se a existência ou o exercício do direito, ou a utilização do bem terminar antes da amortização integral de seu custo, o saldo não amortizado constituirá encargo no período de apuração em que se extinguir o direito ou terminar a utilização do bem.

Nota:

Somente será permitida a amortização de bens e direitos intrinsecamente relacionados com a produção ou a comercialização dos bens e dos serviços

Normativos: Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, **caput,** § 4º;

Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, **caput,** inciso III;

Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 83, inciso II; e

RIR/2018, art. 330, §§ 3º e 4º.

069 Qual a diferença entre depreciação e amortização?

A principal distinção entre esses dois encargos é que, enquanto a depreciação refere-se à diminuição do valor dos bens do ativo imobilizado resultante do desgaste pelo uso, da ação da natureza e da obsolescência normal, a amortização relaciona-se com a recuperação do capital aplicado na aquisição de direitos cuja existência ou cujo exercício tenha duração limitada, ou de bens cuja utilização pelo contribuinte tenha o prazo legal ou contratualmente limitado.

Normativo: RIR/2018, arts. 317 e 330.

070 Quais as espécies de amortização acelerada existentes?

Bens destinados à pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica, adquiridos a partir de 1º de janeiro de 2006:

Há apenas uma espécie de amortização acelerada, aplicável aos bens intangíveis, classificáveis no ativo não circulante, adquiridos a partir de 1º de janeiro de 2006, exclusivamente para a exploração em atividades de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica.

Tratamento do saldo não amortizado quando concluída a utilização dos bens intangíveis:

Para os fins dos incentivos à pesquisa tecnológica e ao desenvolvimento de inovação tecnológica, os valores relativos aos dispêndios incorridos em instalações fixas e na aquisição de aparelhos, máquinas e equipamentos, destinados à utilização em projetos de pesquisa e desenvolvimento tecnológico, metrologia, normalização técnica e avaliação de conformidade, aplicáveis a produtos, processos, sistemas e pessoal, procedimentos de autorização de registros, licenças, homologações e suas formas correlatas, e relativos a procedimentos de proteção de propriedade intelectual, poderão ser amortizados na forma da legislação vigente, hipótese em que o saldo não amortizado poderá ser excluído para fins de determinação do lucro real, no período de apuração em que for concluída sua utilização.

O valor do saldo excluído na forma do parágrafo anterior deverá ser controlado no Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur), e será adicionado, para fins de determinação do lucro real, em cada período de apuração posterior, pelo valor da amortização normal que venha a ser contabilizada como despesa operacional.

A pessoa jurídica beneficiária de amortização acelerada de que trata o artigo 564, inciso III do Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/2018), não poderá utilizar-se do benefício de exclusão do saldo não amortizado, de que trata este tópico, relativamente aos mesmos bens intangíveis.

Notas:

1) Com a edição da Lei nº 11.941, de 2009, artigo 37, que alterou o disposto no artigo 178, § 1º, da Lei nº 6.404, de 1976, o subgrupo do ativo diferido foi inserido no grupo do ativo não circulante, sendo substituído pelo subgrupo do intangível.

2) O montante acumulado das quotas de amortização não poderá ultrapassar o custo de aquisição do bem registrado contabilmente.

3) A amortização acelerada não se aplica em relação aos bens intangíveis adquiridos de terceiros ou desenvolvidos internamente na empresa, destinados à manutenção das atividades da companhia e da empresa, os quais, por força da Lei nº 6.404, de 1976, artigo 179, IV, devem ser classificados no ativo imobilizado.

Normativos: **RIR/2018**, arts. 335, 564 e 568; e

Lei nº 11.196, de 2005, arts. 17, inciso IV, e 20.

Exaustão

071 Em que consiste a exaustão, em termos contábeis?

Exaurir significa esgotar completamente.

Em termos contábeis, a exaustão se relaciona com a perda de valor dos bens ou direitos do ativo, ao longo do tempo, decorrentes de sua exploração (extração ou aproveitamento). Em termos legais, corresponde precisamente à perda de valor, decorrente da sua exploração, de direitos cujo objeto sejam recursos minerais ou florestais, ou bens aplicados nessa exploração.

Normativo: Lei nº 6.404, de 1976, art. 183, §2º, alínea "c".

072 Como os direitos sujeitos à exaustão serão apresentados no balanço?

No balanço, os direitos serão classificados no ativo imobilizado e deverão ser avaliados pelo custo de aquisição, deduzido do saldo da respectiva conta de exaustão acumulada.

Normativo: Lei nº 6.404, de 1976, art. 183, inciso V.

073 Quando cabe o registro nas contas de exaustão?

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

Nota:

Sobre os procedimentos a serem observados no cálculo da quota anual de exaustão, consultar os artigos 336 e 337 do Regulamento do Imposto sobre a Renda (**RIR/2018)**.

Normativos: Lei nº 6.404, de 1976, art. 183, § 2º, "c";

RIR/2018, arts 336 e 337;

Lei nº 4.506, de 1964, art. 59; e

Decreto-lei nº 1.483, de 1973, art. 4º.

074 Qual a base de cálculo da quota anual de amortização dos direitos contratuais de exploração de florestas?

A quota anual de amortização do valor dos direitos contratuais de exploração de florestas terá como base de cálculo o valor do contrato e será calculada em função do prazo de sua duração.

O disposto nesta resposta não se aplica aos contratos de exploração firmados por prazo indeterminado.

Nota:

O valor dos direitos contratuais de exploração de florestas por prazo determinado, na forma do artigo 334 do Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018 (**RIR/2018**), é objeto de amortização e não de exaustão.

Veja ainda: **Exaustão de recursos minerais:**

Perguntas 075 a 078 deste Capítulo.

Exaustão de recursos florestais:

Perguntas 079 a 082 deste Capítulo.

Normativos: Decreto-lei nº 1.483, de 1976, art. 5º, **caput,** §§ 1º e 4º; e

RIR/2018, art. 334, **caput,** § 3º.

Exaustão de Recursos Minerais

075 Como a quota de exaustão de recursos minerais será fixada?

A quota de exaustão de recursos minerais será fixada tendo em vista o volume de produção no período e sua relação com a possança conhecida da mina ou em função do prazo de concessão.

Não é admissível como custo ou encargo, a título de exaustão, em cada período de apuração, a importância correspondente à diminuição do valor de recursos minerais, resultante da exploração de jazidas minerais inesgotáveis ou de exaurimento indeterminado, como as de água mineral.

Nota:

O RIR/2018 não trata como fazia o RIR/1999 de exaustão mineral incentivada, a qual tinha por base a receita bruta para efeito de cálculo de quota de exaustão incentivada.

Normativos: **RIR/2018**, art. 336, §§ 2º e 3º; e

Lei nº 4.506, de 1964, art. 59, §2º.

076 As empresas de mineração, em relação às atividades exercidas mediante licenciamento ou como arrendatárias, fazem jus às quotas de exaustão, no que se refere aos bens utilizados?

Não. As atividades extrativas sob licenciamento (minerais destinados ao aproveitamento imediato e *in natura*) ou sob arrendamento mercantil não comportam nenhuma das formas de exaustão, em face dos bens empregados na atividade.

O Regulamento do Imposto sobre a Renda (**RIR/2018**), no artigo 335, §§ 4º e 5º, destaca que "são vedadas as deduções de despesas de exaustão geradas por bem objeto de arrendamento mercantil pela arrendatária, na hipótese em que esta reconhecer contabilmente o encargo", sendo que esta diretiva também se aplica aos contratos não tipificados como arrendamento mercantil que contenham elementos contabilizados como arrendamento mercantil por força de normas contábeis e da legislação empresarial.

Normativos: Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, **caput**, inciso VIII;

Lei nº 12.973, de 2014, art. 49, **caput**, inciso I; e

RIR/2018, art. 336, §§ 4º e 5º.

077 Quais controles deverão ser mantidos pelas empresas de mineração, com relação às quotas de exaustão dos recursos minerais explorados?

As empresas de mineração deverão manter, em sua escrituração contábil, sob intitulação própria, subcontas distintas (separadas), referentes a cada jazida ou mina, tendo em vista que a quota de exaustão está relacionada ao custo de aquisição dos recursos minerais explorados, bem como no volume de produção no período de apuração e sua relação com a possança conhecida da mina, ou em função do prazo de concessão.

Normativos: Lei nº 4.506, de 1964, art. 59, **caput**, §§ 1º e 2º; e

RIR/2018, art. 336, §§ 1º e 2º;

078 Como a quota de exaustão de recursos minerais será determinada?

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

A quota de exaustão será determinada de acordo com os princípios de depreciação definidos nos artigos 317 a 323 do RIR/2018, com base no custo de aquisição ou prospecção dos recursos minerais explorados.

O montante da quota de exaustão será determinado tendo em vista o volume da produção no período e a sua relação com a possança conhecida da mina ou em função do prazo de concessão.

Normativos: **RIR/2018**, arts. 317 a 323 e 336, §§ 1º e 2º;

Lei nº 4.506, de 1964, art. 59, §§ 1º e 2º;

Exaustão de Recursos Florestais

079 Qual a quota de exaustão aplicável aos recursos florestais?

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

Normativos: Lei nº 4.506, de 1964, art. 59;

Decreto-lei nº 1.483, de 1976, art. 4º, **caput**; e

RIR/2018, art. 337.

080 Qual a base para cálculo da quota de exaustão florestal?

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

Normativos:	Lei nº 4.506, de 1964, art. 59; Decreto-lei nº 1.483, de 1976, art. 4º, **caput**, § 1º; e **RIR/2018**, art. 337, **caput,** § 1º.

081 Quais os critérios a serem seguidos para o cálculo da quota de exaustão florestal?

Para o cálculo do valor da quota de exaustão florestal, serão observados os seguintes critérios:

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

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

Normativos:	**RIR/2018**, art. 337, § 2°; e Decreto-Lei nº 1.483, de 1976, art. 4º, § 2º;

082 Essa quota de exaustão florestal será também registrada no caso de direitos contratuais de exploração?

A resposta dada à pergunta anterior aplica-se também às florestas objeto de direitos contratuais de exploração por prazo indeterminado, devendo as quotas de exaustão ser contabilizadas pelo adquirente desses direitos, que tomará como valor da floresta o do contrato, na forma do artigo 337, **caput**, § 3º do Regulamento do Imposto sobre a Renda (**RIR/2018**).

Em se tratando de direitos contratuais de exploração de florestas por prazo determinado, não caberá exaustão, mas sim amortização, na forma do artigo 334, **caput**, e § 3º do Regulamento do Imposto sobre a Renda (**RIR/2018**).

Normativos: Decreto-lei nº 1.483, de 1976, art. 4º, § 3º, art. 5º, § 1º; e

RIR/2018, art. 334, **caput**, §3º e art. 337, **caput**, § 3º.

Apropriação de Quotas

083 A partir de que momento o encargo de depreciação, amortização ou exaustão poderá ser imputado no resultado da pessoa jurídica?

a) o encargo de depreciação, somente a partir do mês em que o bem for instalado, posto em serviço ou em condições de produzir;

b) encargo de amortização, a partir da utilização do bem ou direito ou do início da atividade para a qual contribuam despesas pré-operacionais a ela relativas, passíveis de amortização; e

c) o encargo de exaustão, a partir do mês em que se iniciar o esgotamento dos direitos de exploração mineral ou florestal registrados no ativo.

Nota:

Observar que esses encargos deverão ser calculados sempre em razão de duodécimos, ou seja, em função do número de meses restantes até o final do período de apuração respectivo.

Normativos: Lei nº 4.506, de 1964, arts. 57, 58 e 59;

Decreto-lei nº 1.483, de 1976, art. 4º; e

RIR/2018, arts. 317, **caput**, § 2º, 332 e 337.

084 A quota anual de depreciação será sempre a mesma durante todo o período de duração do bem?

Regra geral, sim. Entretanto, considerando-se que a taxa anual de depreciação tem como base o período de doze meses consecutivos, a quota de depreciação deverá ser ajustada proporcionalmente na hipótese de período de apuração inferior a doze meses, como no caso de bem acrescido ao ativo, ou dele baixado, no curso do período de apuração.

Normativos: **RIR/2018**, arts. 317, § 3º, e 319, § 1º;

Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, §§ 1º e 6º; e

Instrução Normativa RFB nº 1.700, art. 123, § 1º.

085 Por que a legislação permite que os encargos de depreciação, amortização e exaustão possam ser registrados como custo ou despesa operacional, a critério do contribuinte?

Porque não se pode determinar, *a priori*, se o encargo a ser suportado pelo contribuinte, a esse título, estará vinculado a custo ou a despesas operacionais.

Exemplos:

a) a depreciação de um caminhão comporá o custo de uma empresa de transporte se este for empregado nessa atividade, mas poderá ser computada como despesa operacional se utilizado numa empresa comercial para entrega de mercadoria vendida; e

b) a depreciação de computadores, normalmente considerada como despesa operacional para a maioria dos contribuintes, será custo para uma escola de informática.

Assim sendo, caberá ao contribuinte, em cada caso, atendendo à sua atividade específica, computar esse encargo, adequadamente, como custo ou despesa operacional, arcando, por outro lado, com as possíveis consequências de uma classificação inadequada.

086 Em relação aos recursos florestais quando ocorre a depreciação, a amortização ou a exaustão?

Os ativos da pessoa jurídica, representados por recursos florestais, podem ser depreciados, amortizados ou exauridos, de acordo com as seguintes regras:

a) a depreciação é calculada sobre ativo representado por empreendimento próprio da pessoa jurídica, do qual serão extraídos apenas os frutos. Nessa hipótese, o custo de aquisição ou formação (excluído o solo) é depreciado em tantos anos quantos forem os de produção dos frutos;

b) a amortização é calculada sobre ativo representado por aquisição de direitos de exploração, por prazo determinado, sobre empreendimento de propriedade de terceiros. Nesse caso, o custo de aquisição desses direitos é amortizado ao longo do período de duração do contrato; e

c) a exaustão é calculada sobre ativo representado por floresta própria. Nesse caso, o custo de aquisição ou formação (excluído o solo) será objeto de exaustão na medida e na proporção em que os recursos forem sendo exauridos. No caso de a floresta ou

o vegetal plantado proporcionar à pessoa jurídica a possibilidade de um segundo ou mesmo um terceiro corte, o custo de aquisição ou de formação deverá ser recuperado através da exaustão calculada em função do volume extraído em cada período, confrontado com a produção total esperada, englobando os diversos cortes.

Normativos: Lei nº 4.506, de 1964, arts. 57, 58 e 59;

Decreto-lei nº 1.483, de 1976, arts. 4º, 5º e 6º, parágrafo único; e

RIR/2018, arts. 318, **caput,** inciso II e parágrafo único, incisos I e IV, 331, **caput,** inciso IV, 334 e 337, **caput,** § 1º.

Provisões

087 Em que consistem as provisões?

Provisões são expectativas de obrigações ou de perdas de ativos resultantes da aplicação do princípio contábil da Prudência. São efetuadas com o objetivo de apropriar, no resultado de um período de apuração, segundo o regime de competência, custos ou despesas que provável ou certamente ocorrerão no futuro.

Para fins da legislação tributária federal, as referências a provisões alcançam as perdas estimadas no valor de ativos, inclusive as decorrentes de redução ao valor recuperável.

Normativo: **RIR/2018**, art. 339, **parágrafo único; e**

Lei nº 12.973, de 2014, art. 59.

088 O que fazer se a provisão não chegar a ser utilizada no período de apuração seguinte?

Quando a provisão constituída não chegar a ser utilizada ou for utilizada só parcialmente, o seu saldo, por ocasião da apuração dos resultados do período de apuração seguinte, deverá ser revertido a crédito de resultado desse período de apuração e, se for o caso, poderá ser constituída nova provisão para vigorar durante o período de apuração subsequente.

089 Em que condições as provisões serão admitidas pela legislação do Imposto de Renda?

Na determinação do lucro real, somente poderão ser deduzidas as provisões expressamente autorizadas pela legislação tributária.

Nota:

Para fins do disposto no Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018 (**RIR/2018**), as referências a provisões alcançam as perdas estimadas no valor de ativos, inclusive aquelas decorrentes de redução ao valor recuperável.

Normativos: Decreto-lei nº 1.730, de 1979, art. 3º;

Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, **caput**, inciso I;

Lei nº 12.973, de 2014, art. 59;

Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 61; e

RIR/2018, art. 339.

090 Quais são as provisões admitidas pela legislação do Imposto de Renda?

A legislação do imposto de renda somente admite a constituição, como custo ou despesa operacional, das seguintes provisões:

a) provisões constituídas para o pagamento de férias de empregados;

b) provisões para o pagamento de décimo-terceiro salário de empregados;

c) provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, das entidades de previdência privada complementar, e das operadoras de planos de assistência à saúde, quando constituídas por exigência da legislação especial a elas aplicável;

d) provisões para perdas de estoques de livros, de que tratam os artigos 8º e 9º da Lei nº 10.753, de 2003.

Veja ainda: **Provisão para pagamento de férias de empregados:**

Perguntas 93 a 97 deste capítulo.

Provisão para pagamento de décimo-terceiro salário:

Pergunta 98 deste capítulo**.**

Normativo: RIR/2018, arts. 339 a 343;

Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso I;

Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, arts. 3º e 4º, §§ 1º e 2º;

Medida Provisória nº 2.158-35/2001, art. 83;

Lei nº 10.753, de 2003, arts. 8º e 9º,

Lei nº 9.430, de 1996, art. 14; e

Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 70.

091 A pessoa jurídica ainda poderá constituir contabilmente as provisões que não se encontrem expressamente previstas como dedutíveis para fins da legislação do Imposto de Renda?

Sim. Além daquelas expressamente previstas na legislação do Imposto de Renda, a pessoa jurídica poderá continuar a constituir contabilmente as provisões que entenda serem necessárias à sua atividade ou aos seus interesses sociais.

Todavia, na hipótese de a provisão constituída na contabilidade ser considerada indedutível para fins da legislação do imposto de renda, a pessoa jurídica deverá efetuar no Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur), Parte A, a adição do respectivo valor ao lucro líquido do período, para apuração do lucro real.

No período em que a provisão for revertida contabilmente, ela poderá efetuar a correspondente exclusão do lucro líquido, para fins de determinação do lucro real.

Normativo: Decreto-lei nº 1.598, de 1977, arts. 6º, §§ 1º, 2º, 3º, 7º; e 8º, **caput**, inciso I e §§ 1º e 2º; e

RIR/2018, art. 277, inciso I.

092 Como proceder para baixar os créditos não recebidos oriundos da atividade operacional, quando for constituída, contabilmente, a provisão para créditos de liquidação duvidosa, mesmo após a vedação da legislação fiscal?

As pessoas jurídicas que tenham constituído contabilmente a provisão para créditos de liquidação duvidosa, mesmo após a vedação da legislação fiscal, deverão, no período de constituição da provisão, adicionar o valor da referida provisão ao lucro líquido do período, para apuração do lucro real.

No período em que contabilmente a provisão for revertida, ela poderá ser excluída do lucro líquido para determinação do lucro real.

O registro contábil das perdas deverá ser efetuado de acordo com o disposto na Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, artigo 10.

Veja ainda: **Perdas no recebimento de créditos:**

Perguntas 109 a 116 deste capítulo**.**

Normativos: Decreto-lei nº 1.598, de 1977, arts. 6º, §§ 1º, 2º e 3º; 7º e 8º, **caput**, inciso I, §§ 1º e 2º;

Lei nº 9.430, de 1996, art. 10; e

RIR/2018, art. 277, **caput**, inciso I.

093 Qual o limite para constituição da provisão para pagamento de remuneração correspondente a férias de seus empregados?

O limite para constituição da provisão para pagamento de remuneração correspondente a férias de empregados será determinado com base na remuneração mensal do empregado e no número de dias de férias a que já tiver direito na época do encerramento do período de apuração.

A faculdade de constituir essa provisão contempla a inclusão dos gastos já incorridos com a remuneração de férias proporcionais e dos encargos sociais, cujo ônus caiba à pessoa jurídica.

Normativo: **RIR/2018**, art. 342, §§ 1º e 3º;
Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso I;
Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 4º; e
Parecer Normativo CST nº 7, de 1980.

094 Como é feita a contagem de dias de férias a que já tiver direito o empregado na época do balanço?

Com base nas disposições da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), essa contagem será efetuada da seguinte forma:

a) por períodos completos - após cada período de 12 (doze meses) de vigência do contrato de trabalho, o empregado terá direito a férias na seguinte proporção:

   até 5 (cinco) faltas no período aquisitivo, 30 (trinta) dias corridos;

   de 6 (seis) a 14 (quatorze) faltas, 24 (vinte e quatro) dias corridos;

   de 15 (quinze) a 23 (vinte e três) faltas, 18 (dezoito) dias corridos;

   de 24 (vinte e quatro) a 32 (trinta e duas) faltas, 12 (doze) dias corridos; e

   mais de 32 (trinta e duas) faltas, o empregado perde o direito a férias.

b) por períodos incompletos - relativamente aos períodos inferiores a 12 (doze) meses de serviço, tomar-se-ão por base férias na proporção de 1/12 (um doze avos) de 30 (trinta) dias por mês de serviço ou fração superior a 14 (quatorze) dias, na data de apuração do balanço ou resultado, ou seja, 2,5 (dois inteiros e cinco décimos) dias por mês ou fração superior a 14 (quatorze) dias.

Nota:

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

Normativo: Decreto-lei nº 5.452, de 1943, art. 130.

095 Como será efetuado o cálculo da provisão para pagamento de férias?

O número de dias de férias por empregado, obtido na forma exposta na resposta da Pergunta 94, será multiplicado por 1/30 (um trinta avos) da sua remuneração mensal,

na época da apuração do resultado ou balanço, majorada com 1/3 (um terço) a mais do que o salário normal (adicional de férias), podendo o referido valor ser acrescido dos encargos sociais cujo ônus couber à empresa (v.g., contribuições sociais e Fundo de Garantia por Tempo de Serviço - FGTS).

Notas:

1) O contribuinte poderá deduzir como custo ou despesa operacional, em cada período de apuração, importância destinada a constituir provisão para pagamento de remuneração correspondente a férias de seus empregados; e

2) A pessoa jurídica deverá manter demonstrativo dos cálculos efetuados.

Normativos: Decreto-lei nº 1.730, de 1979, art. 4º, **caput,** § 1º;

Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, **caput,** inciso I;

Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 70, inciso III; e

RIR/2018, art. 342, **caput,** §§ 1º e 3º.

096 Como proceder no período de apuração seguinte ao do provisionamento de férias dos empregados?

As importâncias pagas serão debitadas à provisão até o limite do valor provisionado.

O saldo porventura remanescente, na data da apuração do resultado ou balanço seguinte, será revertido e, se for o caso, poderá ser constituída nova provisão.

Normativos: **RIR/2018**, art. 342, § 2º; e

Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 4º, § 2º.

097 Como deverá proceder a pessoa jurídica que não houver constituído a provisão para pagamento de férias a seus empregados?

A pessoa jurídica que não houver constituído a provisão para pagamento de férias aos seus empregados poderá computar todo o valor pago ou creditado, a título de

remuneração de férias, no próprio período de apuração do pagamento ou crédito, ainda que tais férias se iniciem nesse período e terminem no seguinte.

Normativos: Decreto-lei nº 1.730, de 1979, art. 4º;

Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, **caput**, inciso I;

RIR/2018, art. 342; e

Parecer Normativo CST nº 8, de 1985.

098 Qual o valor a ser provisionado para efeito de pagamento de décimo-terceiro salário?

O valor a ser provisionado para efeito de pagamento de décimo-terceiro salário corresponderá ao valor resultante da multiplicação de 1/12 (um doze avos) da remuneração, acrescida dos encargos sociais cujo ônus cabe à empresa, pelo número de meses de serviço relativos ao período de apuração.

Nota:

O contribuinte poderá deduzir como custo ou despesa operacional, em cada período de apuração, importância destinada a constituir provisão para pagamento de remuneração correspondente ao décimo terceiro salário de seus empregados.

Normativos: Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, **caput**, inciso I;

Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 70, inciso IV; e

RIR/2018, art. 343, **caput**, parágrafo único.

099 Quais as empresas que estão obrigadas a constituir a provisão para pagamento do Imposto de Renda?

A constituição da provisão para pagamento do imposto de renda, em cada período de apuração, é obrigatória para todas as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real.

É obrigatória, em cada período de apuração, a constituição de provisão para imposto sobre a renda, relativa ao imposto devido sobre o lucro real e sobre os lucros cuja tributação tenha sido diferida, referentes ao mesmo período de apuração.

A citada provisão é considerada indedutível para fins de apuração do lucro real.

A demonstração do lucro real será aberta com o lucro líquido do exercício, antes de formada a provisão para o imposto de renda, não constituindo essa provisão, portanto, item de adição. Somente haverá adição ao lucro líquido quando o imposto indedutível tenha sido imputado diretamente à conta de resultados.

Normativos: **RIR/2018**, art. 344;

Lei nº 6.404, de 1976, art. 189;

Lei nº 8.981, de 1995, art. 41, § 2º;

Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 61, § 1º;

Parecer Normativo CST nº 102, de 1978, item 6.

100 Qual a base para o cálculo da provisão para o Imposto de Renda?

A base para o cálculo da provisão para o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica é o lucro real. Ou seja, o lucro líquido do período de apuração (trimestral ou anual) ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.

Normativos: Lei nº 5.172, de 1966, art. 44;

Decreto-lei nº 1.598, de 1977, art. 6º;

Lei nº 8.981, de 1995, arts. 26 e 37;

Lei nº 9.430, de 1996, arts. 1º; 2º, § 3º;

RIR/2018, arts. 210, 217, 218 e 258;

Instrução Normativa SRF nº 11, de 1996, art. 18, § 2º; e

Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, arts. 61 a 64.

101 Qual a classificação contábil da provisão para o IR?

A parcela da provisão relativa ao lucro real deverá figurar no passivo circulante; por sua vez, a parcela relativa ao imposto incidente sobre lucros diferidos para períodos de apuração subsequentes será classificada no exigível a longo prazo.

Nota:

Com a edição da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, artigo 37, que alterou o disposto no artigo 178, § 2º, da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, o subgrupo do passivo exigível a longo prazo passou a denominar-se passivo não circulante.

Normativo: Lei nº 6.404, de 1976, arts. 178, § 2º, incisos I e II, e 180.

102 Como deverão proceder as pessoas jurídicas que gozarem de isenção ou redução do imposto de renda em virtude de incentivos regionais ou setoriais?

As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público não serão computadas na determinação do lucro real, desde que sejam registradas em reserva de lucros a que se refere o artigo 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que somente poderá ser utilizada para:

I - absorção de prejuízos, desde que anteriormente as demais reservas de lucros, à exceção da Reserva Legal, já tenham sido totalmente absorvidas; ou

II - aumento do capital social.

Notas:

1) Na hipótese de utilização da reserva de lucros para absorção de prejuízos, na forma do inciso I do artigo 523 do RIR/2018, a pessoa jurídica deverá recompor

a reserva à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

2) As doações e subvenções de que trata esta resposta serão tributadas caso não seja observado o disposto no item 1 acima ou seja dada destinação diversa do disposto no artigo 523, **caput**, do RIR/2018, inclusive nas hipóteses de:

I - capitalização do valor e posterior restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou subvenções governamentais para investimentos;

II - restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, nos 5 (cinco) anos anteriores à data da doação ou da subvenção, com posterior capitalização do valor da doação ou da subvenção, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitada ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou de subvenções governamentais para investimentos; ou

III - integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

3) Se, no período de apuração, a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de doações e de subvenções governamentais e, nesse caso, não puder ser constituída como parcela de lucros nos termos estabelecidos no **caput** do artigo 523 do RIR/2018, esta deverá ocorrer à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

4) No caso de período de apuração trimestral do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre Lucro Líquido (CSLL), o registro na reserva de incentivos fiscais deverá ser efetuado até 31 de dezembro do ano em curso.

5) O valor que constituir exclusão na parte A do Livro Eletrônico de Apuração do Lucro Real (e-Lalur) e do Livro Eletrônico de Apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (e-Lacs), em decorrência do disposto no **caput**, será controlado na parte B, para ser adicionado quando descumpridas as condições previstas neste artigo.

6) Não poderá ser excluída da apuração do lucro real e do resultado ajustado a subvenção recebida do Poder Público, em função de benefício fiscal, quando os recursos puderem ser livremente movimentados pelo beneficiário, isto é, quando não houver obrigatoriedade de aplicação da totalidade dos recursos na aquisição de bens ou direitos necessários à implantação ou expansão de empreendimento econômico, inexistindo sincronia e vinculação entre a percepção da vantagem e a aplicação dos recursos.

7) O disposto no artigo 523, **caput** do RIR/2018, não se aplica às subvenções concedidas por pessoas jurídicas de direito privado, que constituem receita da pessoa jurídica beneficiária.

8) Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos no **caput** e nos §§ 1º a 4º do artigo 198 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017.

9) A partir da Lei Complementar nº 160, de 2017, os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS, concedidos por estados e Distrito Federal e considerados subvenções para investimento por força do § 4º do artigo 30 da Lei nº 12.973, de 2014, poderão deixar de ser computados na determinação do lucro real, desde que observados os requisitos e as condições impostos pelo artigo 30 da Lei nº 12.973, de 2014, entre os quais, a necessidade de que tenham sido concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

10) A LC nº 160, de 2017, foi editada para possibilitar a celebração de convênio entre os estados, com vistas à convalidação dos incentivos fiscais relativos ao ICMS concedidos à revelia do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz) - intento alcançado com a publicação do Convênio ICMS 190, de 2017. Paralelamente ao seu objetivo principal, trouxe também em seu texto regramento específico quanto

ao tratamento de subvenção para investimento de todo benefício fiscal concernente àquele imposto. Este último ponto foi introduzido no ordenamento por intermédio de seu art. 9º, o qual acrescentou os §§ 4º e 5º ao já mencionado art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014.

11) A norma em questão insere novo comando legal ao dispositivo que confere o adequado tratamento tributário, no que tange ao IRPJ e a CSLL, às subvenções para investimento. A LC nº 160, de 2017, atribui a qualificação de subvenção para investimento aos incentivos e os benefícios fiscais ou econômico-fiscais atinentes ao ICMS e determina que, para receberem o tratamento tributário previsto no artigo 30, não poderão ser exigidos requisitos ou condições que não estejam previstos neste artigo. Ou seja, devem esses incentivos e benefícios equiparados à subvenção para investimento para fins deste dispositivo, entre outros requisitos, terem sido concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, bem como devem ser contabilmente registrados conforme determina o citado dispositivo.

12) Importante destacar que, ainda que qualificado pelo legislador como uma subvenção para investimento, os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS só receberão o tratamento conferido pelo artigo 30 da Lei nº 12.973, de 2014, caso tenham sido concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e obedeçam às demais prescrições previstas naquele artigo

13) Ver a Solução de Consulta Cosit nº 145, de 15 de dezembro de 2020; Solução de Consulta Cosit nº 108, de 28 de junho de 2021; Solução de Consulta Cosit nº 29, de 14 de julho de 2022; Solução de Consulta SRRF07/Disit nº 1, de 10 de janeiro de 2023; Solução de Consulta Cosit nº 253, de 30 de outubro de 2023; e Solução de Consulta Cosit nº 107, de 25 de abril de 2004.

14) A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ), firmou a seguinte tese, no Tema Repetitivo nº 1182:

I Impossível excluir os benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, salvo quando atendidos os requisitos previstos em lei (art. 10, da Lei Complementar n. 160, de 2017, e art. 30, da Lei n. 12.973, de 2014), não se lhes aplicando o entendimento firmado no ERESP 1.517.492/PR que excluiu o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

II Para a exclusão dos benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL não deve ser exigida a demonstração de concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

III Considerando que a Lei Complementar 160/2017 incluiu os §§ 4º e 5º ao art. 30 da Lei 12.973, de 2014, sem, entretanto, revogar o disposto no seu § 2º, a dispensa de comprovação prévia, pela empresa, de que a subvenção fiscal foi concedida como medida de estímulo à implantação ou expansão do empreendimento econômico não obsta a Receita Federal de proceder ao lançamento do IRPJ e da CSSL se, em procedimento fiscalizatório, for verificado que os valores oriundos do benefício fiscal foram utilizados para finalidade estranha à garantia da viabilidade do empreendimento econômico.

15. Por unanimidade, os ministros da 1ª Seção do STJ rejeitaram modular a decisão da Corte no Tema 1.182.

16) Do exame do artigo 30 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, e do artigo 198 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 17 de março de 2017, infere -se que: I se em determinado período a pessoa jurídica apurou prejuízo contábil e não pôde constituir a reserva de incentivos fiscais, tal destinação deverá ser feita à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes. Assim, para que não ocorra a tributação dos valores contabilizados como subvenção para investimento, a reserva de lucros precisará ser constituída nos períodos posteriores em que houver o auferimento de lucro;

II caso seja adotada a periodicidade trimestral para apuração do IRPJ, o registro na reserva de incentivos fiscais deverá ser efetuado até 31 de dezembro do ano em curso, quando houver a apuração de lucros; e

III o valor excluído da apuração do lucro real na parte A do e -Lalur deverá ser controlado na parte B.

17. O § 3º do artigo 30 da Lei nº 12.973, de 2014, e artigo 198 da IN RFB nº 1.700, de 2017, utilizaram a expressão "prejuízo contábil ou lucro líquido contábil". Dessa forma, o valor registrado na reserva de incentivos fiscais a título de subvenção para investimento era limitado ao lucro líquido contábil do período em questão.

18. O prejuízo fiscal, por sua vez, é o valor negativo obtido após a realização dos ajustes permitidos e/ou determinados na legislação do IRPJ, adições e exclusões, a partir do lucro ou prejuízo contábil apurado na Demonstração do Resultado do Exercício (DRE).

18.1. Por conseguinte, considerando-se a hipótese em que houve prejuízo contábil em determinado trimestre e a pessoa jurídica realizou a exclusão dos valores relativos à receita de subvenção para investimento na determinação do lucro real, pode ocorrer o aumento do prejuízo fiscal inicialmente apurado. Em outras palavras, não há norma que determine que a pessoa jurídica somente possa excluir os valores relativos à subvenção para investimento da determinação do lucro real em caso de apuração de lucro líquido, de forma que não haja incremento de eventual prejuízo fiscal apurado.

18.2. As regras contidas no art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, incluindo a autorização legal para exclusão dos valores recebidos a título de subvenção governamental para investimento da determinação do lucro real, visavam permitir que o beneficiário da subvenção destinasse de forma efetiva e específica à implantação ou à expansão de empreendimentos econômicos, evitando -se não apenas a incidência de tributação, mas também a distribuição de tais recursos aos sócios e/ou titular da pessoa jurídica.

19. Frisa-se, contudo, a necessidade de a pessoa jurídica constituir a reserva de incentivos fiscais nos períodos subsequentes em que aufira lucro e do controle dos valores no e-Lalur, para que haja a adição dos respectivos valores à apuração do lucro

real em caso de descumprimento das condições previstas na legislação.
20. Registra -se que a Medida Provisória nº 1.185, de 30 de agosto de 2023, convertida na Lei nº 14.789, de 29 de dezembro de 2023, revogou artigo 30 da Lei nº 12.973, de 2014, com produção de efeitos a partir de 1º de janeiro de 2024.

20) A Partir de 1º de janeiro de 2024, a pessoa jurídica tributada pelo lucro real que receber subvenção da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios para implantar ou expandir empreendimento econômico poderá apurar crédito fiscal de subvenção para investimento, observado o disposto na Lei nº 14.789, de 29 de dezembro de 2023.

21) Para fins do disposto nessa lei, considera-se:

I implantação - o estabelecimento de empreendimento econômico para o desenvolvimento da atividade a ser explorada por pessoa jurídica não domiciliada na localização geográfica do ente federativo que concede a subvenção;

II expansão - a ampliação da capacidade, a modernização ou a diversificação do comércio ou da produção de bens ou serviços do empreendimento econômico, inclusive mediante o estabelecimento de outra unidade, pela pessoa jurídica domiciliada na localização geográfica do ente federativo que concede a subvenção;

III crédito fiscal de subvenção para investimento - o direito creditório:

a) decorrente de implantação ou expansão do empreendimento econômico subvencionado por ente federativo;

b) concedido a título de Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ); e

c) passível de ressarcimento ou de compensação com tributos administrados pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda.

22) Poderá ser beneficiária do crédito fiscal de subvenção para investimento a pessoa jurídica

habilitada pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil

23) O crédito fiscal de subvenção para investimento devidamente apurado e informado à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil poderá ser objeto de compensação com débitos próprios, vincendos ou vencidos, relativos a tributos administrados pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, observada a legislação específica ou ressarcimento em dinheiro. O pedido de ressarcimento e a declaração de compensação relativos ao crédito fiscal serão recepcionados após o reconhecimento das receitas de subvenção para fins de tributação.

24) O valor do crédito fiscal não será computado na base de cálculo do IRPJ, da CSLL, da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Contribuição para o PIS/Pasep) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins).

25) O crédito fiscal de subvenção para investimento apurado em desacordo com o disposto nesta Lei não será reconhecido pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil.

Normativos: RIR/2018, art. 523;

Lei nº 12.973, de 2014, art. 30;

Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 198.

103 A provisão para o Imposto de Renda pode ser feita pelo valor líquido destacando-se a dedução dos incentivos fiscais regionais?

Não. A provisão para o Imposto de Renda deve ser constituída obrigatoriamente pelo seu total, sem dedução dos incentivos fiscais cuja fruição dependa do pagamento do imposto (Finor, Finam etc.).

Como justificativa, temos que o benefício fiscal estará condicionado ao pagamento da totalidade do imposto no prazo correspondente.

Tal entendimento é aplicável mesmo na hipótese de apuração trimestral da base de cálculo do imposto, apesar de a aplicação nos citados incentivos fiscais ser feita em

Documento de Arrecadação de Receitas Federais (DARF) separado e nos mesmos prazos de recolhimentos trimestrais do imposto de renda, pois o gozo do benefício também está condicionado ao total pagamento do imposto.

104 A constituição da provisão para o imposto sobre a renda está limitada ao lucro líquido do período de apuração?

Não. A provisão para o imposto sobre a renda deve ser feita sempre pelo total do lucro real apurado.

Caso esse valor seja superior ao do lucro líquido do período, a sua constituição poderá, inclusive, gerar prejuízo contábil.

Caso já exista prejuízo contábil, esse prejuízo será acrescido da provisão se, na apuração do lucro real, houver resultado positivo.

Nota:

A provisão para o imposto sobre a renda não é dedutível para fins de apuração do lucro real.

Normativo: Lei nº 6.404, de 1976, art. 189;

Lei nº 8.981, de 1995, art. 41, § 2º;

Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 61; e

RIR/2018, art. 344.

105 O prejuízo contábil apurado nas atividades da pessoa jurídica ou gerado pela constituição da provisão para o imposto sobre a renda é compensável na determinação do lucro real?

Não. O prejuízo compensável é o que for apurado na demonstração do lucro real, trimestral ou anual, e deverá ser idêntico àquele que constar no Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur) ao final de cada período de apuração (Parte A), sendo controlado na Parte B, para posterior compensação.

Para fins de determinação do lucro real, o lucro líquido, depois de ajustado pelas adições e exclusões previstas ou autorizadas pela legislação do IRPJ, poderá ser reduzido pela compensação de prejuízos fiscais respeitado o limite de 30% (trinta por cento) do referido lucro líquido ajustado.

A pessoa jurídica rural que explorar outras atividades deverá demonstrar, no e-Lalur, separadamente, o lucro ou prejuízo contábil, o lucro real ou prejuízo fiscal e o resultado ajustado positivo ou negativo dessas atividades.

O prejuízo apurado pela pessoa jurídica na exploração de atividade rural poderá ser compensado com o resultado positivo obtido na mesma atividade em períodos de apuração posteriores, desconsiderado o limite de trinta por cento do respectivo lucro líquido ajustado (lucro líquido do período + adições – exclusões).

Tal autorização somente se aplica às pessoas jurídicas que mantiverem os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do montante do prejuízo fiscal utilizado para compensação.

Normativos: **RIR/2018**, arts. 261, inciso III, 344, caput e parágrafo único, e 583;

Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, art. 15, **caput** e parágrafo único;

Lei nº 8.023, de 1990, art. 14;

Lei nº 6.404, de 1976, art. 189; e

Instrução Normativa RFB nº 1.700, arts. 203, 213 e 263.

106 Qual a contrapartida da provisão para o Imposto de Renda nos casos de existência de lucro líquido ou prejuízo contábil no período de apuração?

A contrapartida será sempre a própria conta que demonstrar o resultado do período de apuração que, recebendo a débito o valor da provisão, poderá passar, inclusive, de credora a devedora.

Normativos: Lei nº 6.404, de 1976, arts. 187, inciso V, e 189

107 Como deve proceder o contribuinte que deixou de contabilizar ou contabilizou a menor o valor da provisão para o imposto sobre a renda?

Deve, no curso do período de apuração seguinte, mediante lançamento de ajuste em contas próprias, com efeitos retroativos ao início do período de apuração, regularizar sua situação contábil pelo registro do valor da provisão (ou da diferença a menor apurada), a débito de conta do patrimônio líquido (prejuízos acumulados).

Normativo: Lei nº 6.404, de 1976, art. 178, §2º, inciso III.

108 Qual a solução para regularizar, mediante registro no período de apuração seguinte, a provisão para o imposto sobre a renda não constituída por ocasião do encerramento do balanço, no caso de a totalidade das reservas já ter sido incorporada ao capital?

Ainda que não possua nenhuma reserva, o ajuste deverá ser feito, já que, na prática, o valor da provisão para o imposto de renda a débito da conta de prejuízos acumulados terá o mesmo efeito da redução das reservas ou lucros acumulados, pois, igualmente, reduz o patrimônio líquido, que passará a ser demonstrado pelo seu valor real.

Nota:

A companhia observará exclusivamente, em livros ou registros auxiliares, sem qualquer modificação da escrituração mercantil e das demonstrações reguladas na Lei nº 6.404, de 1976, as disposições da lei tributária, ou de legislação especial sobre a atividade que constitui seu objeto, que prescrevam, conduzam ou incentivem a utilização de métodos ou critérios contábeis diferentes ou determinem registros, lançamentos ou ajustes ou a elaboração de outras demonstrações financeiras.

Normativo: Lei nº 6.404, de 1976, arts. 177, **caput**, §§ 2º, 3º e 5º, e 178, § 2º, inciso III.

Perdas no Recebimento de Créditos

109 Como a pessoa jurídica poderá considerar, na apuração do lucro real, as perdas ocorridas com créditos decorrentes de suas atividades?

Para fins da legislação fiscal, poderão ser registrados como perda, os créditos:

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

II - sem garantia, de valor:

a) até R$ 15.000,00 (quinze mil reais) por operação, vencidos há mais de 6 (seis) meses, independentemente de iniciados os procedimentos judiciais para o seu recebimento;

b) acima de R$ 15.000,00 (quinze mil reais) até R$ 100.000,00 (cem mil reais) por operação, vencidos há mais de 1 (um) ano, independentemente de iniciados os procedimentos judiciais para o seu recebimento, mantida a cobrança administrativa; e

c) superior a R$ 100.000,00 (cem mil reais) por operação, vencidos há mais de 1 (um) ano, desde que iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para o seu recebimento;

III - com garantia, vencidos há mais de 2 (dois) anos, de valor:

a) até R$ 50.000,00 (cinquenta mil reais) por operação, independentemente de iniciados os procedimentos judiciais para o seu recebimento ou o arresto das garantias; e

b) superior a R$ 50.000,00 (cinquenta mil reais) por operação, desde que iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para o seu recebimento ou o arresto das garantias;

IV – contra devedor declarado falido ou pessoa jurídica em concordata ou recuperação judicial, relativamente à parcela que exceder o valor que esta tenha se comprometido a pagar. No caso de crédito com empresa em processo falimentar, em concordata ou em recuperação judicial, a dedução da perda será admitida a partir da data da decretação da falência ou do deferimento do processamento da concordata ou recuperação judicial, desde que a credora tenha adotado os procedimentos judiciais necessários para o recebimento do crédito.

No caso de contrato de crédito em que o não pagamento de 1 (uma) ou mais parcelas implique o vencimento automático de todas as demais parcelas vincendas, os limites a que se referem as alíneas “a” e “b” do inciso II, acima, serão considerados em relação ao total dos créditos, por operação, com o mesmo devedor.

Para fins de efetuar-se o registro da perda, os créditos, a que se referem os incisos II e III, serão considerados pelo seu valor original acrescido de reajustes previstos em contrato, inclusive juros e outros encargos pelo financiamento da operação e eventuais acréscimos moratórios decorrentes da não liquidação, considerados até a data da baixa, deduzidos os valores amortizados.

Notas:

1) Para os contratos inadimplidos até 7 de outubro de 2014 poderão ser registrados como perda os créditos:

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

b) sem garantia de valor:

b.1) até R$ 5.000,00 (cinco mil reais), por operação, vencidos há mais de 6 (seis) meses, independentemente de iniciados os procedimentos judiciais para o seu recebimento;

b.2) acima de R$ 5.000,00 (cinco mil) até R$ 30.000,00 (trinta mil reais), por operação, vencidos há mais de 1 (um) ano, independentemente de iniciados os procedimentos judiciais para o seu recebimento, porém mantida a cobrança administrativa;

b.3) superior a R$ 30.000,00 (trinta mil reais), vencidos há mais de 1 (um) ano, desde que iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para o seu recebimento;

c) com garantia, vencidos há mais de 2 (dois) anos, desde que iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para o seu recebimento ou o arresto das garantias; e

d) contra devedor declarado falido ou pessoa jurídica em concordata ou recuperação judicial, relativamente à parcela que exceder o valor que esta tenha se comprometido a pagar. No caso de crédito com empresa em processo falimentar, em concordata ou em recuperação judicial, a dedução da perda será admitida a partir da data da decretação da falência ou do deferimento do processamento da concordata ou recuperação judicial, desde que a credora tenha adotado os procedimentos judiciais necessários para o recebimento do crédito.

2) A partir de 8 de outubro de 2014, a referência feita a empresa concordatária abrange também a empresa em recuperação judicial (Medida Provisória nº 656, de 2014, artigo 2º, convertida na Lei nº 13.097, de 2015.

3) O que se considera como operação:

Considera-se como operação a venda de bens, a prestação de serviços, a cessão de direitos, e a aplicação de recursos financeiros em operações com títulos e valores mobiliários, constante de 1 (um) único contrato, no qual esteja prevista a forma de pagamento do preço pactuado, ainda que a transação

seja realizada para pagamento em mais de 1 (uma) parcela.

No caso de empresas mercantis, a operação será caracterizada pela emissão da fatura, mesmo que englobe mais de 1 (uma) nota fiscal.

Os limites de que trata a legislação serão sempre calculados sobre o valor total da operação, ainda que, tendo honrado uma parte do débito, o devedor esteja inadimplente de um valor correspondente a uma faixa abaixo daquela em que se encontra o valor total da operação.

4) Crédito em que o não pagamento de uma parcela acarreta o vencimento automático das demais parcelas:

No caso de contrato de crédito em que o não pagamento de 1 (uma) ou mais parcelas implique o vencimento automático de todas as demais parcelas vincendas, os limites a que se referem as alíneas "a" e "b", do inciso II, **constantes da resposta**, serão considerados em relação ao total dos créditos, por operação, com o mesmo devedor.

5) Acréscimo de reajustes e encargos moratórios contratados:

Para fins de se efetuar o registro da perda, os créditos a que se referem as alíneas "b.1", "b.2" e "b.3", **constantes da Nota 1**, serão considerados pelo seu valor original acrescido de reajustes previstos em contrato, inclusive juros e outros encargos pelo financiamento da operação e eventuais acréscimos moratórios decorrentes da não liquidação, considerados até a data da baixa, deduzidos os valores amortizados.

6) Registro de nova perda em uma mesma operação:

Para o registro de nova perda em uma mesma operação, tratando-se dos créditos a que se referem as alíneas “a”, “b” e “c”, do inciso II, **constantes da resposta**, as condições ali prescritas deverão ser observadas em relação à soma da nova perda àquelas já registradas.

7) De acordo com o artigo 9º-A da Lei nº 9.430, de 1996, na hipótese de inadimplência do débito, as

exigências de judicialização de que tratam a alínea “c” do inciso II e a alínea “b” do inciso III do §7º do artigo 9º e o artigo 11 da citada lei, podem ser substituídas pelo instrumento de que trata a Lei nº 9.492, de 10 de setembro de 1997, devendo os credores arcar, nesse caso, com o pagamento antecipado de taxas, de emolumentos, de acréscimos legais e de demais despesas por ocasião da protocolização e dos demais atos.

<u>Exemplos</u>:

Hipótese 1

Admitindo-se que a pessoa jurídica tenha realizado, no mês de abril de 2015, vendas de mercadorias a um determinado cliente, cujas notas fiscais foram englobadas numa única fatura (de nº 111), para pagamento nos seguintes prazos e condições:

a) valor e vencimento das duplicatas:
   - duplicata nº 111-A, no valor de R$ 6.000,00, com venc. Em 02/05/2015;
   - duplicata nº 111-B, no valor de R$ 4.500,00, com venc. Em 16/05/2015;
   - duplicata nº 111-C, no valor de R$ 3.000,00, com venc. Em 30/05/2015.

b) caso as duplicatas não sejam pagas no vencimento, os respectivos valores serão acrescidos dos seguintes encargos, previstos contratualmente:
   - juros (simples) de meio por cento ao mês, contados a partir do mês subsequente ao do vencimento do título;
   - multa de mora de dois por cento sobre o valor original do crédito.

Nesse caso, se em 31 de dezembro de 2015 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 31/12/2015 (3,5% de A)	C Valor da multa (2% de A)	Total do crédito (A+B+C)
111-A	02/05/2015	6.000,00	210,00	120,00	6.330,00
111-B	16/05/2015	4.500,00	157,50	90,00	4.747,50
111-C	30/05/2015	3.000,00	105,00	60,00	3.165,00
Totais		**13.500,00**	**472,5**	**270,00**	**14.242,50**

Nesta hipótese, como o total do crédito relativo à operação, acrescido dos encargos moratórios contratados, se enquadra no limite de R$ 15.000,00, a empresa poderá proceder à sua baixa, no valor de R$ 14.242,50 (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 feitas a outro cliente, representado por uma única fatura cujas duplicatas venceram nas seguintes datas:

- duplicata nº 222-A, no valor de R$ 7.500,00, vencida em 30 de janeiro de 2015;
- duplicata nº 222-B, no valor de R$ 6.900,00, vencida em 28 de fevereiro de 2015;

Admitindo-se que nessa operação também foram contratados encargos moratórios, para o curso de não pagamento dentro do prazo, em 31 de dezembro de 2015 temos:

Duplicata nº	Vencimento	A Valor original	B Valor dos juros devidos até 31/12/2015		C Valor da multa (2% de A)	Total do crédito (A+B+C)
			%	Valor		
222-A	30/01/2015	7.500,00	5,5	412,50	150,00	8.062,50
222-B	28/02/2015	6.900,00	5,0	345,00	138,00	7.383,00
Totais		**4.800,00**		**757,50**	**288,00**	**15.445,50**

Nesse caso, como valor total do crédito (R$ 15.445,50) é superior ao limite de R$ 15.000,00, a parcela referida à duplicata 222-A somente poderá ser baixada depois de decorrido um ano do seu vencimento. O mesmo se aplica à duplicata 222-B.

Normativos: **RIR/2018**, art. 347, § 1º;
Lei nº 9.430, de 1996, arts. 9º, 9º-A; e
Instrução Normativa RFB nº 1.700, art. 71.

110 O que se entende por créditos com garantia, para efeito da legislação fiscal?

Consideram-se créditos com garantia ou créditos garantidos, para efeito da legislação fiscal, aqueles provenientes de vendas com reserva de domínio, alienação fiduciária em garantia ou operações com outras garantias reais.

Normativos: Lei nº 9.430, de 1996, art. 9º, § 3º;
Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 71, § 7º; e
RIR/2018, art. 347, § 4º.

111 No caso de crédito com empresa em processo falimentar ou em recuperação judicial, a partir de quando poderá ser considerada a perda?

No caso de crédito com pessoa jurídica em processo falimentar ou em recuperação judicial, a dedução da perda será admitida a partir da data da decretação da falência ou do deferimento do processamento da recuperação judicial, relativamente à parcela que exceder o valor que esta tenha se comprometido a pagar, desde que a credora tenha adotado os procedimentos judiciais necessários para o recebimento do crédito.

A parcela do crédito cujo compromisso de pagar não houver sido honrado pela pessoa jurídica em recuperação judicial poderá ser, também, deduzida como perda, observadas as condições gerais para dedução das perdas previstas no artigo 347 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/2018).

Normativos: **RIR/2018**, art. 347, §§ 5º e 6º;
Lei nº 9.430, de 1996, art. 9º, §§ 4º e 5º;
Lei nº 13.097, de 2015, art. 8º; e
Instrução Normativa RFB nº 1.700, art. 71, §§ 8º e 9º.

112 Existe alguma vedação à dedução das perdas?

Sim. A legislação fiscal não admite a dedução, a título de perda no recebimento de créditos, com pessoa jurídica que seja controladora, controlada, coligada ou interligada, e com pessoa física que seja acionista controlador, sócio, titular ou administrador da pessoa jurídica credora ou parente até o terceiro grau dessas pessoas físicas.

Nota:

Na determinação do lucro real, as condicionantes previstas no artigo 71 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, que permitem a dedutibilidade das perdas no recebimento de créditos como despesas, nas situações ali previstas, devem ser observadas inclusive em relação àqueles decorrentes de vendas para o exterior. (Solução de Consulta Cosit nº 118, de 28 de setembro de 2020)

Normativos: **RIR/2018**, art. 347, § 7º;

Lei nº 9.430, de 1996, art. 9º, § 6º;

Instrução Normativa RFB nº 1.700, art. 71, § 10; e

Solução de Consulta Cosit nº 118, de 2020.

113 Como será efetuado o registro contábil das perdas?

O registro contábil das perdas será efetuado a débito de conta de resultado e a crédito:

a) da conta que registra o crédito de que tratam a alínea "a" do inciso II do § 1º e a alínea "a" do inciso II do § 2º do artigo 347 do Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018 (RIR/2018);

b) de conta redutora do crédito, nas demais hipóteses.

Notas:

1) Na hipótese de desistência da cobrança pela via judicial antes de decorrido o prazo de 5 (cinco) anos, contado da data do vencimento do crédito, a perda eventualmente registrada deverá ser estornada ou adicionada ao lucro líquido, para fins de

determinação do lucro real correspondente ao período de apuração em que se der a desistência;

2) Na hipótese acima, o imposto será considerado como postergado desde o período de apuração em que tenha sido reconhecida a perda;

3) Se a solução da cobrança se der em decorrência de acordo homologado por sentença judicial, o valor da perda a ser estornado ou adicionado ao lucro líquido para determinação do lucro real será igual à soma da quantia recebida com o saldo a receber renegociado, hipótese em que não será aplicável o disposto no item 2 acima; e

4) Os valores registrados na conta redutora do crédito, item "b" retro, poderão ser baixados definitivamente em contrapartida à conta que registre o crédito, a partir do período de apuração em que se completarem 5 (cinco) anos do vencimento do crédito, sem que esse tenha sido liquidado pelo devedor.

Normativos: Lei nº 9.430, de 1996, arts. 9º, **caput**, § 1º, e 10;

Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 72; e

RIR/2018, art. 348.

114 Qual o tratamento fiscal a ser adotado pela empresa credora para os encargos financeiros relativos aos créditos vencidos que forem reconhecidos contabilmente pelo regime de competência?

Decorrido o prazo de 2 (dois) meses após o vencimento do crédito, sem que tenha havido o seu recebimento, a pessoa jurídica credora poderá excluir do lucro líquido, para determinação do lucro real, o valor dos encargos financeiros incidentes sobre o crédito, contabilizado como receita, auferido a partir do referido prazo, consoante artigo 11 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

O disposto no parágrafo anterior somente se aplica quando a pessoa jurídica houver tomado as providências de caráter judicial necessárias ao recebimento do crédito, ressalvadas as hipóteses previstas nas alíneas "a" e "b" do inciso II do § 1º do artigo 347, da alínea "a" do inciso III do § 1º do artigo 347 e das alíneas "a" e "b" do inciso II do §2º do artigo 347 do RIR/2018.

Os valores excluídos do lucro líquido deverão ser mantidos na Parte B do Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur), para posterior adição na apuração do lucro real do período em que se tornarem disponíveis para a pessoa jurídica credora ou em que for reconhecida a respectiva perda.

A partir da citação inicial para o pagamento do débito, a pessoa jurídica devedora deverá adicionar ao lucro líquido, para fins de determinação do lucro real, os encargos incidentes sobre o débito vencido e não pago que tenham sido deduzidos como despesa ou custo, incorridos a partir daquela data. Esses valores adicionados poderão ser excluídos do lucro líquido, para fins de determinação do lucro real, no período de apuração em que ocorra a quitação do débito de qualquer forma.

Normativos: **RIR/2018**, art. 349;

Lei nº 9.430, de 1996, art. 11;

Lei nº 13.097, de 2015, art. 8º e

Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 73.

115 Com relação à pergunta anterior deste capítulo, qual o tratamento fiscal a ser adotado pela empresa devedora relativamente aos encargos financeiros registrados contabilmente?

A pessoa jurídica devedora deverá adicionar ao lucro líquido, Parte A do Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur), para fins de determinação do lucro real, os encargos incidentes sobre o débito vencido e não pago que tenham sido deduzidos como despesa ou custo, incorridos a partir da citação inicial para o pagamento do débito.

Os valores adicionados deverão ser mantidos na Parte B do Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur) para posterior exclusão do lucro líquido, para fins de determinação do lucro real, no período de apuração em que ocorra a quitação do débito por qualquer forma.

Normativos: **RIR/2018**, art. 349, §§ 3º e 4º;

Lei nº 9.430, de 1996, art. 11, §§ 3º e 4º; e

Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 73, §§ 4º e 5º.

116 Como deverá proceder a pessoa jurídica na hipótese de recuperar os créditos que tenha considerado como perda em período anterior?

Deverá ser computado, para fins de determinação do lucro real (e do resultado ajustado), o montante dos créditos deduzidos que tenham sido recuperados, em

qualquer época ou a qualquer título, inclusive nas hipóteses de novação da dívida ou do arresto dos bens recebidos em garantia real.

Os bens recebidos a título de quitação do débito serão escriturados pelo valor do crédito ou avaliados pelo valor definido na decisão judicial que tenha determinado a sua incorporação ao patrimônio do credor.

Nas operações de crédito realizadas por instituições financeiras autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil, nos casos de renegociação de dívida, o reconhecimento da receita para fins de incidência de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (e da Contribuição Social sobre Lucro Líquido) ocorrerá no momento do efetivo recebimento do crédito.

Os juros vincendos poderão ser computados na determinação do lucro real (e do resultado ajustado) à medida que forem incorridos.

Normativo:	Lei nº 9.430, de 1996, art. 12, **caput**, §§ 1º e 2º;
	Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 74; e
	RIR/2018, art. 350.

Remuneração e FGTS de Dirigentes e Conselheiros

117 Qual o critério adotado pela legislação fiscal para conceituar o que sejam diretores ou administradores da pessoa jurídica?

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; e

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

Nota:

São excluídos do conceito de administrador: (a) os empregados que trabalham com exclusividade, em caráter permanente, para uma empresa, subordinados hierárquica e juridicamente e que, 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; e (b) 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 assessorada.

Normativos: Lei nº 6.404, de 1976, arts. 138, 140 e 142;

Lei nº 6.919, de 1981, arts.1º e 2º;

Instrução Normativa SRF nº 2, de 1969, arts. 130 e 131;

Parecer Normativo CST nº 48, de 1972, item 9.3; e

Parecer Normativo Cosit nº 11, de 1992, itens 8.1 e 8.2.

118 Como deverão ser considerados, no resultado da pessoa jurídica, os valores pagos ou creditados, mensalmente, ao titular, sócios, diretores ou administradores das empresas, a título de remuneração (retiradas *pró-labore*)?

São dedutíveis na determinação do lucro real, sem qualquer limitação, as retiradas dos sócios, diretores ou administradores, titular de empresa individual e conselheiros fiscais e consultivos, desde que escriturados em custos ou despesas operacionais e correspondam a remuneração mensal e fixa por prestação de serviços.

Não são dedutíveis na determinação do lucro real as percentagens e ordenados pagos a membros de diretorias das sociedades por ações que não residam no País.

Normativos: **RIR/2018**, art. 311 e 368;

Lei nº 4.506, de 1964, art. 47;

Lei nº 9.430, de 1996, art. 88, XIII; e

Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 78.

119 O que se entende por remuneração?

Para fins de apuração do imposto sobre a renda, consideram-se todos os pagamentos efetuados em caráter de remuneração (v.g., salários, ordenados, vencimentos, soldos, soldadas, vantagens, prêmios, subsídios, honorários, diárias de comparecimento, bolsas de estudo e de pesquisa e remuneração de estagiários), inclusive as despesas de representação e os benefícios e vantagens concedidos pela empresa a título de salários indiretos, tais como despesas de supermercado e cartões de crédito, pagamento de anuidades escolares, clubes, associações, entre outros.

Integram ainda a remuneração, como salário indireto, as despesas pagas ou incorridas com o aluguel de imóveis e com os veículos utilizados para o seu transporte, quando de uso particular, computando-se, também, a manutenção, conservação, consumo de combustíveis, encargos de depreciação e respectiva correção monetária, o valor do aluguel ou do arrendamento mercantil dos veículos.

Notas:

1) Os valores considerados como remuneração, inclusive os salários indiretos, quando pagos ou creditados aos administradores, diretores, gerentes e seus assessores integram os rendimentos tributáveis dos beneficiários, no caso de pessoas físicas;

2) Sujeitam-se, também, esses valores, à incidência do imposto de renda na fonte, com base na tabela progressiva mensal, sendo o imposto, que vier a ser retido pela fonte pagadora, passível de compensação com o devido na declaração de ajuste anual dos beneficiários;

3) Os valores pagos ou creditados a beneficiário não identificado não serão dedutíveis como custo ou despesa da pessoa jurídica, para fins de apuração do

lucro real, e serão tributados exclusivamente na fonte à alíquota de 35% (trinta e cinco por cento);

4) Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções:

a) de qualquer provisão, exceto as constituídas para o pagamento de férias de empregados e de décimo-terceiro salário, de que trata o artigo 43 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, e as provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável;

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

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

d) das despesas com alimentação de sócios, acionistas e administradores;

e) das contribuições não compulsórias, exceto as destinadas a custear seguros e planos de saúde, e benefícios complementares assemelhados aos da previdência social, instituídos em favor dos empregados e dirigentes da pessoa jurídica; e

5) Admitir-se-ão como dedutíveis as despesas com alimentação fornecida pela pessoa jurídica, indistintamente, a todos os seus empregados.

Normativos: Lei nº 3.470, de 1958, art. 2º;

Parecer Normativo CST nº 18, de 1985;

Lei nº 8.383, de 1991, art. 74;

Parecer Normativo CST nº 11, de 1992;

Lei nº 8.981, de 1995, art. 61;

Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, e

RIR/2018, arts. 36, 316, 369, 679, 730 e 731.

120 Quais os pagamentos que, embora efetuados no período de apuração, não serão considerados dedutíveis a título de retiradas pró-labore?

Não serão consideradas como dedutíveis, na determinação do lucro real, as retiradas não debitadas em custos ou despesas operacionais, ou contas subsidiárias, e aquelas que, mesmo escrituradas nessas contas, não correspondam a remuneração mensal fixa por prestação de serviços.

Normativos: **RIR/2018**, art. 368, parágrafo único, inciso I; e

Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 43, § 1º, alínea "b".

121 As empresas sujeitas ao regime da legislação trabalhista poderão, facultativamente, estender a seus diretores não empregados o regime de Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS), nos termos do art. 1º, e parágrafos, da Lei nº 6.919, de 1981. Assim procedendo, qual o tratamento a ser dado a tais dispêndios na pessoa jurídica?

Os depósitos efetivados pela pessoa jurídica na forma da Lei nº 6.919, de 1981, a título de fundo de garantia do tempo de serviço de seus diretores (no valor de oito por cento da respectiva remuneração), constituem custos ou despesas operacionais dedutíveis, independentemente de qualquer limite de remuneração.

Normativos: **RIR/2018,** art. 353, parágrafo único; e

Parecer Normativo CST nº 35, de 1981.

122 A remuneração do conselho fiscal e consultivo poderá ser considerada dedutível, para fins do lucro real?

Sim. A remuneração do conselho fiscal e consultivo é totalmente dedutível como despesa operacional, independentemente de qualquer limite de valor.

Em regra, são dedutíveis, para fins de determinação do lucro real, as remunerações de sócios, diretores ou administradores, titulares de empresa individual e conselheiros fiscais e consultivos.

Não serão dedutíveis, para fins de determinação do lucro real:

I - as retiradas não debitadas em custos ou despesas operacionais, ou contas subsidiárias, e aquelas que, mesmo escrituradas nessas contas, não correspondam à remuneração mensal fixa por prestação de serviços; e

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

Normativo: Decreto-lei nº 5.844, de 1943, art. 43, § 1º, alíneas "b" e "d";

Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, **caput**, § 5º; e

RIR/2018, art. 368.

123 As sociedades por ações poderão ter quantos conselheiros fiscais?

O conselho fiscal será composto de, no mínimo, 3 (três), e no máximo, 5 (cinco) membros, e suplentes em igual número, acionistas ou não, eleitos pela assembleia-geral.

Normativo: Lei nº 6.404, de 1976, art. 161, § 1º.

Despesas com Propaganda

124 Quais as condições para que as despesas com propaganda possam ser deduzidas?

Somente serão admitidas, como dedução, as despesas de propaganda que estejam diretamente relacionadas com a atividade explorada pela empresa, registradas segundo o regime de competência, e que sejam relativas a gastos com:

I - rendimentos específicos de trabalho assalariado, autônomo ou profissional, pagos ou creditados a terceiros, 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 - valor das amostras, tributáveis ou não pelo Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), distribuídas gratuitamente por laboratórios químicos ou farmacêuticos e por outras empresas que utilizem esse sistema de promoção de venda de seus produtos, sendo indispensável que:

a) a distribuição das amostras seja contabilizada nos livros de escrituração da empresa pelo preço de custo real;

b) a saída das amostras esteja documentada com a emissão das notas fiscais correspondentes; e

c) o valor das amostras distribuídas em cada ano-calendário não ultrapasse os limites estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil do Ministério da Economia, tendo em vista a natureza do negócio, até o máximo de cinco por cento da receita obtida na venda dos produtos;

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

As despesas de propaganda deverão ser escrituradas destacadamente em conta própria.

É permitido às empresas fabricantes e exportadoras de produtos manufaturados, inclusive cooperativas, consórcios de exportadores, consórcios de produtores ou entidades semelhantes, imputar ao custo, destacadamente, para apuração do lucro líquido, os gastos que, no exterior, efetuarem com promoção e propaganda de seus produtos, com a participação em feiras, exposições e certames semelhantes, na forma, no limite e nas condições determinados em regulamento.

Nota:

1) As importâncias pagas ou creditadas 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% (um vírgula cinco por cento) (**RIR/2018**, artigo 718, Parecer Normativo CST nº 7, de 1986, e Instrução Normativa SRF nº 123, de 1992).

2) Os gastos com a aquisição e distribuição de objetos, desde que de diminuto valor e diretamente relacionados com a atividade explorada pela empresa, poderão ser deduzidos a título de despesas de propaganda para efeitos de lucro real. (Solução de Consulta Cosit nº 4, de 28 de setembro de 2001)

Normativo: **RIR/2018**, arts. 380, 381 e 718;

Lei nº 4.506, de 1964, art. 54;

Lei nº 7.450, de 1985, arts. 53 e 54;

Decreto-lei nº 491, 1969, art. 7º;

Parecer Normativo CST nº 17, de 1976;

Parecer Normativo CST nº 21, de 1976; e

Instrução Normativa SRF nº 2, de 1969, itens 89 a 97; e

Solução de Consulta Cosit nº 4, de 2001.

125 Quaisquer despesas com propaganda registradas segundo o regime de competência são dedutíveis?

Não. São admitidos como despesas de propaganda, desde que diretamente relacionados com a atividade explorada pela empresa e respeitado o regime de competência, os gastos enumerados nos incisos do artigo 380, **caput**, do Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018 (RIR/2018).

Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), é vedada a dedução de despesas com brindes. Nesse sentido, na determinação do lucro real e base de cálculo da CSLL, deve ser adicionado ao lucro líquido do período de apuração as despesas com brindes.

Além disso, a legislação tributária impõe requisitos para referidas despesas serem admitidas como dedutíveis, tais como:

a) para a empresa que utilizar a dedução a título de despesas de propaganda:

   a.1) as despesas devem estar diretamente relacionadas com a atividade explorada pela empresa; e

   a.2) deverá ser mantida escrituração das despesas em conta própria;

b) para a empresa prestadora do serviço de propaganda:

   b.1) deverá estar registrada no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ); e

   b.2) deverá manter escrituração regular.

Normativo: Lei nº 4.506, de 1964, art. 54;

Decreto-lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 2º;

Lei nº 7.450, de 1985, art. 54;

Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, **caput**, inciso VII; e

RIR/2018, arts. 260, **caput,** parágrafo único, inciso VII, e 380.

126 A comprovação da efetiva prestação dos serviços de propaganda é de responsabilidade exclusiva da pessoa jurídica pagadora?

Não. A legislação tributária atribuiu à pessoa jurídica pagadora e à beneficiária responsabilidade solidária pela comprovação da efetiva prestação de serviços de propaganda.

Normativos: **RIR/2018**, art. 718, inc. II, § 1º;

Lei nº 7.450, de 1985, art. 53, parágrafo único; e

Instrução Normativa SRF nº 123, de 1992, art. 2º, parágrafo único.

127 Poderão ser considerados como despesas operacionais, dedutíveis para o imposto de renda, os brindes distribuídos pelas pessoas jurídicas?

Não. É vedada a dedução de despesas com brindes, para fins da determinação da base de cálculo do imposto de renda.

Entretanto, os gastos com a distribuição de objetos, desde que de diminuto valor e diretamente relacionados com a atividade da empresa, poderão ser deduzidos a título de despesas com propaganda, para efeitos do lucro real.

Nota:

Nos termos do artigo 13, VII, e do artigo 35 da Lei nº 9.249, 16 de dezembro de 1995, são indedutíveis, para efeito de apuração do lucro real, as despesas com brindes. O termo "brindes" do artigo 13, inciso VII, da Lei nº 9.249, de 1995, refere-se às mercadorias que não constituam objeto normal da atividade da empresa, adquiridas com a finalidade específica de distribuição gratuita ao consumidor ou ao usuário final, objetivando promover a empresa ou o produto, em que a forma de contemplação é instantânea. Embora possam ser de diminuto ou nenhum valor comercial, como as amostras, conceituadas no artigo

54, inciso III, do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010, destas se diferenciam pois não se tratam de produto, fragmento ou parte de mercadoria em quantidade estritamente necessária a dar a conhecer a sua natureza, espécie e qualidade. (Solução de Consulta Cosit nº 58, de 30 de dezembro de 2013)

Normativos: **RIR/2018**, arts. 260, VII e 311;
Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, VII;
Lei nº 4.506, de 1964, art. 47;
Parecer Normativo CST nº 15, de 1976; e
Solução de Consulta Cosit nº 58, de 2013.

Receitas e Despesas Financeiras

128 O que se consideram Receitas Financeiras e como devem ser tratadas?

Os juros recebidos, os descontos obtidos, o lucro na operação de reporte, o prêmio de resgate de títulos ou debêntures e os rendimentos nominais relativos a aplicações financeiras de renda fixa ou variável, auferidos pelo contribuinte no período de apuração, compõem as receitas financeiras e, assim, deverão ser incluídos no lucro operacional.

Quando referidas receitas forem derivadas de operações ou títulos com vencimento posterior ao encerramento do período de apuração, poderão ser rateadas pelos períodos a que competirem.

As variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal ou contratual, serão consideradas, para efeitos da legislação do imposto sobre a renda, como receitas financeiras, quando ativas.

Notas:

1) Devem ser observadas as regras referentes a Preços de Transferência, quando se tratar de operações de contratação de empréstimos realizados com pessoas físicas ou jurídicas consideradas vinculadas ou, ainda que não vinculadas, residentes ou domiciliadas em país ou territórios considerados como de tributação favorecida ou cuja legislação

interna oponha sigilo à composição societária de pessoas jurídicas ou à sua titularidade, decorrentes de contratos de empréstimos não registrados no Banco Central do Brasil; e

2) Devem ser observadas as regras referentes à tributação em bases universais referentes aos lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior.

Veja ainda: **Preços de transferência:**

Perguntas 001 a 075 do Capítulo XIX.

Tributação em bases universais:

Perguntas 76 a 114 do Capítulo XIX.

Normativos: Decreto-lei nº 1.598, de 1977, art. 17;

Lei nº 8.981, de 1995, art. 76, § 2º, e 77;

Lei nº 9.249, de 1995, art. 11, § 3º;

Lei nº 9.718, de 1998, art. 9º; e

RIR/2018, art. 397.

129 O que se consideram Despesas Financeiras, e como devem ser tratadas?

Consideram-se despesas financeiras os juros pagos ou incorridos, os quais serão dedutíveis como custo ou despesa operacional, sem prejuízo do disposto no artigo 13 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observadas as seguintes normas:

a) os juros pagos antecipadamente, os descontos de títulos de crédito, a correção monetária prefixada e o deságio concedido na colocação de debêntures ou títulos de crédito deverão ser apropriados, ***pro rata tempore***, nos exercícios sociais a que competirem; e

b) os juros e outros encargos, associados a empréstimos contraídos, especificamente ou não, para financiar a aquisição, construção ou produção de bens classificados como estoques de longa maturação, propriedade para investimentos, ativo imobilizado ou ativo intangível, podem ser registrados como custo do ativo, desde que incorridos até o momento em que os referidos bens estejam prontos para seu uso ou venda.

Considera-se como encargo associado a empréstimo aquele em que o tomador deve necessariamente incorrer para fins de obtenção dos recursos.

Alternativamente, nas hipóteses a que se refere a alínea “b” acima, os juros e outros encargos poderão ser excluídos na apuração do lucro real quando incorridos, devendo ser adicionados quando o respectivo ativo for realizado, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa.

As variações monetárias dos direitos de créditos e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal ou contratual, serão consideradas, para efeitos da legislação do imposto de renda, como despesas financeiras, quando passivas.

Notas:

1) Com a edição da Lei nº 11.941, de 2009, art. 37, que alterou o disposto no art. 178, § 1º, da Lei nº 6.404, de 1976, o subgrupo do ativo diferido foi inserido no grupo do ativo não circulante, sendo substituído pelo subgrupo do intangível;

2) Devem ser observadas as regras referentes a Preços de Transferência, quando se tratar de operações de contratação de empréstimos realizados com pessoas físicas ou jurídicas consideradas vinculadas ou, ainda que não vinculadas, residentes ou domiciliadas em país ou territórios considerados como de tributação favorecida, ou cuja legislação interna oponha sigilo à composição societária de pessoas jurídicas ou à sua titularidade, decorrentes de contratos de empréstimos não registrados no Banco Central do Brasil;

3) Devem ser observadas as regras referentes à tributação em bases universais referentes aos lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, inclusive quanto à dedutibilidade dos juros pagos ou creditados a empresas controladas ou coligadas, domiciliadas no exterior, relativos a empréstimos contraídos, quando, no balanço da coligada ou controlada, constar a existência de lucros não disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil.

Veja ainda: Preços de transferência:

Perguntas 001 a 069 do Capítulo XIX.

Juros pagos a pessoas vinculadas no exterior:

Perguntas 070 a 75 do Capítulo XIX.

Tributação em bases universais:

Perguntas 076 a 114 do Capítulo XIX.

Normativos: **RIR/2018**, art. 398, 399, 402, 404, 406 e 407;

Decreto-lei nº 1.598, de 1977, art.17, §§ 1º, 2º e 3º;

Lei nº 9.718, de 1998, art. 9º;

Lei nº 12.973, de 2014, art. 2º; e

Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, arts. 145, 148 e 150.

130 Como são tributados os ganhos obtidos na renegociação de dívidas (empréstimos, financiamentos, etc.)?

O valor correspondente à redução de dívida objeto de renegociação (a exemplo da relativa ao crédito rural) deve ser classificado como receita financeira e, assim, computado na apuração do lucro real.

Nota:

A pessoa jurídica devedora registrará como receita financeira a parcela correspondente à redução de sua dívida, nos termos do artigo 1º do Ato Declaratório SRF nº 85, de 27 de outubro de 1999.

Normativos: **RIR/2018**, art. 397;

Decreto-lei nº 1.598, de 1977, art. 17; e

Ato Declaratório SRF nº 85, de 1999, art. 2º.

131 O que se considera como pessoas vinculadas residentes ou domiciliadas no exterior para fins de se caracterizar o pagamento de juros?

Considera-se como pessoa vinculada à pessoa jurídica domiciliada no Brasil:

I - a matriz desta, quando domiciliada no exterior;

II - a sua filial ou sucursal, domiciliada no exterior;

III - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, cuja participação societária no seu capital social a caracterize como sua controladora ou coligada, na forma definida nos §§ 1º, 2º, 4º e 5º do artigo 243 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976;

IV - a pessoa jurídica domiciliada no exterior que seja caracterizada como sua controlada ou coligada, na forma definida nos §§ 1º, 2º, 4º e 5º do artigo 243 da Lei nº 6.404, de 1976;

V - a pessoa jurídica domiciliada no exterior, quando esta e a empresa domiciliada no Brasil estiverem sob controle societário ou administrativo comum ou quando pelo menos 10% (dez por cento) do capital social de cada uma pertencer a uma mesma pessoa física ou jurídica;

VI - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que, em conjunto com a pessoa jurídica domiciliada no Brasil, tiver participação societária no capital social de uma terceira pessoa jurídica, cuja soma as caracterize como controladoras ou coligadas desta, na forma definida nos §§ 1º, 2º, 4º e 5º do artigo 243 da Lei nº 6.404, de 1976;

VII - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que seja sua associada, na forma de consórcio ou condomínio, conforme definido na legislação brasileira, em qualquer empreendimento;

VIII - a pessoa física residente no exterior que for parente ou afim até o terceiro grau, cônjuge ou companheiro de qualquer de seus diretores ou de seu sócio ou acionista controlador em participação direta ou indireta;

IX - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que goze de exclusividade, como seu agente, seu distribuidor ou seu concessionário, para a compra e venda de bens, serviços ou direitos; e

X - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, em relação à qual a pessoa jurídica domiciliada no Brasil goze de exclusividade, como agente, distribuidora ou concessionária, para a compra e venda de bens, serviços ou direitos.

Notas:

1) As disposições relativas a preços, custos e taxas de juros, constantes dos artigos 18 a 22 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, aplicam-se, também, às operações efetuadas por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil, com qualquer pessoa física ou jurídica, ainda que não vinculada, residente ou domiciliada em país ou dependência cuja legislação interna oponha sigilo relativo à composição societária de pessoas jurídicas ou à sua titularidade (Lei nº 10.451, de 10 de maio de 2002, artigo 4º);

2) As disposições relativas a preços, custos e taxas de juros, constantes dos artigos 18 a 22 da Lei nº 9.430, de 1996, aplicam-se, também, às operações efetuadas por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil, com qualquer pessoa física ou jurídica, ainda que não vinculada, residente ou domiciliada em país que não tribute a renda ou que a tribute a alíquota máxima inferior a 20% (vinte por cento) (Lei nº 9.430, de 1996, artigo 24, **caput**); e

3) Aplicam-se às operações realizadas em regime fiscal privilegiado as disposições relativas a preços, custos e taxas de juros constantes dos artigos 18 a 22 desta Lei, nas transações entre pessoas físicas ou jurídicas residentes e domiciliadas no País com qualquer pessoa física ou jurídica, ainda que não vinculada, residente ou domiciliada no exterior (Lei nº 9.430, de 1996, artigo 24-A, **caput**). Para esse efeito, considera-se regime fiscal privilegiado aquele que apresentar uma ou mais das características arroladas nos incisos do parágrafo único do artigo 24-A da Lei nº 9.430, de 1996;

4) Os contribuintes optantes, nos termos do artigo 45 da Lei nº 14.596, de 14 de junho de 2023, pela aplicação do disposto nos artigos 1º ao 44 da referida lei, devem, a partir de 1º de janeiro de 2023, observar o conceito de partes relacionadas delineado no artigo 4º do citado diploma legal;

5) Os artigos 18 a 22 da Lei nº 9.430, de 1996, vigoraram até 31 de dezembro de 2023, haja vista o disposto na alínea "a" do inciso VI do artigo 46 da Lei nº 14.596, de 2023;

6) As redações conferidas pelo artigo 40 da Lei nº 14.596, de 2023, ao **caput** do artigo 24 e ao artigo 24-

A da Lei nº 9.430, de 1996, vigoram a partir de 1º de janeiro de 2024, exceto quanto aos contribuintes optantes pela aplicação do disposto nos artigos 1º ao 44, nos termos do artigo 45, todos daquela lei; e

7) A Instrução Normativa RFB nº 1.312, de 2012, vigorou até 31 de dezembro de 2023, tendo em vista o disposto na alínea "a" do inciso I do artigo 80 da Instrução Normativa RFB nº 2.161, de 28 de setembro de 2023, cujo fundamento repousa sobre o artigo 47 da Lei nº 14.596, de 2023.

Veja ainda: **Preços de transferência:**

Perguntas 001 a 075 do Capítulo XIX.

Juros pagos a pessoas vinculadas no exterior:

Perguntas 070 a 75 do Capítulo XIX.

Normativo: Lei nº 6.404, de 1976, art. 243, §§ 1º, 2º, 4º e 5º;

Lei nº 9.430, de 1996, arts. 23, 24 e 24-A;

Lei nº 10.451, de 2002, art. 4º;

Instrução Normativa RFB nº 1.312, de 2012, art. 2º;

RIR/2018, art. 253; e

Lei nº 14.596, de 14 de junho de 2023, arts. 4º, 40, 45; 46, inciso VI, alínea "a"; e 47.

132 O que se entende por Variações Monetárias?

Variações monetárias são as atualizações dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte determinadas em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal ou contratual (não prefixadas). São exemplos de variações monetárias:

a) **ativas** - ganhos de câmbio, correção monetária pós-fixada e outras formas de atualização não prefixadas; e

b) **passivas** - perdas de câmbio, correção monetária pós-fixada e outras atualizações não prefixadas.

Embora a correção monetária das demonstrações financeiras tenha sido revogada a partir de 1º de janeiro de 1996, permanecem em vigor as normas aplicáveis às contrapartidas de variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações da pessoa jurídica, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal ou contratual.

Taxa de câmbio - consideram-se variações monetárias, ativas ou passivas, as diferenças decorrentes de alteração na taxa de câmbio, ocorridas entre a data do fechamento do contrato de câmbio e a data do embarque dos produtos manufaturados nacionais para o exterior, esta entendida como a data averbada no Sistema Integrado de Comércio Exterior - Siscomex (Portaria MF nº 356, de 1988; e Instrução Normativa SRF nº 28, de 1994).

A taxa de câmbio referente à data de embarque é a fixada no boletim de abertura divulgado pelo Banco Central do Brasil, disponível no Sistema de Informações do Banco Central (Sisbacen) e na Internet, no endereço "www.bcb.gov.br".

Notas:

1) Devem ser observadas as regras referentes a Preços de Transferência, quando se tratar de operações de contratação de empréstimos realizados com pessoas físicas ou jurídicas consideradas vinculadas, ou ainda que não vinculadas, residentes ou domiciliadas em país ou territórios considerados como de tributação favorecida, ou cuja legislação interna oponha sigilo à composição societária de pessoas jurídicas ou à sua titularidade, decorrentes de contratos de empréstimos não registrados no Banco Central do Brasil; e

2) Devem ser observadas as regras referentes à tributação em bases universais referentes aos lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior.

Veja ainda: **Preços de transferência:**

Perguntas 001 a 069 do Capítulo XIX.

Tributação em bases universais:

Perguntas 076 a 114 do Capítulo XIX.

Soluções de Consulta Cosit nºs 66 e 84, de 2023.

Normativos: **RIR/2018**, arts. 404 a 409;

Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 18;

Lei nº 9.718, de 1998, art. 9º;

Lei nº 9.249, de 1995, arts. 4º e 8º**;**

Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 30; e

Instrução Normativa RFB nº 1.700, arts. 149 e 150.

133 Qual o tratamento que deve ser dado às variações monetárias?

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

As variações monetárias em razão da taxa de câmbio referentes aos saldos de valores a apropriar decorrentes de ajuste a valor presente não serão computadas na determinação do lucro real.

Notas:

1) Desde 1º de janeiro de 2000, as variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio, são consideradas, para efeito de determinação da base de cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e da apuração do lucro da exploração, no momento da liquidação da correspondente operação.

2) À opção da pessoa jurídica, as variações monetárias poderão ser consideradas na determinação das bases de cálculo acima citadas segundo o regime de competência. Essa opção será aplicada a todo o ano-calendário.

3) A partir do ano-calendário de 2011, o direito de efetuar a opção pelo regime de competência, de que trata o item anterior, somente poderá ser exercido no mês de janeiro.

4) O direito de alterar o regime adotado, no decorrer do ano-calendário, é restrito aos casos em que ocorra elevada oscilação da taxa de câmbio, considerada,

como tal, aquela superior a percentual determinado pelo Poder Executivo (vide, a respeito, o item 6 abaixo).

5) A opção ou sua alteração deverá ser comunicada à Secretaria da Receita Federal do Brasil, conforme disciplinado:

I - no mês de janeiro de cada ano-calendário, no caso do item 3;

II - no mês posterior ao de sua ocorrência, no caso do item 4.

6) Para efeito do disposto no § 5º do artigo 30 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, ocorre elevada oscilação da taxa de câmbio quando, no período de um mês-calendário, o valor do dólar dos Estados Unidos da América para venda apurado pelo Banco Central do Brasil sofrer variação, positiva ou negativa, superior a dez por cento. Essa variação será determinada mediante a comparação entre os valores do dólar no primeiro e no último dia do mês-calendário para os quais exista cotação publicada pelo Banco Central do Brasil.

Verificada essa hipótese, a alteração do regime para reconhecimento das variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio, de que trata o inciso II do § 4º do artigo 30 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, poderá ser efetivada no mês-calendário seguinte àquele em que ocorreu a elevada oscilação da taxa de câmbio, na forma definida em ato da Secretaria da Receita Federal do Brasil do Ministério da Economia.

O novo regime adotado se aplicará a todo o ano-calendário, observado que, a cada mês-calendário em que ocorrer elevada oscilação da taxa de câmbio, corresponderá uma única possibilidade de alteração do regime.

Na hipótese de ter ocorrido elevada oscilação da taxa de câmbio nos meses de janeiro a maio de 2015, a alteração de regime poderá ser efetivada no mês de junho de 2015.

Normativos: **RIR/2018**, art. 407 e 408;

Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, arts. 30 e 31, § único;

Lei nº 12.973, de 2014, art. 12;

Decreto nº 8.451, de 2015, art. 1º;

Instrução Normativa RFB nº 1.079, de 2010; e

Instrução Normativa RFB Nº 1.700, de 2017, arts. 39, inciso VI, 96, 148, 151, 215, § 3º, alínea "f", 227, § 3º, alínea "f".

134 Qual a diferença entre variação cambial e variação monetária?

Embora para efeitos contábeis e tributários ambas recebam o mesmo tratamento, a primeira exprime a variação do valor da moeda nacional em relação a determinada moeda estrangeira; ao passo que a última traduz a variação da moeda nacional em relação a índice ou coeficiente aplicável por disposição legal ou contratual.

135 Quais as variações cambiais que podem ser compreendidas como variações monetárias?

Incluem-se como variações monetárias as variações cambiais apuradas mediante:

a) a compra ou venda de moeda ou valores expressos em moeda estrangeira, desde que efetuada de acordo com a legislação sobre câmbio;

b) a conversão do crédito ou da obrigação para moeda nacional, ou novação dessa obrigação, ou sua extinção, total ou parcial, em virtude de capitalização, dação em pagamento, compensação, ou qualquer outro modo, desde que observadas as condições fixadas pelo Banco Central do Brasil; e

c) a atualização dos créditos ou obrigações em moeda estrangeira, registrada em qualquer data e apurada no encerramento do período de apuração em função da taxa vigente.

Normativos: **RIR/2018**, art. 409;

Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 18; e

Instrução Normativa RFB nº 1700, de 2017, art. 160.

Juros sobre o Capital Próprio

136 Quais as condições para que a pessoa jurídica possa deduzir, na apuração do lucro real, os juros pagos ou creditados a título de remuneração do capital próprio?

Para efeitos de apuração do lucro real e do resultado ajustado, a pessoa jurídica poderá deduzir os juros sobre o capital próprio pagos ou creditados, individualizadamente, ao titular, aos sócios ou aos acionistas, limitados à variação, **pro rata die**, da Taxa de Juros de Longo Prazo (TJLP) e calculados, exclusivamente, sobre as seguintes contas do patrimônio líquido:

a) capital social;

b) reservas de capital;

c) reservas de lucros;

d) ações em tesouraria; e

e) prejuízos acumulados.

O montante dos juros remuneratórios passível de dedução nos termos acima descritos não poderá exceder o maior entre os seguintes valores:

a) 50% (cinquenta por cento) do lucro líquido do exercício antes da dedução dos juros, caso estes sejam contabilizados como despesa. Para esse efeito, o lucro será aquele apurado após a dedução da Contribuição Social sobre Lucro Líquido (CSLL) e antes da dedução do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ); ou

b) 50% (cinquenta por cento) do somatório dos lucros acumulados e reservas de lucros.

Notas:

1) Para fins de cálculo da remuneração, a título de juros sobre o capital próprio:

I - a conta capital social inclui todas as espécies de ações previstas no artigo 15 da Lei nº 6.404, de 27 de dezembro de 1976, ainda que classificadas em contas de passivo na escrituração comercial da pessoa jurídica;

II - os instrumentos patrimoniais referentes às aquisições de serviços nos termos do artigo 161 da

Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017, somente serão considerados depois da transferência definitiva da sua propriedade;

2) A utilização do valor creditado, líquido do imposto incidente na fonte, para integralização de aumento de capital na empresa, não prejudica o direito à dedução dos juros;

3) Os juros ficarão sujeitos à incidência do imposto sobre a renda retido na fonte à alíquota de 15% (quinze por cento), na data do pagamento ou crédito ao beneficiário;

4) 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 artigo 202 da Lei nº 6.404, de 1976, sem prejuízo da incidência do imposto sobre a renda retido na fonte, de que trata o item 3 acima; e

5) Para efeito de apuração do lucro real, é vedada a dedução de juros, a título de remuneração do capital próprio, que tome como base de referência contas do patrimônio líquido relativas a exercícios anteriores ao do seu efetivo reconhecimento como despesa, por desatender ao regime de competência. (Solução de Consulta Cosit nº 329, de 27 de novembro de 2014).

6) Para efeitos de apuração do lucro real e do resultado ajustado, a pessoa jurídica poderá deduzir os juros sobre o capital próprio pagos ou creditados, individualizadamente, ao usufrutuário de cotas de capital gravadas com usufruto. Tais juros sobre o capital próprio ficarão sujeitos à incidência do imposto sobre a renda retido na fonte à alíquota de 15% (quinze por cento), na data do pagamento ou crédito ao usufrutuário. (Solução de Consulta Cosit nº 137, de 8 de dezembro de 2020)

7) Para efeito de apuração do lucro real, no tocante aos anos-calendários anteriores a 2015, a pessoa jurídica podia deduzir os juros sobre o capital próprio calculados sobre as contas do patrimônio líquido ajustado, conforme a legislação de regência pertinente. Com respeito ao ano-calendário de 2015 (ou 2014, à opção do contribuinte) e seguintes, tal cálculo levará em consideração, exclusivamente, as seguintes contas do patrimônio líquido: capital social, reservas de capital, reservas de

lucros, ações em tesouraria e prejuízos acumulados. A parcela dedutível dos juros sobre o capital próprio é limitada à variação "pro rata" dia da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP correspondente ao tempo decorrido desde o início do período de apuração até a data do pagamento ou crédito dos juros. MOMENTO DA DEDUTIBILIDADE. LIMITE TEMPORAL. REGIME DE COMPETÊNCIA. EXERCÍCIOS ANTERIORES. IMPOSSIBILIDADE. A dedução dos juros sobre o capital próprio só poderá ser efetuada no ano-calendário a que se referem os seus limites, sendo, portanto, vedada a possibilidade de dedução relativa a períodos anteriores. (Solução de Consulta Cosit nº 45, de 27 de março de 2018)

8) Observadas as demais condições previstas na legislação, são dedutíveis as despesas com Juros sobre o Capital Próprio creditados ou pagos a sócio imune. (Solução de Consulta Cosit nº 78, de 4 de abril de 2024)

Normativos: Lei nº 6.404, de 1976, arts. 15 e 202;

Lei nº 9.249, de 1995, art. 9º;

Lei nº 9.430, de 1996, art. 78;

Instrução Normativa SRF nº 11, de 1996, arts. 29 e 30;

Lei nº 9.959, de 2000, art. 4º;

Solução de Consulta Cosit nº 329, de 2014;

Solução de Consulta Cosit nº 137, de 2020;

Solução de Consulta Cosit nº 45, de 2018;

Solução de Consulta Cosit nº 78, de 2024;

Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, arts. 75, 76; e

RIR/2018, art. 355.

137 Como se dá a tributação dos juros sobre o capital próprio pagos ou creditados aos beneficiários pessoas jurídicas ou físicas?

Os juros sobre o capital próprio estão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, à alíquota de 15% (quinze por cento) na data do pagamento ou crédito, os quais terão o seguinte tratamento no beneficiário:

a) no caso de pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, o valor dos juros deverá ser considerado como receita financeira e o imposto retido pela fonte pagadora será considerado como antecipação do devido no encerramento do período de apuração ou, ainda, poderá ser compensado com aquele que houver retido, por ocasião do pagamento ou crédito de juros a título de remuneração do capital próprio, ao seu titular, sócios ou acionistas;

b) em se tratando de pessoas jurídicas tributadas pelo lucro presumido ou lucro arbitrado, os juros recebidos integram a base de cálculo do imposto de renda e o valor do imposto retido na fonte será considerado antecipação do devido no encerramento do período de apuração; e

c) no caso de pessoas jurídicas não tributadas com base no lucro real, lucro presumido ou arbitrado, inclusive isentas, e de pessoas físicas, os juros são considerados como rendimento de tributação definitiva.

Notas:

1) No caso de pessoa jurídica imune não há incidência do imposto de renda sobre o valor dos juros sobre capital próprio pagos ou creditados;

2) Aos juros e outros encargos pagos ou creditados pela pessoa jurídica a seus sócios ou acionistas, calculados sobre os juros remuneratórios do capital próprio e sobre os lucros e dividendos por ela distribuídos, aplicam-se as normas referentes aos rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa, inclusive quanto ao informe a ser fornecido pela pessoa jurídica;

3) Os juros sobre o capital próprio recebidos pelos fundos de investimento estão isentos de tributação;

4) As importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas para beneficiários domiciliados no exterior, a título de juros sobre o capital próprio, estão sujeitas à incidência do imposto sobre a renda na fonte, à alíquota de 15% (quinze por cento);

5) Os rendimentos mencionados no item anterior recebidos por pessoa jurídica domiciliada em país ou

dependência com tributação favorecida a que se refere o art. 24 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, sujeitam-se à incidência do imposto sobre a renda na fonte à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento);

6) A redação conferida pelo artigo 18 da Lei nº 14.789, de 29 de dezembro de 2023, ao artigo 9º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, produz efeitos a partir de 1º de janeiro de 2024, conforme artigo 22 daquela lei;

7) A redação conferida pelo artigo 40 da Lei nº 14.596, de 14 de junho de 2023, ao artigo 24 da Lei nº 9.430, de 1996, vigora a partir de 1º de janeiro de 2024, exceto quanto aos contribuintes optantes pela aplicação do disposto nos artigos 1º ao 44, nos termos do artigo 45, todos daquela lei; e

8) Embora revogado pelo inciso III do art. 46 Lei nº 14.754, de 12 de dezembro de 2023, o artigo 28 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, produziu efeitos até 31 de dezembro de 2023, de acordo com o inciso II do art. 47 daquela lei.

Normativos: Lei nº 9.249, de 1995, art. 9º, §§ 2º, 3º e 6º;

Lei nº 9.430, de 1996, arts. 24, 27 e 51;

Lei nº 9.532, de 1997, art. 28, § 10, alínea "b";

Instrução Normativa RFB nº 1.455, de 2014, art. 14;

Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, arts. 75 e 76; e

RIR/2018, art. 726.

138 Qual o tratamento tributário dos juros sobre o capital próprio na hipótese de serem incorporados ao capital social?

No ano-calendário de 1996, o artigo 9º, § 9º da Lei nº 9.249, de 1995 possibilitou à pessoa jurídica ~~de~~ incorporar ao capital social ou manter em conta de reserva destinada a aumento de capital o valor dos juros sobre o capital próprio, garantida a sua

dedutibilidade para fins do lucro real, desde que a pessoa jurídica distribuidora assumisse o pagamento do imposto de renda na fonte.

O artigo 88, inciso XXVI, da Lei nº 9.430, de 1996, revogou esse dispositivo da Lei nº 9.249, de 1995, art. 9º, § 9º, porém, o parágrafo único do artigo 1º da Instrução Normativa SRF nº 41, de 1998, dispõe que a utilização do valor creditado, líquido do imposto incidente na fonte, para integralização de aumento de capital na empresa, não prejudica o direito à dedutibilidade da despesa, para efeito do lucro real.

Normativos: Lei nº 9.249, de 1995, art. 9º, § 9º;

Lei nº 9.430, de 1996, art. 88, XXVI; e

Instrução Normativa SRF nº 41, de 1998, art. 1º, parágrafo único.

139 Para efeito de cálculo dos juros sobre o capital próprio (aplicação da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP), pode ser considerado nas contas do patrimônio líquido o lucro líquido do próprio período de apuração em que se der o pagamento ou crédito dos juros?

A variação da Taxa de Juros de Longo Prazo (TJLP) deve corresponder ao tempo decorrido desde o início do período de apuração até a data do pagamento ou crédito dos juros, e ser aplicada sobre o patrimônio líquido no início desse período, com as alterações para mais ou para menos ocorridas no seu curso.

Deve ser observado que o lucro do próprio período de apuração não deve ser computado como integrante do patrimônio líquido desse período, haja vista que o objetivo dos juros sobre o capital próprio é remunerar o capital pelo tempo em que este ficou à disposição da empresa.

De acordo com o disposto no Parecer Normativo CST nº 20, de 31 de março de 1987, o lucro líquido que servirá de base para determinação do lucro real de cada período deve ser apurado segundo os procedimentos usuais da contabilidade, inclusive com o encerramento das contas de resultado. Aduz o citado Parecer Normativo que a apuração do lucro líquido exige a transferência dos saldos das contas de receitas, custos e despesas para uma conta única de resultado, passando a integrar o patrimônio líquido, com o encerramento do período de apuração, mediante lançamentos para contas de reservas e de lucros ou prejuízos acumulados.

Portanto, no que diz respeito ao resultado do próprio período de apuração, este somente será computado no patrimônio líquido que servirá de base de cálculo dos juros sobre o capital próprio, após a sua transferência para as contas de reservas ou de lucros ou prejuízos acumulados.

Assim, havendo opção pelo regime de lucro real trimestral, o resultado de cada trimestre já pode ser computado no patrimônio líquido inicial dos trimestres seguintes

do mesmo ano; já se o regime for de lucro real anual, o resultado do ano só poderá ser computado no patrimônio líquido inicial do ano seguinte.

Normativo: Parecer Normativo CST nº 20, de 1987.

140 Além dos juros sobre o capital próprio, existem outras hipóteses em que a legislação fiscal admite a dedução de juros pagos ou creditados aos acionistas ou associados?

Sim. São também dedutíveis na apuração do lucro real os juros pagos pelas cooperativas a seus associados, de até 12% (doze) por cento ao ano sobre o capital integralizado.

Normativos: Lei nº 4.506, de 1964, art. 49, § único;

Lei nº 5.764, de 1971, art. 24, § 3º;

Instrução Normativa RFB nº 1.700, art. 77; e

RIR/2018, art. 357.

Ajuste a Valor Presente

141 Quando serão considerados, na determinação do lucro real, os valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do caput do artigo 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976?

Os valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do **caput** do artigo 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, relativos a cada operação, somente serão considerados na determinação do lucro real no mesmo período de apuração em que a receita ou resultado da operação deva ser oferecido à tributação.

Normativos: RIR/2018, art. 412;

Lei nº 12.973, de 2014, art. 4º; e

Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, arts. 90 a 92.

142 Quando serão considerados, na determinação do lucro real, os valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso III do caput do artigo 184 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976?

Os valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso III do **caput** do artigo 184 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 (v.g., obrigações, encargos e riscos classificados no passivo não circulante), relativos a cada operação, somente serão considerados na determinação do lucro real no período de apuração em que:

I - o bem for revendido, no caso de aquisição a prazo de bem para revenda;

II - o bem for utilizado como insumo na produção de bens ou serviços, no caso de aquisição a prazo de bem a ser utilizado como insumo na produção de bens ou serviços;

III - o ativo for realizado, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa, no caso de aquisição a prazo de ativo não classificável nos incisos I e II acima;

IV - a despesa for incorrida, no caso de aquisição a prazo de bem ou serviço contabilizado diretamente como despesa; e

V - o custo for incorrido, no caso de aquisição a prazo de bem ou serviço contabilizado diretamente como custo de produção de bens ou serviços.

Notas:

1) Nas hipóteses previstas nos incisos I, II e III da resposta desta pergunta, os valores decorrentes do ajuste a valor presente deverão ser evidenciados contabilmente em subconta vinculada ao ativo;

2) Os valores decorrentes de ajuste a valor presente de que trata a resposta desta pergunta não poderão ser considerados na determinação do lucro real e do resultado ajustado:

I - na hipótese prevista no inciso III da resposta desta pergunta, caso o valor realizado, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa, não seja dedutível;

II - na hipótese prevista no inciso IV da resposta desta pergunta, caso a despesa não seja dedutível; e

III - nas hipóteses previstas nos incisos I, II e III da resposta desta pergunta, caso os valores decorrentes do ajuste a valor presente não tenham sido evidenciados conforme disposto no item 1 deste grupo de Notas.

Normativos: Lei nº 6.404, de 1976, art. 184, **caput**, inciso III;

Lei nº 12.973, de 2014, art. 5º;

Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 93; e

RIR/2018, art. 413.

Avaliação a Valor Justo

143 Como será computado, na determinação do lucro real, o ganho decorrente de avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo?

O ganho decorrente de avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo não será computado na determinação do lucro real, desde que o respectivo aumento no valor do ativo ou a redução no valor do passivo seja evidenciado contabilmente em subconta vinculada ao ativo ou passivo.

Notas:

1) O ganho evidenciado por meio da subconta vinculada ao ativo ou passivo, decorrente de avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo, será computado na determinação do lucro real à medida que o ativo for realizado, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa, ou quando o passivo for liquidado ou baixado;

2) O ganho a que se refere o item anterior não será computado na determinação do lucro real caso o valor realizado, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa, seja indedutível;

3) Na hipótese de o ganho não ser evidenciado contabilmente, por meio de subconta vinculada ao

ativo ou passivo, na forma prevista no artigo 13 da Lei nº 12.973, de 2014, o ganho será tributado;

4) Na hipótese de que trata o item 3, o ganho não poderá acarretar redução de prejuízo fiscal do período, devendo, neste caso, ser considerado em período de apuração seguinte em que exista lucro real antes do cômputo do referido ganho;

5) O disposto nesta resposta não se aplica aos ganhos no reconhecimento inicial de ativos avaliados com base no valor justo decorrentes de doações recebidas de terceiros;

6) No caso de operações de permuta que envolvam troca de ativo ou passivo de que trata esta resposta, o ganho decorrente da avaliação com base no valor justo poderá ser computado na determinação do lucro real na medida da realização do ativo ou passivo recebido na permuta, de acordo com as hipóteses previstas nos itens 1 a 4; e

7) A Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil irá disciplinar o controle em subcontas previsto nesta resposta. (vide Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, artigo 89)

Normativos: Lei nº 12.973, de 2014, arts. 13 e 15;

Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 97; e

RIR/2018, art. 388.

144 Como será computada, na determinação do lucro real, a perda decorrente de avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo?

A perda decorrente de avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo somente poderá ser computada na determinação do lucro real à medida que o ativo for realizado, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa, ou quando o passivo for liquidado ou baixado, e desde que a respectiva redução no valor do ativo ou aumento no valor do passivo seja evidenciada contabilmente em subconta vinculada ao ativo ou passivo.

Notas:

1) A perda a que se refere esta pergunta não será computada na determinação do lucro real caso o valor realizado, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa, seja indedutível.

2) Na hipótese de não ser evidenciada, por meio de subconta, na forma prevista nesta pergunta, a perda será considerada indedutível na apuração do lucro real.

3) A Secretaria da Receita Federal do Brasil irá disciplinar o controle em subcontas previsto nesta pergunta (vide Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, artigo 89, § 8º).

Normativos: RIR/2018, arts. 389 e 390;

Lei nº 12.973, de 2014, arts. 14 e 15; e

Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, arts. 102 a 104.

145 Como deverá proceder a pessoa jurídica tributada pelo lucro presumido que, em período de apuração imediatamente posterior, passar a ser tributada pelo lucro real?

A pessoa jurídica tributada pelo lucro presumido que, em período de apuração imediatamente posterior, passar a ser tributada pelo lucro real deverá incluir na base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) apurado pelo lucro presumido e na base de cálculo da Contribuição Social sobre Lucro Líquido (CSLL) apurada pelo resultado presumido os ganhos decorrentes de avaliação com base no valor justo, que façam parte do valor contábil, e na proporção deste, relativos aos ativos constantes em seu patrimônio.

Notas:

1) A tributação dos ganhos poderá ser diferida para os períodos de apuração em que a pessoa jurídica for tributada pelo lucro real, desde que observados os procedimentos e requisitos previstos nos artigos 97 a 99 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017;

2) As perdas decorrentes de avaliação com base no valor justo, verificadas nas condições explicitadas na resposta desta pergunta, somente poderão ser computadas na determinação do lucro real e do resultado ajustado dos períodos de apuração posteriores se observados os procedimentos e requisitos previstos nos artigos 102 e 103 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017;

3) O disposto na resposta desta pergunta, aplica-se, também, na hipótese de avaliação com base no valor justo de passivos relacionados a ativos ainda não totalmente realizados na data de transição para o lucro real;

4) A tributação dos ganhos, na hipótese de avaliação com base no valor justo de passivos relacionados a ativos ainda não totalmente realizados na data de transição para o lucro real, poderá ser diferida para os períodos de apuração em que a pessoa jurídica for tributada com base no lucro real, desde que observados os procedimentos e requisitos previstos nos artigos 97, 100 e 101 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017; e

5) As perdas na hipótese de avaliação com base no valor justo de passivos relacionados a ativos ainda não totalmente realizados na data de transição para o lucro real, somente poderão ser computadas na determinação do lucro real e do resultado ajustado dos períodos de apuração posteriores se observados os procedimentos e requisitos previstos nos artigos 102 e 104 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017.

Normativos: Lei nº 12.973, de 2014, art. 16;

Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, arts. 97 a 104, 119; e

RIR/2018, arts. 388, 389 e 396.

146 Como será computado, na determinação do lucro real, o ganho decorrente de avaliação com base no valor justo de bem do ativo incorporado ao patrimônio de outra pessoa jurídica, na subscrição em bens de capital social ou de valores mobiliários emitidos por companhia?

O ganho decorrente de avaliação com base no valor justo de bem do ativo incorporado ao patrimônio de outra pessoa jurídica, na subscrição em bens de capital social, ou de valores mobiliários emitidos por companhia, não será computado na determinação do lucro real, desde que o aumento no valor do bem do ativo seja evidenciado contabilmente em subconta vinculada à participação societária ou aos valores mobiliários, com discriminação do bem objeto de avaliação com base no valor justo, em condições de permitir a determinação da parcela realizada em cada período.

Notas:

1) O ganho evidenciado por meio da subconta de que trata esta resposta será computado na determinação do lucro real:

I - na alienação ou na liquidação da participação societária ou dos valores mobiliários, pelo montante realizado;

II - proporcionalmente ao valor realizado, no período-base em que a pessoa jurídica que houver recebido o bem realizar seu valor, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa, ou com ele integralizar capital de outra pessoa jurídica; ou

III - na hipótese de bem não sujeito a realização por depreciação, amortização ou exaustão que não tenha sido alienado, baixado ou utilizado na integralização do capital de outra pessoa jurídica, nos 5 (cinco) anos-calendário subsequentes à subscrição em bens de capital social, ou de valores mobiliários emitidos por companhia, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no mínimo, para cada mês do período de apuração;

2) Na hipótese de não ser evidenciado por meio de subconta na forma prevista nesta resposta, o ganho será tributado;

3) Na hipótese de que trata o item 2, o ganho não poderá acarretar redução de prejuízo fiscal do período e deverá, nesse caso, ser considerado em período de apuração seguinte em que exista lucro real antes do cômputo do referido ganho;

4) Na hipótese de a subscrição de capital social de que trata esta resposta ser feita por meio da entrega de participação societária, será considerada realização, nos termos do inciso III do item 1, a absorção do patrimônio da investida, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, pela pessoa jurídica que teve o capital social subscrito por meio do recebimento da participação societária;

5) O disposto no item 4 aplica-se inclusive quando a investida absorver, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, o patrimônio da pessoa jurídica que teve o capital social subscrito por meio do recebimento da participação societária; e

6) A Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil irá disciplinar o controle em subcontas de que trata esta pergunta. (vide IN RFB nº 1.700, de 2017, art. 89, § 8º)

Normativos: Lei nº 12.973, de 2014, arts. 17 e 19;

Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 110; e

RIR/2018, art. 393 e 395.

147 Como será computada, na determinação do lucro real, a perda decorrente de avaliação com base no valor justo de bem do ativo incorporado ao patrimônio de outra pessoa jurídica, na subscrição em bens de capital social, ou de valores mobiliários emitidos por companhia?

A perda decorrente de avaliação com base no valor justo de bem do ativo incorporado ao patrimônio de outra pessoa jurídica, na subscrição em bens de capital social, ou de valores mobiliários emitidos por companhia, somente poderá ser computada para fins de determinação do lucro real caso a respectiva redução no valor do bem do ativo seja evidenciada contabilmente em subconta vinculada à participação societária ou aos valores mobiliários, com discriminação do bem objeto de avaliação com base no valor justo, em condições de permitir a determinação da parcela realizada em cada período, e:

I - na alienação ou na liquidação da participação societária ou dos valores mobiliários, pelo montante realizado;

II - proporcionalmente ao valor realizado, no período-base em que a pessoa jurídica que houver recebido o bem realizar seu valor, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa, ou com ele integralizar capital de outra pessoa jurídica; ou

III - na hipótese de bem não sujeito a realização por depreciação, amortização ou exaustão que não tenha sido alienado, baixado ou utilizado na integralização do capital de outra pessoa jurídica, a perda poderá ser amortizada nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados durante os 5 (cinco) anos-calendário subsequentes à subscrição em bens de capital social, ou de valores mobiliários emitidos por companhia, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no máximo, para cada mês do período de apuração.

Notas:

1) Na hipótese de não ser evidenciada por meio de subconta na forma prevista nesta resposta, a perda será considerada indedutível na apuração do lucro real.

2) Na hipótese da subscrição de capital social de que trata esta resposta ser feita por meio da entrega de participação societária, será considerada realização, nos termos do item II desta resposta, a absorção do patrimônio da investida, em virtude de incorporação, fusão ou cisão pela pessoa jurídica que teve o capital social subscrito por meio do recebimento da participação societária.

3) O disposto na alínea (2) acima, aplica-se inclusive quando a investida absorver, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, o patrimônio da pessoa jurídica que teve o capital social subscrito por meio do recebimento da participação societária.

4) A Secretaria da Receita Federal do Brasil irá disciplinar o controle em subcontas de que trata esta resposta (vide Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, artigo 89, § 8º).

P

Normativos: **RIR/2018**, arts. 394 e 395;

Lei nº 12.973, de 2014, arts. 18 e 19; e

Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, arts. 112 e 113.

Incorporação, fusão ou cisão

148 A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detinha participação societária adquirida com ágio por rentabilidade futura (goodwill**) decorrente da aquisição de participação societária entre partes não dependentes, apurado segundo o disposto no inciso III do caput do artigo 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, poderá excluir para fins de apuração do lucro real dos períodos de apuração subsequentes o saldo do referido ágio existente na contabilidade?**

Sim. A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detinha participação societária adquirida com ágio por rentabilidade futura (**goodwill**) decorrente da aquisição de participação societária entre partes não dependentes, apurado segundo o disposto no inciso III do **caput** do artigo 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, poderá excluir para fins de apuração do lucro real dos períodos de apuração subsequentes o saldo do referido ágio existente na contabilidade na data da aquisição da participação societária, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no máximo, para cada mês do período de apuração.

Notas:

1) O contribuinte não poderá utilizar o disposto na resposta desta pergunta, quando:

I - o laudo a que se refere o § 3º do artigo 20 do Decreto-lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, não for elaborado e tempestivamente protocolado ou registrado; e

II - os valores que compõem o saldo do ágio por rentabilidade futura (**goodwill**) não puderem ser identificados em decorrência da não observância do disposto no § 3º do artigo 37 ou no § 1º do artigo 39 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014;

2) O laudo de que trata o inciso I do item 1 deste grupo de notas será desconsiderado na hipótese em que os dados nele constantes apresentem comprovadamente vícios ou incorreções de caráter relevante;

3) A vedação prevista no inciso I do item 1 deste grupo de notas não se aplica às participações societárias adquiridas até 31 de dezembro de 2013, para os optantes conforme o artigo 75 da Lei nº 12.973, de 2014, ou até 31 de dezembro de 2014, para os não optantes;

4) O disposto nesta resposta aplica-se inclusive quando a empresa incorporada, fusionada ou cindida

for aquela que detinha a propriedade da participação societária;

5) Consideram-se partes dependentes quando:

I - o adquirente e o alienante são controlados, direta ou indiretamente, pela mesma parte ou partes;

II - existir relação de controle entre o adquirente e o alienante;

III - o alienante for sócio, titular, conselheiro ou administrador da pessoa jurídica adquirente;

IV - o alienante for parente ou afim até o terceiro grau, cônjuge ou companheiro das pessoas relacionadas no inciso III deste item; ou

V - em decorrência de outras relações não descritas nos incisos I a IV deste item, em que fique comprovada a dependência societária;

6) No caso de participação societária adquirida em estágios, a relação de dependência entre o(s) alienante(s) e o(s) adquirente(s) de que trata esta resposta deve ser verificada no ato da primeira aquisição, desde que as condições do negócio estejam previstas no instrumento negocial.

Normativos: Decreto-lei nº 1.598, de 1977, art. 20, **caput**, incisos I, II e III;

Lei nº 12.973, de 2014, arts. 20, 22, 24, 25, 37, 39 e 75;

Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, arts. 185, inciso III, 188 e 189; e

RIR/2018, arts. 421, **caput,** incisos I, II e III; 433 e 435.

149 A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão na qual detinha participação societária adquirida com ganho proveniente de compra vantajosa, conforme definido no § 6º do artigo 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, deverá computar o referido ganho na determinação do lucro real dos períodos de apuração subsequentes à data do evento?

Sim. A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão na qual detinha participação societária adquirida com ganho proveniente de compra vantajosa, conforme definido no § 6º do artigo 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, deverá computar o referido ganho na determinação do lucro real dos períodos de apuração subsequentes à data do evento, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no mínimo, para cada mês do período de apuração.

Nota:

O disposto nesta resposta aplica-se inclusive quando a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária.

Normativos: Lei nº 12.973, de 2014, arts. 23 e 24;

Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, arts. 178 e 185; e

RIR/2018, art. 434.

150 Nos casos de incorporação, fusão ou cisão, os ganhos decorrentes de avaliação com base no valor justo na sucedida poderão ser considerados na sucessora como integrante do custo do bem ou direito que lhe deu causa para efeito de determinação de ganho ou perda de capital e do cômputo da depreciação, amortização ou exaustão?

Não, nos casos de incorporação, fusão ou cisão, os ganhos decorrentes de avaliação com base no valor justo na sucedida não poderão ser considerados na sucessora como integrante do custo do bem ou direito que lhe deu causa para efeito de determinação de ganho ou perda de capital e do cômputo da depreciação, amortização ou exaustão.

Nota:

Os ganhos e perdas evidenciados nas subcontas de que tratam as Perguntas 144 e 145 transferidos em decorrência de incorporação, fusão ou cisão terão, na sucessora, o mesmo tratamento tributário que teriam na sucedida.

Normativos: RIR/2018, art. 392;

Lei nº 12.973, de 2014, art. 26; e

Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 118.

Ganho por Compra Vantajosa

151 O ganho decorrente do excesso do valor líquido dos ativos identificáveis adquiridos e dos passivos assumidos, mensurados pelos respectivos valores justos, em relação à contraprestação transferida, será computado na determinação do lucro real?

Sim, o ganho decorrente do excesso do valor líquido dos ativos identificáveis adquiridos e dos passivos assumidos, mensurados pelos respectivos valores justos, em relação à contraprestação transferida, será computado na determinação do lucro real (e do resultado ajustado) no período de apuração relativo à data do evento e posteriores, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no mínimo, para cada mês do período de apuração.

Nota:

Quando o ganho proveniente de compra vantajosa se referir ao valor de que trata o inciso II do § 5º do artigo 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, deverá ser observado, conforme o caso, o disposto no § 6º do artigo 20 do mesmo Decreto-Lei ou o disposto no artigo 22 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014.

Normativo: Decreto-lei nº 1.598, de 1977, art. 20, §§ 5º, inciso II, e 6º;

Lei nº 12.973, de 2014, arts. 22 e 27;

Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 185, inciso IV; e

RIR/2018, art. 421, §§ 3º e 4º.

Tratamento Tributário do Goodwill

152 A contrapartida da redução do ágio por rentabilidade futura (goodwill), inclusive mediante redução ao valor recuperável, será computada na determinação do lucro real?

Não, a contrapartida da redução do ágio por rentabilidade futura (**goodwill**), inclusive mediante redução ao valor recuperável, não será computada na determinação do lucro real.

Nota:

Quando a redução se referir ao valor de que trata o inciso III do artigo 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, deve ser observado o disposto no artigo 25 do mesmo Decreto-Lei.

Normativos: Lei nº 12.973, de 2014, art. 28;

Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 194; e

RIR/2018, art. 439.

Contratos de Longo Prazo

153 Na hipótese de a pessoa jurídica utilizar critério, para determinação da porcentagem do contrato ou da produção executada, distinto dos previstos no § 1º do artigo 10 do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, que implique resultado do período diferente daquele que seria apurado com base nesses critérios, a diferença verificada deverá ser adicionada ou excluída, conforme o caso, por ocasião da apuração do lucro real?

A pessoa jurídica que utilizar critério, para determinação da porcentagem do contrato ou da produção executada, distinto dos previstos no § 1º do artigo 10 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, que implique resultado do período diferente daquele que seria apurado com base nesses critérios, deverá:

I - apurar a diferença entre o resultado obtido por meio do critério utilizado para fins da escrituração comercial e o resultado apurado conforme o disposto na Instrução Normativa SRF nº 21, de 1979; e

II - ajustar, na parte A do e-Lalur (Livro de Apuração do Lucro Real) , o lucro líquido do período pela diferença de que trata o inciso I:
a) se positiva, a diferença poderá ser excluída;
b) se negativa, a diferença deverá ser adicionada.

Nota:	A receita a ser computada na apuração do resultado de contratos, com prazo de execução superior a 1 (um) ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços a serem produzidos, corresponderá à receita bruta definida no artigo 26 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017.

Normativos:	RIR/2018, art. 478, § 2º; Lei nº 12.973, de 2014, art. 29; e Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, arts. 26, 164 e 165.

Prêmio na Emissão de Debêntures

154 O prêmio na emissão de debêntures será computado na determinação do lucro real?

Não. O prêmio na emissão de debêntures não será computado na determinação do lucro real, desde que:

I - a titularidade da debênture não seja de sócio ou titular da pessoa jurídica emitente; e

II - seja registrado em reserva de lucros específica, que somente poderá ser utilizada para:

a) absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal; ou

b) aumento do capital social.

Notas:

1) Na hipótese da alínea "a" do inciso II desta resposta, a pessoa jurídica deverá recompor a reserva à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes;

2) O prêmio na emissão de debêntures de que trata esta resposta será tributado caso não seja observado o disposto no item 1 deste grupo de notas, ou seja, dada destinação diversa da que está prevista nesta resposta, inclusive nas hipóteses de:

I - capitalização do valor e posterior restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes do prêmio na emissão de debêntures;

II - restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, nos 5 (cinco) anos anteriores à data da emissão das debêntures, com posterior capitalização do valor do prêmio na emissão de debêntures, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitada ao valor total das exclusões decorrentes de prêmio na emissão de debêntures; ou

III - integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios;

3) Se, no período de apuração, a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de prêmio na emissão de debêntures e, nesse caso, não puder ser constituída como parcela de lucros nos termos desta resposta, esta deverá ocorrer à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes;

4) A reserva de lucros específica a que se refere o inciso II desta resposta, para fins do limite de que

trata o artigo 199 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, terá o mesmo tratamento dado à reserva de lucros prevista no artigo 195-A da referida Lei;

5) Para fins do disposto no inciso I desta resposta, serão considerados os sócios com participação igual ou superior a 10% (dez por cento) do capital social da pessoa jurídica emitente;

6) No caso de período de apuração trimestral do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ (e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL), o registro na reserva de lucros específica deverá ser efetuado até 31 de dezembro do ano em curso;

7) O valor que constituir exclusão na parte A do Livro Eletrônico de Apuração do Lucro Real (e-Lalur) (e do Livro Eletrônico de Apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - e-Lacs), em decorrência do disposto na resposta desta pergunta, será controlado na parte B, para ser adicionado quando descumpridas as condições previstas no artigo 199 da Instrução Normativa nº 1.700, de 14 de março de 2017.

Normativo: Lei nº 6.404, de 1976, arts. 193, 195-A e 199;

Lei nº 12.973, de 2014, art. 31;

Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 199; e

RIR/2018, art. 410.

Teste de Recuperabilidade

155 O contribuinte poderá reconhecer, na apuração do lucro real, os valores contabilizados como redução ao valor recuperável de ativos, quando ocorrer a alienação ou baixa do bem correspondente?

Não, o contribuinte poderá reconhecer na apuração do lucro real somente os valores contabilizados como redução ao valor recuperável de ativos que não tenham sido objeto de reversão, quando ocorrer a alienação ou baixa do bem correspondente.

Nota:

No caso de alienação ou baixa de um ativo que compõe uma unidade geradora de caixa, o valor a ser reconhecido na apuração do lucro real deve ser proporcional à relação entre o valor contábil desse ativo e o total da unidade geradora de caixa à data em que foi realizado o teste de recuperabilidade.

Normativos: Lei nº 12.973, de 2014, art. 32;

Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 129; e

RIR/2018, art. 345.

Pagamento Baseado em Ações

156 O valor da remuneração dos serviços prestados por empregados ou similares, efetuada por meio de acordo com pagamento baseado em ações, é dedutível para fins de apuração do lucro real?

Não, o valor da remuneração dos serviços prestados por empregados ou similares, efetuada por meio de acordo com pagamento baseado em ações, deve ser adicionado ao lucro líquido, para fins de apuração do lucro real, no período de apuração em que o custo ou a despesa for apropriado.

A remuneração será dedutível somente depois do pagamento, quando liquidados em caixa ou outro ativo, ou depois da transferência da propriedade definitiva das ações ou opções, quando liquidados com instrumentos patrimoniais. Para esse efeito, o valor a ser excluído será:

I - o efetivamente pago, quando a liquidação baseada em ação for efetuada em caixa ou em outro ativo financeiro; ou

II - o reconhecido no patrimônio líquido nos termos da legislação empresarial, quando a liquidação for efetuada em instrumentos patrimoniais.

Os empregados e similares referidos são indivíduos que prestam serviços personalizados à entidade e também:

I - são considerados como empregados para fins legais ou tributários;

II - trabalham para a entidade sob sua direção, da mesma forma que os indivíduos que são considerados como empregados para fins legais ou tributários; ou

III - cujos serviços prestados são similares àqueles prestados pelos empregados, tais como o pessoal da administração que têm autoridade e responsabilidade para planejamento, direção e controle das atividades da entidade, incluindo diretores não executivos.

Incluem-se no conceito de diretores não executivos a que se refere o item III os membros de conselhos da entidade.

O valor reconhecido no patrimônio líquido nos termos da legislação empresarial a ser excluído é o valor que teve como contrapartida contábil a remuneração registrada em custo ou despesa.

Nota:

As aquisições de serviços, na forma desta pergunta e liquidadas com instrumentos patrimoniais, terão efeitos no cálculo dos juros sobre o capital próprio de que trata o artigo 9º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, somente depois da transferência definitiva da propriedade dos referidos instrumentos patrimoniais.

Normativos: RIR/2018, art. 370;

Lei nº 12.973, de 2014, arts. 33 e 34; e

Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 161.

Contratos de Concessão

157 No caso de contrato de concessão de serviços públicos em que a concessionária reconhece como receita o direito de exploração recebido do poder concedente, o resultado decorrente desse reconhecimento deverá ser computado no lucro real?

Sim. No caso de contrato de concessão de serviços públicos em que a concessionária reconhece como receita o direito de exploração recebido do poder concedente, o resultado decorrente desse reconhecimento deverá ser computado no lucro real (e no

resultado ajustado) à medida que ocorrer a realização do respectivo ativo intangível, inclusive mediante amortização, alienação ou baixa.

Notas:

1) Para fins dos pagamentos mensais referidos no artigo 2º da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a receita mencionada nesta pergunta não integrará a base de cálculo, exceto na hipótese prevista no artigo 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995;

2) No caso de contrato de concessão de serviços públicos, o lucro decorrente da receita reconhecida pela construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento da infraestrutura, cuja contrapartida seja ativo financeiro representativo de direito contratual incondicional de receber caixa ou outro ativo financeiro, poderá ser tributado à medida do efetivo recebimento; e

3) No caso do item 2 deste grupo de notas, para fins dos pagamentos mensais determinados sobre a base de cálculo estimada de que trata o artigo 2º da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a concessionária poderá considerar como receita o montante efetivamente recebido.

Normativos: Lei nº 8.981, de 1995, art. 35;

Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º;

Lei nº 12.973, de 2014, arts. 35 e 36;

Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 167; e

RIR/2018, arts. 498 e 499.

Aquisição de Participação Societária em Estágios

158 No caso de aquisição de controle de outra empresa na qual se detinha participação societária anterior, o contribuinte deve observar quais disposições?

No caso de aquisição de controle de outra empresa na qual se detinha participação societária anterior, o contribuinte deve observar as seguintes disposições:

I - o ganho decorrente de avaliação da participação societária anterior com base no valor justo, apurado na data da aquisição, poderá ser diferido, sendo reconhecido para fins de apuração do lucro real por ocasião da alienação ou baixa do investimento;

II - a perda relacionada à avaliação da participação societária anterior com base no valor justo, apurada na data da aquisição, poderá ser considerada na apuração do lucro real somente por ocasião da alienação ou baixa do investimento; e

III - o ganho decorrente do excesso do valor justo dos ativos líquidos da investida, na proporção da participação anterior, em relação ao valor dessa participação avaliada a valor justo, também poderá ser diferido, sendo reconhecido para fins de apuração do lucro real por ocasião da alienação ou baixa do investimento.

Notas:

1) Para fins do disposto nesta resposta, a pessoa jurídica deverá manter controle dos valores no livro de que trata o inciso I do **caput** do artigo 8º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, que serão baixados quando do cômputo do ganho ou perda na apuração do lucro real;

2) Os valores apurados em decorrência da operação, relativos à participação societária anterior, que tenham a mesma natureza das parcelas discriminadas nos incisos II e III do **caput** do artigo 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, sujeitam-se ao mesmo disciplinamento tributário dado a essas parcelas;

3) Deverão ser contabilizadas em subcontas distintas:

I - a mais ou menos-valia e o ágio por rentabilidade futura (**goodwill**) relativos à participação societária anterior, existente antes da aquisição do controle; e

II - as variações nos valores a que se refere o inciso I, em decorrência da aquisição do controle;

4) O disposto nesta resposta aplica-se aos demais casos em que o contribuinte avalia a valor justo a

participação societária anterior no momento da aquisição da nova participação societária;

5) Na hipótese tratada nesta pergunta, caso ocorra incorporação, fusão ou cisão:

I - deve ocorrer a baixa dos valores controlados no livro de que trata o inciso I do **caput** do artigo 8º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, a que se refere o item 1, sem qualquer efeito na apuração do lucro real;

II - não deve ser computada na apuração do lucro real a variação da mais-valia ou menos-valia de que trata o inciso II do item 3, que venha a ser:

a) considerada contabilmente no custo do ativo ou no valor do passivo que lhe deu causa; ou

b) baixada, na hipótese de o ativo ou o passivo que lhe deu causa não integrar o patrimônio da sucessora; e

III - não poderá ser excluída na apuração do lucro real a variação do ágio por rentabilidade futura (**goodwill**) de que trata o inciso II do item 3;

6) Excetuadas as hipóteses previstas nos incisos II e III do item anterior, aplica-se ao saldo existente na contabilidade, na data da aquisição da participação societária, referente a mais ou menos-valia e ao ágio por rentabilidade futura (**goodwill**) de que tratam os incisos II e III do **caput** do artigo 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, o disposto nos artigos 20 a 22 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014;

7) Nas incorporações, fusões ou cisões de empresa não controlada na qual se detinha participação societária anterior que não se enquadrem nas situações previstas anteriormente, não terá efeito na apuração do lucro real:

I - o ganho ou perda decorrente de avaliação da participação societária anterior com base no valor justo, apurado na data do evento; e

II - o ganho decorrente do excesso do valor justo dos ativos líquidos da investida, na proporção da participação anterior, em relação ao valor dessa participação avaliada a valor justo;

8) No caso do item anterior, deverão ser contabilizadas em subcontas distintas:

I - a mais ou menos-valia e o ágio por rentabilidade futura (**goodwill**) relativos à participação societária anterior, existentes antes da incorporação, fusão ou cisão; e

II - as variações nos valores a que se refere o inciso I, em decorrência da incorporação, fusão ou cisão;

9) Não deve ser computada na apuração do lucro real a variação da mais-valia ou menos-valia de que trata o inciso II do item 8, que venha a ser:

I - considerada contabilmente no custo do ativo ou no valor do passivo que lhe deu causa; ou

II - baixada, na hipótese de o ativo ou o passivo que lhe deu causa não integrar o patrimônio da sucessora;

10) Não poderá ser excluída na apuração do lucro real a variação do ágio por rentabilidade futura (**goodwill**) de que trata o inciso II do item 8;

11) Excetuadas as hipóteses previstas nos itens 9 e 10, aplica-se ao saldo existente na contabilidade, na data da aquisição da participação societária, referente a mais ou menos-valia e ao ágio por rentabilidade futura (**goodwill**) de que tratam os incisos II e III do **caput** do artigo 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, o disposto nos artigos 20 a 22 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014.

Normativos: Lei nº 12.973, de 2014, arts. 37 a 39;

Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 183, 190 e 191; e

RIR/2018, arts. 427, 436 e 437.

Arrendamento Mercantil

159 Qual o tratamento tributário das operações de arrendamento mercantil da pessoa jurídica arrendadora que não estejam sujeitas ao tratamento tributário previsto pela Lei nº 6.099, de 12 de setembro de 1974?

Na apuração do lucro real de pessoa jurídica arrendadora que realiza operações em que haja transferência substancial dos riscos e benefícios inerentes à propriedade do ativo e que não estejam sujeitas ao tratamento tributário disciplinado pela Lei nº 6.099, de 1974, o resultado relativo à operação de arrendamento mercantil deverá ser reconhecido proporcionalmente ao valor de cada contraprestação durante o período de vigência do contrato.

Notas:

1) A pessoa jurídica deverá proceder, caso seja necessário, aos ajustes ao lucro líquido para fins de apuração do lucro real, no e-Lalur (Livro de Apuração do Lucro Real).

2) Para efeitos do disposto nesta pergunta, entende-se por resultado a diferença entre o valor do contrato de arrendamento e somatório dos custos diretos iniciais e o custo de aquisição, produção ou construção dos bens arrendados.

3) O disposto nesta resposta também se aplica aos contratos não tipificados como arrendamento mercantil que contenham elementos contabilizados como arrendamento mercantil por força de normas contábeis e da legislação empresarial.

4) O resultado da operação de que trata essa resposta deve ser apurado no começo do contrato de arrendamento mercantil, que corresponde à data a partir da qual o arrendatário passa a poder exercer o seu direito de usar o ativo arrendado.

5) Para efeitos do disposto nesta pergunta entende-se por:
I - valor do contrato de arrendamento mercantil, o somatório dos valores a serem pagos pela arrendatária à arrendadora em decorrência do contrato, excluídos os acréscimos decorrentes da mora no cumprimento das obrigações ou pelo descumprimento de cláusulas contratuais; e
II - custos diretos iniciais, os custos incrementais que são diretamente atribuíveis à negociação e estruturação de um arrendamento mercantil.

6) O resultado da operação de que trata essa resposta será adicionado ao lucro líquido na apuração do lucro real em cada período de apuração em valor proporcional às contraprestações vencidas no período.

7) As receitas financeiras reconhecidas conforme as normas contábeis e a legislação empresarial relativas ao arrendamento mercantil que estiverem computadas no resultado da operação de que trata essa resposta serão excluídas do lucro líquido na apuração do lucro real.

8) Na hipótese das contraprestações a receber e respectivos saldos de juros a apropriar decorrentes de ajuste a valor presente serem atualizados em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal ou contratual, o resultado da operação de que trata essa resposta ainda não tributado será recalculado mediante correção no valor do contrato de que trata o inciso I do item (5) desta Nota.

9) As variações monetárias ativas ou passivas decorrentes da atualização de que trata o item (8) desta Nota computadas no resultado da operação de que trata essa resposta serão excluídas ou adicionadas ao lucro líquido na apuração do lucro real nos períodos de apuração em que forem reconhecidas conforme as normas contábeis e a legislação empresarial.

10) Às atualizações feitas sobre contraprestações vencidas aplicam-se, conforme o caso, o disposto nos artigos 148 a 160 e no **caput** e §§ 1º a 3º do artigo 73 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, não sendo aplicável o disposto nos itens (7) e (9) desta Nota.

11) No caso de contratos que prevejam alterações nos valores das contraprestações a receber em decorrência de alterações na quantidade fornecida ou no serviço prestado, o resultado da operação de que trata essa resposta ainda não tributado será recalculado mediante alterações no valor do contrato

e nos custos de que tratam os itens (2) e (5) desta Nota.

12) Não será dedutível, para fins de apuração do lucro, a diferença a menor entre o valor contábil residual do bem arrendado e o seu preço de venda, quando do exercício da opção de compra.

13) Na hipótese de a pessoa jurídica de que trata esta pergunta ser tributada pelo lucro presumido ou arbitrado, o valor da contraprestação deverá ser computado na determinação da base de cálculo do imposto sobre a renda.

Normativos: RIR/2018, art. 497;

Lei nº 12.973, de 2014, art. 46; e

Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, arts. 172 a 174.

160 Aos contratos não tipificados como arrendamento mercantil que contenham elementos contabilizados como arrendamento mercantil por força de normas contábeis e da legislação comercial serão aplicados quais dispositivos?

Aos contratos não tipificados como arrendamento mercantil que contenham elementos contabilizados como arrendamento mercantil por força de normas contábeis e da legislação comercial serão aplicados os dispositivos a seguir indicados:

I - inciso VIII do **caput** do artigo 13 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, com a redação dada pelo artigo 9º da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014;

II - §§ 3º e 4º do artigo 13 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, com a redação dada pelo artigo 2º da Lei nº 12.973, de 2014;

III - artigos 46, 47 e 48 da Lei nº 12.973, de 2014;

IV - § 18 do artigo 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, com a redação dada pelo artigo 54 da Lei nº 12.973, de 2014;

V - § 26 do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, com a redação dada pelo artigo 55 da Lei nº 12.973, de 2014; e

VI - § 14 do artigo 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, com a redação dada pelo artigo 53 da Lei nº 12.973, de 2014.

Nota:

O disposto na resposta desta pergunta restringe-se aos elementos do contrato contabilizados em observância às normas contábeis que tratam de arrendamento mercantil.

Normativo: Lei nº 12.973, de 2014, art. 49.

Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 215, §§ 30, 31 e 32; e

RIR/2018, art. 497, § 4º.

Capítulo IX - Resultados não operacionais

001 O que se entende por resultados não operacionais?

Consideram-se não operacionais os resultados decorrentes da alienação de bens e direitos do ativo não circulante classificados como imobilizado, investimento e intangível, ainda que reclassificados para o ativo circulante com a intenção de venda.

O resultado não operacional será igual à diferença, positiva ou negativa, entre o valor pelo qual o bem ou direito houver sido alienado e o seu valor contábil, assim entendido o que estiver registrado na escrituração do contribuinte, diminuído, se for o caso, da depreciação, amortização ou exaustão acumulada e das perdas estimadas no valor de ativos. Os resultados não operacionais de todas as alienações ocorridas durante o período de apuração deverão ser apurados englobadamente entre si e integrarão o lucro real no período de apuração de sua ocorrência.

Os prejuízos decorrentes da alienação de bens e direitos do ativo imobilizado, investimento e intangível, ainda que reclassificados para o ativo circulante com intenção de venda, poderão ser compensados, nos períodos de apuração subsequentes ao de sua apuração, somente com lucros de mesma natureza.

Notas:

Com a edição da Lei nº 11.941, de 2009, que alterou o disposto nos arts. 178, § 1º e 187, IV, da Lei nº 6.404, de 1976, a designação "receitas e despesas não operacionais" foi substituída pela denominação "outras receitas e outras despesas", e o grupo "ativo permanente" foi inserido no grupo do "ativo não circulante", que é composto pelos subgrupos "realizável a longo prazo", "investimentos", "imobilizado" e "intangível";

Normativo: **RIR/2018,** arts. 501 a 525 e 581; e

IN RFB nº 1.700, de 2017, art. 205, caput e §§ 1º a 4º.

002 De acordo com a legislação fiscal, todos os resultados não operacionais deverão ser computados na determinação do lucro real?

Não. A legislação do imposto de renda prevê, por exemplo, que, embora considerados contabilmente, não deverão ser computados, para efeito da apuração do lucro real, os seguintes resultados não operacionais (deverão ser adicionados ou excluídos do lucro líquido, conforme o caso, quando tiverem sido contabilizados em conta de resultado):

a) as importâncias creditadas a reservas de capital que o contribuinte, com a forma de companhia, receber dos subscritores de valores mobiliários de sua emissão a título de ágio na emissão de ações por preço superior ao valor nominal ou a parte do preço de emissão de ações sem valor nominal destinadas à formação de reservas de capital, ou de valor da alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição, ou ainda de lucro na venda de ações em tesouraria;

b) as subvenções para investimentos, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e doações do Poder Público; (Obs.: a partir de 1º de janeiro de 2024 valem as regras sobre subvenção para investimentos previstas na Lei nº 14.789, de 29 de dezembro de 2023.

c) o capital das apólices de seguros ou pecúlios em favor da pessoa jurídica, recebidos por morte de sócio; e

d) o acréscimo ou a diminuição do valor de patrimônio líquido de investimento, decorrente de ganho ou perda por variação na percentagem de participação do contribuinte no capital social da investida.

Normativo: Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, arts. 33, § 2º e 38, caput;

Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 43, § 2º, "f";

Lei nº 12.973, de 2014, arts. 30 e 31 (Obs.: a partir de 1º de janeiro de 2024 valem as regras sobre subvenção para investimentos previstas na Lei nº 14.789, de 29 de dezembro de 2023).

RIR/2018, arts. 509, 520, 523 e 525.

003 O que são ganhos ou perdas de capital?

São classificados como ganhos ou perdas de capital (e computados na determinação do lucro real e do resultado ajustado) os resultados na alienação (inclusive por desapropriação), na baixa por perecimento, extinção, desgaste, obsolescência ou exaustão, ou na liquidação de bens do ativo não circulante classificados como investimentos, imobilizado ou intangível, ainda que reclassificados para o ativo circulante com a intenção de venda.

Notas:

Nas vendas de bens do ativo não circulante classificados como investimentos, imobilizado ou intangível, para recebimento do preço, no todo ou em parte, após o término do exercício social seguinte ao da contratação, o contribuinte poderá, para efeitos de determinar o lucro real e o resultado ajustado, reconhecer o lucro na proporção da parcela do preço recebida em cada período de apuração.

Normativo: D**ecreto-Lei nº** 1.598, **de 1977, art. 31;**

RIR/2018, art. 501, caput; e

IN RFB nº 1.700, de 2017, arts. 39, § 3º, e 200.

004 Como se determina o ganho ou a perda de capital?

O ganho ou perda de capital, ressalvadas as disposições especiais, será igual à diferença, positiva (ganho) ou negativa (perda/prejuízo), entre o valor pelo qual o bem ou direito houver sido alienado ou baixado (baixa por alienação ou perecimento) e o seu valor contábil.

Os resultados não operacionais de todas as alienações ocorridas durante o período de apuração deverão ser computados englobadamente e, no respectivo período de ocorrência, os resultados positivos ou negativos integrarão o lucro real.

Normativo: **RIR/2018**, art. 501, § 1º; e

IN RFB nº 1.700, de 2017, arts. 200 e 205, §§ 3º e 4º.

005 O que se entende por valor contábil do bem?

Entende-se por valor contábil do bem aquele que estiver registrado na escrituração do contribuinte, diminuído, se for o caso, da depreciação, amortização ou exaustão acumulada e das perdas estimadas no valor de ativos.

Normativo: **Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 31, § 1º;**

RIR/2018, art. 501, § 1º; e

IN RFB nº 1.700, de 2017, arts. 39, § 10, e 200, § 1º.

006 Como se obtém o valor dos encargos acumulados de depreciação, amortização ou exaustão, diminuídos do valor escriturado na apuração do valor contábil do bem?

O valor dos encargos acumulados de depreciação, amortização ou exaustão, que serão diminuídos do valor do bem para se chegar ao saldo (custo ou valor contábil), é obtido mediante a multiplicação dos percentuais acumulados desses encargos pelo valor do bem constante do último balanço.

Ao montante assim apurado deverá ser acrescido, se for o caso, o valor dos encargos registrados mensalmente no próprio período de apuração, até a data da baixa.

A parcela de depreciação anteriormente excluída do lucro líquido na apuração do lucro real e do resultado ajustado deverá ser adicionada na apuração do tributo no período de apuração em que ocorrer a alienação ou baixa do ativo.

Notas:

1) Somente será permitida, para fins do lucro real, a depreciação, amortização e exaustão de bens móveis ou imóveis que estejam intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços;

2) Na determinação do lucro real, serão adicionados ao lucro líquido do período de apuração o saldo da depreciação e da amortização acelerada incentivada existente na parte "B" do Lalur, na hipótese de alienação ou de baixa a qualquer título do bem;

Veja ainda:	**Depreciação:** Perguntas 041 a 061 do capítulo VIII. **Amortização:** Perguntas 062 a 070 do capítulo VIII. **Exaustão:** Perguntas 071 a 082 do capítulo VIII.

Normativo:	Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, III; **RIR/2018**, arts. 260, XIII, 317 a 323 e 501, § 2º; e IN RFB nº 1.700, de 2017, arts. 83, II, e 200, § 3º, e Anexo III.

007 Como deverão ser considerados os resultados não operacionais verificados no exterior por pessoa jurídica domiciliada no Brasil?

A pessoa jurídica domiciliada no Brasil que tiver ganho de capital oriundo do exterior está obrigada ao regime de tributação com base no lucro real, devendo os resultados não operacionais ser considerados da seguinte forma:

a) os ganhos de capital auferidos no exterior deverão ser computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil, correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro; e

b) os prejuízos e perdas de capital havidos no exterior não poderão ser compensados com lucros auferidos no Brasil. A indedutibilidade da perda de capital aplica-se, inclusive, em relação às alienações de filiais e sucursais, e de participações societárias em pessoas jurídicas domiciliadas no exterior.

Notas:

1) Os ganhos de capital auferidos no exterior serão convertidos em Reais com base na taxa de câmbio, para venda, na data em que forem contabilizados no Brasil. Caso a moeda em que for auferido o ganho não tenha cotação no Brasil, será ela convertida em dólares norte-americanos e, em seguida, em Reais (Lei nº 9.249, de 1995, art. 25, § 1º, I e II);

2) O imposto de renda incidente no exterior sobre os ganhos de capital computados no lucro real poderá ser compensado até o limite do imposto de renda incidente no Brasil sobre os referidos ganhos. Para fins do citado limite, o imposto incidente no Brasil correspondente ao ganho será proporcional ao total do imposto e adicional devidos pela pessoa jurídica no Brasil. O imposto será convertido em Reais com base na taxa de câmbio, para venda, na data em que for pago (Lei nº 9.249, de 1995, art. 26);

3) Com a revogação do § 4º do art. 1º da Lei nº 9.532, de 1997, e do art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, a tributação de lucros auferidos no exterior pelas coligadas e controladas está regulada pela Lei nº 12.973, de 2014.

4) A compensação do imposto de renda pago no exterior passou a ser disciplinada nos arts. 14 e 15 da IN SRF nº 213, de 2002.

Veja ainda: **Tributação em bases universais:**
Capítulo XIX.

Normativo: Lei nº 9.249, de 1995, arts. 25 e 27; e
IN SRF nº 213, de 2002, arts. 12, 14 e 15.

008 Quais as regras aplicáveis aos ganhos de capital auferidos por pessoa jurídica domiciliada no exterior?

Os ganhos de capital na alienação de bens e direitos e os ganhos líquidos auferidos em operações realizadas em bolsas de valores, de mercadorias, de futuros e assemelhadas, auferidos por pessoa jurídica domiciliada no exterior, serão apurados e tributados segundo as mesmas regras aplicáveis aos residentes no Brasil.

Veja ainda: **Tributação em bases universais:**
Capítulo XIX.

Normativo: Lei nº 9.249, de 1995, art. 18;

RIR/2018, art. 745, § 3º;

IN SRF nº 11, de 1996, art. 56; e

IN SRF nº 208, de 2002, arts. 26 e 27.

009 Qual o tratamento a ser adotado no caso de devolução de capital em bens ou direitos ao titular, sócio ou acionista da pessoa jurídica?

Na hipótese de devolução de capital ao titular, sócio ou acionista da pessoa jurídica, os bens ou direitos entregues poderão ser avaliados pelo valor contábil ou de mercado.

Quando a devolução se realizar pelo valor de mercado, a diferença entre este e o valor contábil dos bens e direitos entregues será considerada ganho de capital, o qual deverá ser computado nos resultados da pessoa jurídica tributada com base no lucro real, ou na base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica submetida à tributação com base no lucro presumido ou arbitrado.

Quando a devolução se realizar pelo valor contábil do bem ou direito, não haverá diferença a ser tributada, quer pela pessoa jurídica que estiver devolvendo o capital, quer pelo titular, sócio ou acionista que estiver recebendo a devolução.

Notas:

O titular, sócio ou acionista, pessoa jurídica, que tiver recebido a devolução da sua participação no capital, deverá registrar o ingresso do bem ou direito pelo valor contábil ou de mercado, conforme a avaliação da pessoa jurídica que estiver devolvendo o capital. A diferença entre o valor de mercado dos bens ou direitos e o valor contábil da participação extinta não constituirá ganho de capital tributável para fins do imposto de renda na investidora, podendo ser excluída na determinação do lucro real ou não ser computada na base de cálculo do lucro presumido ou arbitrado.

Normativo: Lei nº 9.249, de 1995, art. 22;

RIR/2018, art. 502; e

IN RFB nº 1.700, de 2017, art. 244.

010 Existe a possibilidade de serem deduzidas, para fins do imposto de renda, as perdas havidas na alienação de investimentos oriundos de incentivos fiscais?

Não. A legislação fiscal não admite a dedutibilidade, na apuração do lucro real, da perda de capital decorrente de alienação ou baixa de investimentos adquiridos mediante dedução do imposto de renda devido pela pessoa jurídica, como, por exemplo, os incentivos fiscais para o Finor, Finam e Funres.

O valor da perda apurada contabilmente deverá ser adicionado ao lucro líquido, para fins de determinação do lucro real, no Lalur, Parte A.

Normativo: **RIR/2018**, art. 510.

Incorporação, fusão ou cisão

011 Nos casos de incorporação, fusão ou cisão, o saldo existente na contabilidade, na data da aquisição da participação societária, referente à mais-valia de que trata o inciso II do *caput* do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, decorrente da aquisição de participação societária entre partes não dependentes, poderá ser considerado como integrante do custo do bem ou direito que lhe deu causa, para efeito de determinação de ganho ou perda de capital e do cômputo da depreciação, amortização ou exaustão?

Sim, nos casos de incorporação, fusão ou cisão, o saldo existente na contabilidade, na data da aquisição da participação societária, referente à mais-valia de que trata o inciso II do *caput* do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, decorrente da aquisição de participação societária entre partes não dependentes, poderá ser considerado como integrante do custo do bem ou direito que lhe deu causa, para efeito de determinação de ganho ou perda de capital e do cômputo da depreciação, amortização ou exaustão.

Notas:

1) Se o bem ou direito que deu causa ao valor de que trata esta pergunta não houver sido transferido, na hipótese de cisão, para o patrimônio da sucessora, esta poderá, para efeitos de apuração do lucro real, deduzir a referida importância em quotas fixas mensais e no prazo mínimo de 5 (cinco) anos contados da data do evento;

2) A dedutibilidade da despesa de depreciação, amortização ou exaustão está condicionada ao cumprimento da condição estabelecida no inciso III do *caput* do art. 13 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995;

3) O contribuinte não poderá utilizar o disposto neste artigo, quando:

I - o laudo a que se refere o § 3º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, não for elaborado e tempestivamente protocolado ou registrado; ou

II - os valores que compõem o saldo da mais-valia não puderem ser identificados em decorrência da não observância do disposto no § 3º do art. 37 ou no § 1º do art. 39 da Lei nº 12.973, de 2014;

4) O laudo de que trata o inciso I do item 3 será desconsiderado na hipótese em que os dados nele constantes apresentem comprovadamente vícios ou incorreções de caráter relevante;

5) A vedação prevista no inciso I do item 3 não se aplica para participações societárias adquiridas até 31 de dezembro de 2013, para os optantes conforme o art. 75, ou até 31 de dezembro de 2014, para os não optantes;

6) O disposto nesta pergunta aplica-se inclusive quando a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária;

7) Consideram-se partes dependentes quando:

I - o adquirente e o alienante são controlados, direta ou indiretamente, pela mesma parte ou partes;

II - existir relação de controle entre o adquirente e o alienante;

III - o alienante for sócio, titular, conselheiro ou administrador da pessoa jurídica adquirente;

IV - o alienante for parente ou afim até o terceiro grau, cônjuge ou companheiro das pessoas relacionadas no inciso III deste item; ou

V - em decorrência de outras relações não descritas nos incisos I a IV deste item, em que fique comprovada a dependência societária;

8) No caso de participação societária adquirida em estágios, a relação de dependência entre o(s) alienante(s) e o(s) adquirente(s) de que trata esta pergunta deve ser verificada no ato da primeira aquisição, desde que as condições do negócio estejam previstas no instrumento negocial.

Normativo: Lei nº 12.973, de 2014, arts. 20, 24 e 25.

012 Nos casos de incorporação, fusão ou cisão, o saldo existente na contabilidade, na data da aquisição da participação societária, referente à menos-valia de que trata o inciso II do *caput* do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, deverá ser considerado como integrante do custo do bem ou direito que lhe deu causa para efeito de determinação de ganho ou perda de capital e do cômputo da depreciação, amortização ou exaustão?

Sim, nos casos de incorporação, fusão ou cisão, o saldo existente na contabilidade, na data da aquisição da participação societária, referente à menos-valia de que trata o inciso II do *caput* do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, deverá ser considerado como integrante do custo do bem ou direito que lhe deu causa para efeito de determinação de ganho ou perda de capital e do cômputo da depreciação, amortização ou exaustão.

Notas:

1) Se o bem ou direito que deu causa ao valor de que trata esta pergunta não houver sido transferido, na hipótese de cisão, para o patrimônio da sucessora, esta poderá, para efeitos de apuração do lucro real, diferir o reconhecimento da referida importância, oferecendo à tributação quotas fixas mensais no prazo máximo de 5 (cinco) anos contados da data do evento;

2) A dedutibilidade da despesa de depreciação, amortização ou exaustão está condicionada ao cumprimento da condição estabelecida no inciso III do *caput* do art. 13 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995;

3) O valor de que trata o *caput* será considerado como integrante do custo dos bens ou direitos que

forem realizados em menor prazo depois da data do evento, quando:

I - o laudo a que se refere o § 3º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, não for elaborado e tempestivamente protocolado ou registrado; ou

II - os valores que compõem o saldo da menos-valia não puderem ser identificados em decorrência da não observância do disposto no § 3º do art. 37 ou no § 1º do art. 39 da Lei nº 12.973, de 2014;

4) O laudo de que trata o inciso I do item 3 será desconsiderado na hipótese em que os dados nele constantes apresentem comprovadamente vícios ou incorreções de caráter relevante;

5) A vedação prevista no inciso I do item 3 não se aplica para participações societárias adquiridas até 31 de dezembro de 2013, para os optantes conforme o art. 75, ou até 31 de dezembro de 2014, para os não optantes;

6) O disposto nesta pergunta aplica-se inclusive quando a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária.

Normativo: Lei nº 12.973, de 2014, arts. 21 e 24.

Capítulo X - Compensação de Prejuízos

001 Quais as modalidades de prejuízos que podem ser apurados pelas pessoas jurídicas?

Os prejuízos que podem ser apurados pela pessoa jurídica são de duas modalidades:

a) o apurado na Demonstração do Resultado do período de apuração, conforme determinado pelo art. 187 da Lei nº 6.404, de 1976. O prejuízo apurado nessa modalidade é conhecido como prejuízo contábil ou comercial, pois é obtido por meio da escrituração comercial do contribuinte; e

b) o apurado na Demonstração do Lucro Real e registrado no Lalur (que parte do lucro líquido contábil do período mais adições menos exclusões e compensações). O prejuízo apurado nessa modalidade é conhecido como prejuízo fiscal, o qual é compensável para fins da legislação do imposto de renda.

Notas:

A partir de 1º/01/1996, os prejuízos 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 e direitos do ativo não circulante imobilizado, investimento e intangível, ainda que reclassificados para o ativo circulante com a intenção de venda.

Normativo: **RIR/2018**, art. 581.

IN RFB nº 1.700, de 2017, art. 205, §1º.

002 Qual o tratamento tributário aplicável ao prejuízo fiscal apurado por Sociedade em Conta de Participação (SCP)?

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

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

Normativo: **RIR/2018**, art. 586.

003 Como são compensados os prejuízos fiscais?

Os prejuízos fiscais (compensáveis para fins do imposto de renda) poderão ser compensados independentemente de qualquer prazo, observado em cada período de apuração o limite de 30% (trinta por cento) do lucro líquido ajustado.

O citado limite de 30% (trinta por cento) não se aplica em relação aos prejuízos fiscais decorrentes da exploração de atividades rurais.

Normativo: Lei nº 8.981, de 1995, art. 42;

Lei nº 9.065, de 1995, art. 15; e

IN SRF nº 11, de 1996.

004 Como são apurados, controlados e compensados os prejuízos fiscais não operacionais?

Consideram-se prejuízos não operacionais os prejuízos decorrentes da alienação de bens e direitos do ativo imobilizado, investimento e intangível, ainda que reclassificados para o ativo circulante com intenção de venda.

Os prejuízos não operacionais poderão ser compensados, nos períodos de apuração subsequentes ao de sua apuração (trimestral ou anual), somente com lucros de mesma natureza, observado o limite de 30% (trinta por cento) do referido lucro.

Os resultados de todas as alienações de bens e direitos do ativo imobilizado, investimento e intangível de um mesmo período de apuração deverão ser apurados englobadamente entre si.

No período de apuração de ocorrência, de alienação de bens e direitos, os resultados não operacionais, positivos ou negativos, integrarão o lucro real.

A separação em prejuízos não operacionais e em prejuízos das demais atividades somente será exigida se, no período, forem verificados, cumulativamente, resultados não operacionais negativos e lucro real negativo (prejuízo fiscal).

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 não operacionais e os decorrentes das atividades operacionais da pessoa jurídica deverão ser controlados de forma individualizada por espécie, na parte B do

Lalur, para compensação, com lucros da mesma natureza apurados nos períodos subsequentes.

O valor do prejuízo fiscal não operacional a ser compensado em cada período-base subsequente não poderá exceder o total dos resultados não operacionais positivos apurados no período de compensação.

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.

No período-base em que for apurado resultado não operacional positivo, todo o seu valor poderá ser utilizado para compensar os prejuízos fiscais não operacionais de períodos anteriores, ainda que a parcela do lucro real admitida para compensação não seja suficiente ou que tenha sido apurado prejuízo fiscal. Neste caso, a parcela dos prejuízos fiscais não operacionais compensados com os lucros não operacionais que não puder ser compensada com o lucro real, seja em virtude do limite de 30% (trinta por cento) ou de ter ocorrido prejuízo fiscal no período, passará a ser considerada prejuízo das demais atividades, devendo ser promovidos os devidos ajustes na parte B do Lalur.

O saldo de prejuízos não operacionais de que tratava o art. 31 da Lei nº 9.249, de 1995, existente em 1º de janeiro de 2015 somente poderá ser compensado com os lucros decorrentes da alienação de bens e direitos do ativo imobilizado, investimento e intangível do art. 43 da Lei nº 12.973, de 2014, observado o limite de 30%.

Exemplo:

Detalhes	**Ano 1**	**Ano 2**	**Ano 3**	**Ano 4**
Resultado não-operacional	-80,00	-80,00	50,00	40,00
Resultado operacional	150,00	-60,00	150,00	-240,00
Adições	0,00	10,00	10,00	0,00
Exclusões	0,00	50,00	10,00	10,00
Lucro real antes da compensação de prejuízos	70,00	-180,00	200,00	-210,00
Compensação prejuízo não-operacional	0,00	0,00	50,00	0,00
Compensação prejuízo operacional			10,00*(1)*	0,00
Lucro real	70,00	-180,00	140,00	-210,00
Prejuízo fiscal não-operacional a ser controlado no Lalur	0,00	80,00	30,00	0,00
Prejuízo fiscal operacional a ser controlado no Lalur	0,00	100,00	90,00	120,00

(1) Observar que a soma dos prejuízos compensados não poderá ser maior do que 30% (trinta por cento) do Lucro Real.

Em virtude de haver um saldo de prejuízos fiscais não operacionais, no Lalur, ainda a compensar (no valor de -30,00), e o contribuinte ter apurado, simultaneamente, lucro não operacional em valor superior (no valor de +40,00) e um prejuízo fiscal operacional no valor de –240,00, o que impede a compensação efetiva do saldo de prejuízos não operacionais existentes no Lalur (-30,00); o contribuinte poderá promover, no Lalur, a reclassificação do saldo de prejuízos não operacionais, para prejuízos operacionais, pois, neste caso, considera-se que ocorreu a compensação entre prejuízo fiscal não operacional de anos anteriores e o lucro não operacional do período-base.

Normativo: Lei nº 12.973, de 2014, art. 43 e 70;
IN SRF nº 11, de 1996, art. 36.
IN RFB nº 1.700, de 2017, art. 205.

005 Que outras restrições existem à compensação de prejuízos fiscais?

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;

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. 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.

Veja ainda: **Prejuízo fiscal de SCP:**

Pergunta 002, neste Capítulo.

Apuração, controle e compensação de prejuízos fiscais:

Pergunta 004, neste Capítulo.

Prejuízos fiscais no exterior:

Pergunta 011, neste Capítulo.

Normativo: **RIR/2018,** arts. 584 e 585.

006 A existência na escrituração comercial do contribuinte de lucro ou prejuízo contábil impede a compensação dos prejuízos fiscais?

Não. O prejuízo a compensar é o apurado na demonstração do lucro real e será compensado com o lucro líquido ajustado pelas adições, exclusões previstas na legislação, observado o limite de 30% (trinta por cento); independe, portanto, da existência de lucro ou prejuízo contábil na escrituração comercial do contribuinte.

007 A pessoa jurídica poderá deixar de pleitear, em algum período, a compensação de prejuízo fiscal que esteja controlando na Parte B do Lalur?

Sim. A compensação de prejuízo se constitui em uma faculdade que poderá ou não ser utilizada pela pessoa jurídica, a seu livre critério.

008 Como será controlado, no Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur), o prejuízo a compensar?

O controle do valor dos prejuízos compensáveis, na forma da legislação vigente, deve ser feito de forma individualizada por espécie, na Parte B do Lalur, por período de apuração (anual ou trimestral).

Normativo: **RIR/2018**, art. 579.

IN RFB nº 1.700, de 2017, art. 205.

009 A pessoa jurídica que tiver prejuízo fiscal de períodos de apuração anteriores devidamente apurado e controlado no Lalur, vindo a se submeter à tributação utilizando-se de outra base que não a do lucro real, perderá o direito de compensar este prejuízo?

O direito à compensação dos prejuízos fiscais, desde que estejam devidamente apurados e controlados na parte B do Lalur, somente poderá ser exercido quando a pessoa jurídica for tributada com base no lucro real, pois quando a forma de tributação for outra não há que se falar em apurar ou compensar prejuízos fiscais.

Esse direito, entretanto, não será prejudicado ainda que o contribuinte possa, em algum período de apuração, ter sido tributado com base no lucro presumido ou arbitrado.

Assim, no período-base em que retornar à tributação com base no lucro real poderá compensar o prejuízo fiscal constante no Lalur, Parte B, observada a legislação vigente à época da compensação.

Normativo: IN DPRF nº 21, de 1992, art. 22.

010 A absorção na escrituração comercial de prejuízos contábeis impede a compensação dos prejuízos fiscais?

A absorção na escrituração comercial de prejuízos contábeis apurados mediante débito à conta de lucros acumulados, de reservas de lucros ou de capital, ao capital social, ou à conta de sócios, matriz ou titular de empresa individual, não impede a compensação dos prejuízos fiscais.

Normativo: PN CST nº 4, de 1981.

011 Os prejuízos fiscais incorridos no exterior são compensáveis com o lucro real apurado no Brasil?

Não serão compensados com lucros auferidos no Brasil os prejuízos e perdas decorrentes das operações ocorridas no exterior, a saber: prejuízos de filiais, sucursais, controladas ou coligadas no exterior, e os prejuízos e as perdas de capital decorrentes de aplicações e operações efetuadas no exterior pela própria empresa brasileira, inclusive em relação à alienação de filiais e sucursais e de participações societárias em pessoas jurídicas domiciliadas no exterior.

Normativo: Lei nº 9.249, de 1995, art. 25, § 5º;
IN SRF nº 213, de 2002, art. 4º.

Capítulo XI – Aplicação do Imposto em Investimentos Regionais

As regras que permitiam as aplicações de parte do IRPJ nos Fundos de Investimentos Regionais foram expressamente revogadas pelo inciso XX do art. 50 da Medida Provisória nº 2.145, de 2 de maio de 2001.

Por efeito da revogação, após 2 de maio de 2001, as aplicações permaneceram em vigor em favor apenas das pessoas jurídicas ou grupos de empresas coligadas tributadas pelo lucro real que, isolada ou conjuntamente, detém pelo menos 51% (cinquenta e um por cento) do capital votante de sociedade titular de empreendimentos de setores da economia considerados prioritário para o desenvolvimento regional aprovados até então pelas Superintendências de Desenvolvimento Regional.

E, mesmo em relação a esse restrito grupo de empresas, as aplicações mantiveram-se garantidas caso a pessoa jurídica titular do projeto tenha exercido o direito às aplicações até a data de publicação da regra revogante, ou seja, até 2 de maio de 2001, ainda assim, esse folego de vigência após 2 de maio de 2001 só valeria (ou só valeu) até o final do prazo para a implantação dos seus projetos.

A revogação nesses termos é como reconhecer que o benefício tributário associado às aplicações não devesse mais ser usado, posto que o prazo para usufruir dele estaria definitivamente encerrado a partir da data em que cada projeto aprovado pelas Superintendências de Desenvolvimento Regional fosse considerado implantado.

Apesar de tudo mencionado anteriormente, o direito às aplicações foi estendido, obedecido o formato e os requisitos mencionados anteriormente, a até 31 de dezembro de 2017, conforme o art. 2º da Lei nº 12.995, de 18 de junho de 2014.

> **Lei nº 12.995, de 2014.**
>
> Art. 2º Fica mantida até dezembro de 2017, para as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, a opção pela aplicação do imposto de renda no Fundo de Investimentos do Nordeste - FINOR e no Fundo de Investimentos da Amazônia - FINAM, em favor dos projetos aprovados e em processo de implantação até 2 de maio de 2001, de que tratam o art. 9º da Lei nº 8.167, de 16 de janeiro de 1991, e seus parágrafos.

Dada a expiração do prazo para uso do benefício, ocorrida em 31 de dezembro de 2017, a Coordenação-Geral de Arrecadação e Cobrança, órgão desta RFB, editou o Ato Declaratório Executivo Codac nº 9, de 10 de julho de 2018, tornando fora de uso os códigos de receita específicos que as pessoas jurídicas utilizavam para aplicar parte do IRPJ nos Fundos em questão.

> ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO CODAC Nº 9, DE 10 DE JULHO DE 2018.
>
> (Publicado(a) no DOU de 12/07/2018, seção 1, página 330)
>
> Torna fora de uso os códigos de receita para os casos que especifica.

O COORDENADOR-GERAL DE ARRECADAÇÃO E COBRANÇA, no uso da atribuição que lhe confere o inciso II do art. 334 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF nº 430, de 9 de outubro de 2017, e tendo em vista a expiração dos prazos previstos no art. 2º da Lei nº 8.167, de 16 de janeiro de 1991, e no art. 2º da Lei nº 12.995, de 18 de junho de 2014, declara:

Art. 1º Ficam fora de uso os seguintes códigos de receita:

I - 9004 - IRPJ - Finor - Balanço Trimestral - Opção - art. 9º Lei 8.167/91;

II - 9017 - IRPJ - Finor - Estimativa - Opção art. 9º Lei 8.167/91;

III - 9020 - IRPJ - Finam - Balanço Trimestral - Opção art. 9º Lei 8.167/91;

IV - 9032 - IRPJ - Finam - Estimativa - Opção art. 9º Lei 8.167/91;

V - 9045 - IRPJ - Funres - Balanço Trimestral - Opção art. 9º Lei 8.167/91;

VI - 9058 - IRPJ - Funres - Estimativa - Opção art. 9º Lei 8.167/91;

VII - 9344 - IRPJ - Finor - Ajuste Anual - Opção art. 9º Lei 8.167/91;

VIII - 9360 - IRPJ - Finam - Ajuste Anual - Opção art. 9º Lei 8.167/91;

IX - 9372 - IRPJ - Funres - Ajuste Anual - Opção art. 9º Lei 8.167/91.

Art. 2º Ficam revogados o Ato Declaratório Executivo Corat nº 8, de 19 de setembro de 2001, e o Ato Declaratório Executivo Corat nº 10, de 18 de janeiro de 2002.

Art. 3º Este Ato Declaratório Executivo entra em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União.

FREDERICO IGOR LEITE FABER

Daí que as instruções trazidas nas Perguntas e nas Repostas integrantes do Capítulo XI – Aplicação do Imposto em Investimentos Regionais são mantidas em 2024 para esclarecer aos contribuintes que o incentivo fora encerrado e para auxiliá-los quanto ao tratamento das aplicações do IRPJ feitas ao Fundos de Desenvolvimento Regionais em anos-calendário anteriores.

001 No que se constituem os incentivos fiscais de aplicação de parte do imposto sobre a renda em investimentos regionais?

Constituem permissões dadas pela legislação para que a pessoa jurídica ou grupos de empresas coligadas que, isolada ou conjuntamente, detenham, pelo menos, 51% (cinquenta e um por cento) do capital votante de sociedade titular de projetos nas áreas de atuação da Superintendência de Desenvolvimento da Amazônia (Sudam) e da Superintendência de Desenvolvimento do Nordeste (Sudene), aprovados, no órgão competente, até dia 02/05/2001, enquadrados em setores da economia considerados, pelo Poder Executivo, prioritários para o desenvolvimento regional, aplique parte do imposto sobre a renda em investimentos regionais, por intermédio dos fundos Finor e Finam.

Notas:

1) A opção será manifestada no ato de transmissão da Escrituração Contábil Fiscal (ECF) - até o último dia útil do mês de julho do ano seguinte ao ano-calendário a que a ECF se referir - ou no curso do ano-calendário, nas datas de pagamento do imposto com base no lucro estimado, apurado mensalmente, ou no lucro real, apurado trimestralmente;

2) A partir da data de publicação da Medida Provisória nº 628, de 28 de novembro de 2013, ficou extinto o direito à aplicação no FUNRES e o Grupo Executivo para Recuperação Econômica do Estado do Espírito Santo - GERES (Medida Provisória nº 628, de 2013, art. 5º, e Lei nº 12.979, de 2014, arts. 4º e 8º).

3) A partir de 1º de janeiro de 2018 ficou extinto o direito à opção pelas aplicações no Finor e Finam em favor dos projetos aprovados e em processo de implantação até 2 de maio de 2001, de que tratam o art. 9º da Lei nº 8.167, de 16 de janeiro de 1991, e seus parágrafos.

Normativo: Lei nº 8.167, de 1991, art. 9º;

Lei nº 12.995, de 2014, art. 2º;

MP nº 2.156-5, de 2001, art. 32, inciso XVIII;

MP nº 2.157-5, de 2001, art. 32, inciso IV;

IN SRF nº 267, de 2002, art. 105.

002 Quais pessoas jurídicas podem optar pela aplicação de arte do imposto sobre a renda nos Fundos de Investimentos Regionais?

A aplicação nos Fundos de Investimentos Regionais (desde 03/05/2001) está restrita às pessoas jurídicas ou grupos de empresas de que trata o art. 9º da Lei nº 8.167, de 1991, detentoras de pelo menos 51% (cinquenta e um por cento) do capital votante de sociedade titular de projetos com pleitos aprovados, no órgão competente, até dia 02/05/ 2001 e enquadrados em setores da economia considerados, pelo Poder Executivo, prioritários para o desenvolvimento regional, preservado o exercício do

direito para os pleitos protocolizados até essa mesma data e que venham a ser aprovados posteriormente.

Notas:

1) A opção pela aplicação de parte do imposto sobre a renda nos Fundos de Investimentos Regionais (**RIR/2018**, art. 653, § 2º), se aplica às pessoas jurídicas ou grupo de empresas localizadas em qualquer Estado do Brasil, inclusive àquelas fora da área de atuação da Sudene e da Sudam, desde que se enquadrem na situação societária acima descrita - 51% (cinquenta e um por cento) do capital votante de sociedade titular de projetos nas áreas incentivadas; e

2) A partir de 1º de janeiro de 2018 ficou extinto o direito à opção pelas aplicações no Finor e Finam em favor dos projetos aprovados e em processo de implantação até 2 de maio de 2001, de que tratam o art. 9º da Lei nº 8.167, de 16 de janeiro de 1991, e seus parágrafos.

003 Que percentuais do imposto sobre a renda poderão ser destinados às aplicações nos Fundos de Investimentos Regionais?

Sem prejuízo de limite específico para cada incentivo, o conjunto das aplicações não poderá exceder a:

a) quanto aos Fundos Finor e Finam, incluída a parcela destinada ao PIN e ao Proterra:
   - 10% a partir de janeiro de 2009 até dezembro de 2017.

b) quanto ao Funres:
   - 9% a partir de janeiro de 2009 até 29 de novembro de 2013.

Normativo: Lei nº 8.167, de 1991, art. 9º;

Lei nº 12.995, de 2014, art. 2º;

MP nº 2.145, de 2001;

MP nº 2.156-5, de 2001, art. 32, inciso XVIII;

MP nº 2.157-5, de 2001, art. 32, inciso IV;

RIR/2018, art. 658; e

IN SRF nº 267, de 2002, art. 105.

004 Quais pessoas jurídicas não podem optar por aplicações do imposto sobre a renda nos Fundos de Investimentos Regionais?

Não poderão beneficiar-se da aplicação de parte do imposto sobre a renda nos Fundos de Investimentos Regionais as pessoas jurídicas abaixo discriminadas:

a) pessoas jurídicas ou grupos de empresas coligadas, mesmo tributados com base no lucro real, que não sejam detentores, isolada ou conjuntamente, de pelo menos, 51% (cinquenta e um por cento) do capital votante de sociedade titular de projeto nas áreas de atuação das Sudam e Sudene;

b) tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado;

c) microempresas (ME) e empresas de pequeno porte (EPP), optantes pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional;

d) pessoas jurídicas com existência de débitos de tributos e contribuições federais no Cadastro Informativo de Créditos não Quitados do Setor Público Federal (Cadin) (Lei nº 10.522, de 2002, art. 6º).

Notas:

1) A prática de atos que configurem crimes contra a ordem tributária (Lei nº 8.137, de 1990) acarretará à pessoa jurídica infratora a perda, no ano-calendário correspondente, dos incentivos e benefícios de redução ou isenção previstos na legislação tributária;

2) A concessão ou reconhecimento de qualquer incentivo fiscal relativo a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil fica condicionado à comprovação pelo contribuinte da quitação de tributos federais (Lei nº 9.069, de 1995, art. 59 e 60);

3) A partir de 1º/01/1996, foi estendido às empresas rurais, submetidas à tributação com base no lucro real, o direito à aplicação em incentivos fiscais. No caso aqui em questão, entretanto, desde que tais empresas rurais se enquadrem na situação societária acima descrita 51% (cinquenta e um por cento) do capital votante de sociedade titular de projetos nas

áreas incentivadas (Lei nº 9.249, de 1995, art. 36, III); e

4) A partir de 1º de janeiro de 2018 ficou extinto o direito à opção pelas aplicações no Finor e Finam em favor dos projetos aprovados e em processo de implantação até 2 de maio de 2001, de que tratam o art. 9º da Lei nº 8.167, de 16 de janeiro de 1991, e seus parágrafos...

Normativo: Lei nº 8.137, de 1990;

Lei nº 9.069, de 1995, art. 59 e 60;

Lei nº 9.249, de 1995, art. 36, III.

Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 24;

Lei nº 10.522, de 2002, art. 6º;

Lei nº 12.995, de 2014, art. 2º; e

RIR/2018, art. 658.

005 Como é feita a opção pela aplicação de parte do imposto sobre a renda nos Fundos de Investimentos Regionais?

As pessoas jurídicas que se enquadrem na situação societária de 51% (cinquenta e um por cento) do capital votante de sociedade titular de projetos nas áreas incentivadas poderão manifestar a opção pela aplicação de parte do imposto sobre a renda nos Fundos de Investimentos Regionais no ato de apresentação da Escrituração Contábil Fiscal (ECF) - até o último dia útil do mês de julho do ano seguinte ao ano-calendário a que se referir a ECF - ou no curso do ano-calendário, nas datas de pagamento do imposto com base no lucro estimado, apurado mensalmente, ou no lucro real, apurado trimestralmente.

Sem prejuízo do limite conjunto das aplicações, a opção efetivada no curso do ano-calendário será manifestada mediante o recolhimento de parte do imposto sobre a renda, no valor equivalente a 6% (seis por cento) para o Finor e o Finam, por meio de Documento de Arrecadação de Receitas Federais (Darf) específico.

006 Como é feita e qual o momento da contabilização dos incentivos fiscais de aplicação de parte do imposto sobre a renda em Investimentos Regionais?

A contabilização dos incentivos fiscais, relativos às aplicações nos Fundos de Investimentos Regionais, será feita no Ativo Não Circulante, no subgrupo Investimentos, no momento em que a pessoa jurídica transmitir a Escrituração Contábil Fiscal (ECF) ao Sistema Público de Escrituração Digital (Sped) ou no momento dos pagamentos efetuados em DARF específico destinados aos fundos, em contrapartida à conta de resultado pelo regime de competência, inclusive com observância das determinações constantes das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, no uso da competência conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, no caso de companhias abertas e de outras que optem pela sua observância.

O valor do imposto que deixar de ser pago em virtude das aplicações nos Fundos de Investimentos Regionais não poderá ser distribuído aos sócios e constituirá reserva de incentivos fiscais de que trata o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 1976, que poderá ser utilizada somente para:

a) absorção de prejuízos, desde que já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucro, com exceção da Reserva Legal; e,

b) aumento de capital social.

Na hipótese da letra "a" anterior, a pessoa jurídica deverá recompor a reserva à medida em que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

As aplicações nos Fundos de Investimentos Regionais serão tributadas caso a pessoa jurídica não recomponha a reserva à medida em que forem apurados lucros nos períodos subsequentes nos, no caso de que tenha sido usada para absorção de prejuízos, ou seja dada destinação diversa da constituição da reserva de incentivos fiscais de que trata o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 1976, inclusive nas hipóteses:

a) de capitalização do valor e posterior restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, hipótese em que a base de cálculo para a incidência do imposto será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões de corrente das aplicações nos Fundos de Investimentos Regionais;

b) restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, nos cinco anos anteriores à data das aplicações nos Fundos de Investimentos Regionais, com posterior capitalização do valor das aplicações nos Fundos de Investimentos Regionais, hipótese em que a base de cálculo para a incidência do imposto será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões de corrente das aplicações nos Fundos de Investimentos Regionais; ou,

c) integração à base de cálculo de dividendos obrigatórios.

Caso no período de apuração, a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente das aplicações nos Fundos de Investimentos Regionais e nesse caso, não poder ser constituída a reserva como parcela de lucros, esta deverá ocorrer à medida em que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

O valor que constituir exclusão na Parte A do Livro Eletrônico de Apuração do Lucro Real (e-Lalur), em decorrência das aplicações na reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 1976, será registrado na Parte B do Livro Eletrônico de Apuração do Lucro Real (e-Lalur), e será baixado:

a) no momento de utilização da reserva para aumento do capital social; ou

b) no momento em que for adicionado no e-Lalur, na Parte A, nas hipóteses:

a) de capitalização do valor e posterior restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, hipótese em que a base de cálculo para a incidência do imposto será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões de corrente das aplicações nos Fundos de Investimentos Regionais;

b) restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, nos cinco anos anteriores à data das aplicações nos Fundos de Investimentos Regionais, com posterior capitalização do valor das aplicações nos Fundos de Investimentos Regionais, hipótese em que a base de cálculo para a incidência do imposto será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões de corrente das aplicações nos Fundos de Investimentos Regionais; ou,

c) integração à base de cálculo de dividendos obrigatórios.

Normativos: Decreto Lei nº 1.598, de 1977, art. 19, §§ 3º a 5º

IN RFB 1.700, de 2017, art. 198.

007 Qual o prazo em que a pessoa jurídica deverá manter as aplicações em incentivos fiscais decorrentes de opções efetuadas?

As quotas dos fundos de Investimento Regionais, correspondentes aos certificados emitidos, serão nominativas e poderão ser negociadas livremente pelo seu titular, ou por mandatário especial.

Normativo: **RIR/2018**, art. 662, § 2º.

008 Uma vez manifestada a opção por aplicar parte do imposto sobre a renda em Investimentos Regionais será sempre assegurado à pessoa jurídica o direito ao incentivo?

Não. A confirmação das opções fica subordinada à regularidade do cálculo do incentivo e à regularidade fiscal dos contribuintes optantes, em relação aos tributos federais.

Quando for o caso, os optantes serão notificados sobre as razões que motivaram a redução do incentivo ou sobre a existência, na data do processamento de suas declarações ou do processamento de suas Escriturações Contábeis Fiscal, de irregularidade fiscal em relação aos tributos federais, impeditiva de sua fruição.

Além disso, os incentivos de aplicações de parte do imposto sobre a renda em Investimentos Regionais, bem assim reinvestimento, não se aplicam ao imposto lançado de ofício, suplementar, ou correspondente a lucros, rendimentos e ganhos de capital oriundos do exterior.

Notas:

Reverterão para os fundos de investimentos os valores das ordens de emissão cujos títulos pertinentes não forem procurados, pelas pessoas jurídicas optantes, até o dia 30 de setembro do terceiro ano subsequente ao ano-calendário a que corresponder à opção, e

2) A partir de 1º de janeiro de 2018 ficou extinto o direito à opção pelas aplicações no Finor e Finam em favor dos projetos aprovados e em processo de implantação até 2 de maio de 2001, de que tratam o art. 9º da Lei nº 8.167, de 16 de janeiro de 1991, e seus parágrafos...

Normativo: Lei nº 12.995, de 2014, art. 2º**; e**

RIR/2018, art. 662, § 4º.

009 Quais as hipóteses em que há restrição ou poderá ocorrer a perda do direito ao incentivo fiscal de aplicação de parte do imposto sobre a renda em Investimentos Regionais?

Não poderão usufruir do incentivo fiscal de aplicação de parte do imposto sobre a renda em Investimentos Regionais ou perderão o direito à sua utilização as seguintes pessoas jurídicas:

I - que estejam em débito com a seguridade social, de acordo com o art. 195, § 3º da Constituição Federal;

II - que gozarem do benefício fiscal da redução por reinvestimento relativamente à parcela da base de cálculo absorvida por este incentivo;

III - em mora contumaz no pagamento de salários;

IV - que não cumprirem as medidas necessárias à prevenção ou correção dos inconvenientes e prejuízos da poluição do meio-ambiente;

V - que sejam tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado;

VI - microempresas (ME) e empresas de pequeno porte (EPP), optantes pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional;

VII - as pessoas jurídicas com a existência de débitos de tributos e contribuições federais no Cadastro Informativo de Créditos não Quitados do Setor Público Federal (Cadin);

VIII - as pessoas jurídicas ou grupos de empresas coligadas, mesmo tributados com base no lucro real, que não sejam detentores, isolada ou conjuntamente, de pelo menos, 51% (cinquenta e um por cento) do capital votante de sociedade titular de projeto nas áreas das Sudam e Sudene que tenha optado por aplicar parte do imposto sobre a renda no Finor ou Finam.

Notas:

1) Não fará jus à opção para aplicação em incentivos fiscais, mesmo com imposto parcial ou totalmente recolhido relativo ao ano-calendário correspondente, a pessoa jurídica que apresentar DIPJ retificadora ou ECF retificadora fora do exercício de competência - último dia útil do mês de julho do ano seguinte ao ano-calendário a que a ECF se referir -, nos casos em que os valores das aplicações nos Fundos de Investimentos apurados para essa ECF divergirem dos valores das aplicações apurados para a última ECF

entregue até do exercício de competência - último dia útil do mês de setembro do ano seguinte ao ano-calendário a que a ECF se referir.

2) Para que haja o reconhecimento ou a concessão de qualquer incentivo fiscal, a pessoa jurídica deverá comprovar a quitação de tributos e contribuições federais (Lei nº 9.069, de 1995, art. 60);

3) Se os valores destinados para os Fundos excederem o total a que a pessoa jurídica tiver direito, apurado na ECF, a parcela excedente será considerada como recursos próprios aplicados no respectivo projeto;

4) Na hipótese de pagamento a menor de imposto em virtude de excesso de valor destinado para os fundos, a diferença deverá ser paga com acréscimo de multa e juros, calculados de conformidade com a legislação do imposto sobre a renda;

5) A pessoa jurídica deve ser notificada, por intermédio de auto de infração, a pagar os excedentes acrescidos de juros e multa de ofício;

6) A prática de crimes contra a ordem tributária (Lei nº 8.137, de 1990), inclusive a falta de emissão de nota fiscal (Lei nº 8.846, de 1994), acarretará à empresa infratora a perda, no ano-calendário correspondente, dos incentivos e benefícios de redução ou isenção do imposto de renda; e,

7) A partir de 1º de janeiro de 2018 ficou extinto o direito à opção pelas aplicações no Finor e Finam em favor dos projetos aprovados e em processo de implantação até 2 de maio de 2001, de que tratam o art. 9º da Lei nº 8.167, de 16 de janeiro de 1991, e seus parágrafos.

Normativo: Lei nº 8.167, de 1991, art. 9º;

Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 24;

Lei nº 10.522, de 2002, art. 6º,

Lei nº 12.995, de 2014, art. 2º;

MP nº 2.156-5, de 2001, art. 32, inciso XVIII;

MP nº 2.157-5, de 2001, art. 32, inciso IV, e

RIR/2018, arts. 653, 655, 656 e 673;

IN SRF nº 267, de 2002, art. 105; e

ADN COSIT nº 26, de 1985.

Capítulo XII - Atividade Rural

001 O que se considera como atividade rural, nos termos da legislação tributária?

São consideradas atividades rurais: a agricultura; a pecuária; a extração e a exploração vegetal e animal; a exploração de apicultura, avicultura, cunicultura, suinocultura, sericicultura, piscicultura e de outras culturas animais; o cultivo de florestas que se destinem ao corte para comercialização, consumo ou industrialização; a venda de rebanho de renda, reprodutores e matrizes; a transformação de produtos decorrentes da atividade rural, sem que sejam alteradas a composição e as características do produto *in natura*, feita pelo próprio agricultor ou criador, com equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais, utilizando exclusivamente matéria prima produzida na área explorada, tais como:

a) beneficiamento de produtos agrícolas: o descasque de arroz e outros produtos semelhantes; a debulha de milho; a conserva de frutas;

b) transformação de produtos agrícolas: a moagem de trigo e milho; a moagem de cana de açúcar para produção de açúcar mascavo, melaço e rapadura; a transformação de grãos em farinha ou farelo;

c) transformação de produtos zootécnicos: a produção de mel acondicionado em embalagem de apresentação; a pasteurização e acondicionamento de leite e a transformação de leite em queijo, manteiga e requeijão; a produção de suco de frutas acondicionados em embalagem de apresentação; a produção de adubos orgânico;

d) transformação de produtos florestais: a produção de carvão vegetal; a produção de lenha com árvores plantadas na propriedade rural; a venda de pinheiros e de madeiras de árvores plantadas na propriedade rural;

e) a produção de ovos é considerada pela legislação tributária como atividade rural, ainda que nela sejam utilizadas máquinas para coleta, higienização, classificação e seleção dos mesmos, para fins de comercialização do produto final "in natura" - Solução de Consulta nº 73 – COSIT, de 20 de março de 2019.

f) a produção de pintos de um dia destinados à venda, tanto a partir da criação de aves matrizes para a produção de ovos férteis como a partir de granjas de parceiros, constituem atividade rural para a legislação do imposto sobre a renda da pessoa jurídica, mesmo com a utilização de sistema semiautomatizado para manutenção da temperatura nas incubadoras - Solução de Consulta nº 84 – COSIT, de 21 de novembro de 2019;

g) o tratamento fúngico e inseticida, inclusive mediante o uso de autoclave, feito pelo próprio agricultor de madeira cultivada em sua propriedade rural - Solução de Consulta nº 290 – COSIT, de 16 de novembro de 2023;

h) a produção de embriões de rebanho em geral, alevinos e girinos, em propriedade rural, independentemente de sua destinação: (reprodução ou comercialização).

Não se considera atividade rural: a industrialização de produtos, tais como bebidas alcoólicas em geral, óleos essenciais, arroz beneficiado em máquinas industriais, a fabricação de vinho com uvas e frutas; a produção de ração para animais (Solução de Consulta nº 73 – COSIT, de 20 de março de 2019; a comercialização de produtos rurais de terceiros e a compra e venda de rebanho com permanência em poder do contribuinte em prazo inferior a 52 (cinquenta e dois) dias, quando em regime de confinamento, ou 138 (cento e trinta e oito) dias, nos demais casos (o período considerado pela lei tem em vista o tempo suficiente para descaracterizar a simples intermediação, pois o período de permanência inferior àquele estabelecido legalmente configura simples comércio de animais); o beneficiamento ou a industrialização do pescado in natura; o ganho auferido pela pessoa jurídica rural proprietária do rebanho, entregue, mediante contrato escrito, à outra parte contratante (simples possuidora do rebanho) para o fim específico de procriação, ainda que o recebimento seja predeterminado em número de animais; as receitas provenientes do aluguel ou arrendamento de máquinas, equipamentos agrícolas e pastagens, e da prestação de serviços em geral, inclusive a de transporte de produtos de terceiros; as receitas decorrentes da venda de recursos minerais extraídos de propriedade rural, tais como metal nobre, pedras preciosas, areia, aterro e pedreiras; as receitas financeiras de aplicações de recursos no período compreendido entre 2 (dois) ciclos de produção; os valores dos prêmios ganhos a qualquer título pelos animais que participarem em concursos, competições, feiras e exposições; os prêmios recebidos de entidades promotoras de competições hípicas pelos proprietários, criadores e profissionais do turfe; as receitas oriundas da exploração do turismo rural e de hotel fazenda.

Normativo:	Lei nº 8.023, de 1990, art. 2º, alterada pela da Lei nº 9.250, de 1995, art. 17; Lei nº 9.430, de 1996, art. 59; IN RFB nº 1.700, de 2017, arts. 248 a 250 e 260.

Notas:

01) A exploração de atividade rural inclui a atividade de captura de pescado in natura cultivado pelo homem (considerada extração animal), desde que a exploração se faça com apetrechos semelhantes aos da pesca artesanal (arrastões de praia, rede de cerca etc.), inclusive a exploração em regime de parceria.

02) Não são atividades consideras rurais: a pesca no oceano, o desflorestamento, o extrativismo de

produtos vegetais que não foram cultivados pelo homem, como madeira, óleos, frutos, borracha.

002 Como é tributado o lucro das pessoas jurídicas que tenham por objeto a exploração de atividade rural?

É tributado em conformidade com as mesmas normas aplicáveis às demais pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, inclusive sujeitando-se ao adicional do imposto sobre a renda à alíquota de 10% (dez por cento).

Na hipótese em que os agricultores e trabalhadores rurais optem por constituir uma sociedade, em forma consorcial ou condominial, nos termos do art. 14 da Lei nº 4.504, de 1964, a referida sociedade estará sujeita às regras aplicáveis as demais pessoas jurídicas rurais.

Veja ainda: Tributação da pessoa jurídica:

Pergunta 001 e seguintes do capítulo VI (IRPJ-Lucro Real);

Pergunta 001 e seguintes do capítulo XIII (IRPJ-Lucro Presumido);

Pergunta 001 e seguintes do capítulo XIV (IRPJ-Lucro Arbitrado); e

Pergunta 001 e seguintes do capítulo XVI (CSLL).

Normativo: Lei nº 4.504, de 1964, art. 14 (c/redação dada pelo art. 2º da MP nº 2.183-56, de 2001);

Lei nº 9.249, de 1995, art. 3º, § 3º;

Lei nº 8.981, de 1995, art. 57;

RIR/2018, art. 477;

IN RFB nº 1.700, de 2017, art. 248.

003 Para a pessoa jurídica usufruir dos benefícios fiscais na tributação dos resultados da atividade rural, como ela deve apurar o lucro?

A pessoa jurídica que desejar aproveitar os benefícios fiscais concedidos à atividade rural deve apurar o lucro real e o resultado ajustado (base de cálculo da CSLL) em conformidade com as leis comerciais e fiscais, inclusive com a manutenção do Livro Eletrônico de Apuração do Lucro Real (e-Lalur) e do Livro Eletrônico de Apuração da Base de Cálculo da CSLL (e-Lacs), segregando contabilmente as receitas, os custos e as despesas referentes à atividade rural das demais atividades, tendo em vista que somente por meio da tributação pelo lucro real se poderá proceder à correta determinação dos resultados da atividade rural, com vistas à utilização dos incentivos.

A pessoa jurídica deverá ratear, proporcionalmente à percentagem que a receita líquida de cada atividade representar em relação à receita líquida total: os custos e as despesas comuns a todas as atividades; os custos e despesas não dedutíveis, comuns a todas as atividades, a serem adicionados ao lucro líquido na determinação do lucro real e do resultado ajustado (base de cálculo da CSLL); os demais valores, comuns a todas as atividades, que devam ser computados no lucro real e no resultado ajustado (base de cálculo da CSLL).

Na hipótese de a pessoa jurídica rural não apurar receita líquida no ano-calendário, a determinação da percentagem mencionada anteriormente será efetuada com base nos custos ou despesas de cada atividade explorada.

Normativos: Lei nº 8.981, de 1995, art. 57;

RIR/2018, arts. 477;

IN RFB nº 1.700, de 2017, arts. 248 e 251, parágrafo único, e art. 254.

004 Quais os incentivos fiscais concedidos às pessoas jurídicas que exploram atividade rural?

São admitidos os seguintes incentivos fiscais:

a) os bens do ativo não circulante imobilizado (máquinas e implementos agrícolas, veículos de cargas e utilitários rurais, reprodutores e matrizes etc), exceto a terra nua, quando destinados à produção, podem ser depreciados, integralmente, no próprio ano-calendário de aquisição;

b) à compensação dos prejuízos fiscais e das bases de cálculo negativas da CSLL, decorrentes da atividade rural, com o lucro da mesma atividade, não se aplica o limite de 30% (trinta por cento) de que trata os arts. 15 e 16 da Lei nº 9.065, de 1995.

Notas:

Não fará jus ao benefício da depreciação, a pessoa jurídica rural que direcionar a utilização do bem exclusivamente para outras atividades estranhas à atividade rural própria.

Veja ainda:	**Depreciação - bens do imobilizado (utilizados na atividade rural):** Pergunta 005 deste capítulo (escrituração); Perguntas 007 a 009 deste capítulo (IRPJ - mudanças de regime); Pergunta 024 deste capítulo, Item **b** (culturas permanentes); Pergunta 006, item **c,** do Capítulo VII (e-Lalur , Parte B)
	Compensação prejuízos fiscais: Perguntas 010 e 011 deste capítulo; Pergunta 004, Item 3, do Capítulo VI, Perguntas 013, 014 e 018 do Capítulo VII e Perguntas 001 e seguintes do capítulo X; Pergunta 044 do Capítulo VII (postergação do imposto).

Normativo:	Lei nº 8.023, de 1990, art. 14; Lei nº 9.065, de 1995, art. 15; MP nº 2.158-35, de 2001, art. 41; Lei nº 10.522, de 2002, art. 6º; Lei nº 8.981, de 1995, art. 57; RIR/2018 arts. 325 e 583; IN RFB nº 1.700, de 2017, arts. 263.

005 Como ocorrerá a fruição dos benefícios da pessoa jurídica com relação à escrituração do valor dos bens do ativo não circulante imobilizado considerados como integralmente depreciados no período de apuração da aquisição?

No ano-calendário de aquisição, a depreciação dos bens do ativo não circulante imobilizado mediante a aplicação da taxa normal será registrada na escrituração comercial, e o complemento, para atingir o valor integral do bem, constituirá exclusão para fins de determinação da base de cálculo do imposto correspondente à atividade rural. O valor da depreciação excluído do lucro líquido, na determinação do lucro real, deverá ser controlado na Parte B do e-Lalur e na Parte B do e-Lacs, e adicionado ao lucro líquido da atividade rural, no mesmo valor da depreciação que vier a ser registrada a partir do período de apuração seguinte ao da aquisição, na escrituração comercial. Na alienação de bens do ativo imobilizado, o saldo da depreciação, existente na Parte B do Lalur e na Parte B do e-Lacs, será adicionado ao lucro líquido da atividade rural.

Exemplo:

Uma pessoa jurídica que explora atividade rural adquiriu em 1º/01/2015 um utilitário rural por R$10.000,00 (dez mil reais) para uso exclusivo em transporte dos produtos agrícolas colhidos. Considerando-se que a taxa de depreciação do utilitário rural é 20% (vinte por cento), e que a empresa optou pelo pagamento de Imposto sobre a Renda e da CSLL por estimativa (balanço anual), o valor do incentivo fiscal de redução do lucro líquido para determinação do lucro real da atividade será determinado da seguinte forma:

Depreciação acelerada dos bens do Ativo Não Circulante - Imobilizado				
Utilitário rural (veículos): valor R$10.000,00 e taxa dep. 20% a.a.				
Ano	ECD / Livro Diário		Escrituração Fiscal e-Lalur/e-Lacs	
	Despesas de depreciação	Depreciação acumulada	Exclusão	Adição
1º	R$2.000,00	R$2.000,00	R$8.000,00	-
2º	R$2.000,00	R$4.000,00	-	R$2.000,00
3º	R$2.000,00	R$6.000,00	-	R$2.000,00
4º	R$2.000,00	R$8.000,00	-	R$2.000,00
5º	R$2.000,00	R$10.000,00	-	R$2.000,00
Total	R$10.000,00	-	R$8.000,00	R$8.000,00

O valor excluído de R$8.000,00 (oito mil reais) deverá ser controlado na Parte B do e-Lalur e na Parte B do e-Lacs.

O valor de R$2.000,00 (dois mil reais), correspondente à depreciação registrada na escrituração comercial a partir do período de apuração seguinte ao de aquisição do utilitário, deverá ser adicionado ao lucro líquido para determinação do lucro real.

Na apuração da base de cálculo da CSLL deverá ser observado o mesmo procedimento adotado em relação à apuração da base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica.

Normativo: RIR/2018, art. 325;
IN RFB nº 1.700, de 2017, arts. 260 e 261.

006 A pessoa jurídica que utilizar os bens depreciados em outras atividades, além da atividade rural, fará jus ao benefício fiscal da depreciação acelerada incentivada?

Sim. O benefício fiscal não está condicionado a que a utilização do bem seja exclusivamente na atividade rural. Contudo, não fará jus ao benefício a pessoa jurídica que não direcionar a utilização do bem para atividade rural.

Ressalte-se ainda que, no período de apuração em que o bem já totalmente depreciado, em virtude da depreciação incentivada, for desviado exclusivamente para outras atividades, a pessoa jurídica deverá adicionar ao resultado líquido da atividade rural o saldo da depreciação complementar existente na Parte B do e-Lalur e na Parte B do e-Lacs .

Retornando o bem a ser utilizado na produção rural própria da pessoa jurídica, esta poderá voltar a fazer jus ao benefício da depreciação incentivada, excluindo do resultado líquido da atividade rural no período a diferença entre o custo de aquisição do bem e a depreciação acumulada até a época, fazendo os devidos registros na Parte B do e-Lalur e na Parte B do e-Lacs.

Normativo: IN RFB nº 1.700, de 2017, arts. 260, §§ 7º e 8º.

007 A pessoa jurídica que explora atividade rural e que tenha utilizado o benefício fiscal da depreciação incentivada, ao mudar para o regime de tributação do lucro presumido ou arbitrado deve adicionar à base de cálculo do imposto de renda o saldo dessa depreciação?

Não. A reversão da depreciação incentivada que deve ser adicionado ao lucro líquido para determinação do lucro real e controlada na Parte B do e-Lalur e na Parte B do e-Lacs, não é a decorrente de tributação diferida, uma vez que a adição se impõe em virtude de anular os efeitos decorrentes da depreciação normal consignada na escrituração comercial da pessoa jurídica rural.

No regime de tributação do lucro presumido ou arbitrado, prescinde-se da escrita regular, e, em consequência, não há o aludido efeito de depreciação normal a ser compensado pela adição.

Normativo: IN RFB nº 1.700, de 2017, art. 265.

008 Pessoa jurídica que retornar ao lucro real poderá fazer jus à depreciação acelerada incentivada?

Sim. Retornando à tributação com base no lucro real a pessoa jurídica deverá adicionar o encargo de depreciação normal registrado na escrituração comercial, relativo a bens já totalmente depreciados, ao resultado da atividade rural, efetuando a baixa do respectivo valor no saldo da depreciação incentivada controlado na Parte B do e-Lalur e do e-Lacs.

Normativo: IN RFB nº 1.700, de 2017, arts. 260, § 8º.

009 Como deverá proceder a pessoa jurídica que explora atividade rural com tributação pelo lucro real e, posteriormente, venha a optar pela tributação com base no lucro presumido ou arbitrado, e vier a alienar o bem depreciado com o incentivo fiscal?

A pessoa jurídica rural que tiver usufruído o benefício fiscal da depreciação acelerada incentivada, vindo, posteriormente, a ser tributada pelo lucro presumido ou arbitrado, caso aliene o bem depreciado com o incentivo durante a permanência nesses regimes, deverá adicionar à base de cálculo para determinação do lucro presumido ou arbitrado o saldo remanescente da depreciação não realizada.

Normativo: IN RFB nº 1.700, de 2017, art. 266.

010 Como se dá a compensação de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa de CSLL ocorridos na atividade rural?

O prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa de CSLL da atividade rural a serem compensados são os apurados nas determinações do lucro real e do resultado ajustado, demonstrado no e-Lalur e no e-Lacs.

Não se aplica o limite de 30% (trinta por cento) à compensação dos prejuízos fiscais nem à compensação das bases de cálculo negativas da CSLL decorrentes da atividade rural, com lucro real e resultado ajustado positivo da mesma atividade.

O prejuízo fiscal da atividade rural apurado no período de apuração poderá ser compensado, sem limite, com o lucro real das demais atividades, apurado no mesmo período de apuração.

Da mesma forma, a base de cálculo negativa da CSLL da atividade rural determinada no período de apuração poderá ser compensada com o resultado ajustado positivo das demais atividades, apurado no mesmo período, sem limite

Entretanto, na compensação dos prejuízos fiscais das demais atividades, assim como os da atividade rural com lucro real de outra atividade, apurado em período de apuração subsequente, aplica-se a limitação de compensação em 30% (trinta por cento) do lucro líquido ajustado, bem como os dispositivos relativos à restrição da compensação de prejuízos não operacionais a resultados da mesma natureza obtidos em períodos posteriores, consoante os arts. 205 e 206 da IN RFB nº 1.700, de 2017.

Também na compensação das bases de cálculo negativas da CSLL das demais atividades, assim como os da atividade rural com resultado ajustado positivo de outra atividade, apurado em período de apuração subsequente, aplica-se a limitação de compensação em 30% (trinta por cento) do lucro líquido ajustado.

Ressalte-se que é vedada a compensação do prejuízo fiscal da atividade rural apurado no exterior com o lucro real obtido no Brasil, seja este oriundo da atividade rural ou não.

Normativo: Lei nº 8.023, de 1990, art. 14;
Lei nº 8.981, de 1995, art. 57;
RIR/2018, arts. 579 e 583;
IN RFB nº 1.700, de 2017, arts. 203 a 208.

011 Existe prazo para a compensação de prejuízos fiscais da atividade rural?

Não existe qualquer prazo para compensação de prejuízos fiscais da atividade rural.

Normativo: Lei nº 8.023, de 1990, art. 14;
Lei nº 8.981, de 1995, art. 57;
RIR/2018, art. 583;
IN RFB nº 1.700, de 2017, art. 263.

012 Como deverá ser feita a escrituração das operações relativas à atividade rural?

A forma de escrituração das operações é de livre escolha da pessoa jurídica rural, desde que mantenha registros permanentes com obediência aos preceitos da legislação comercial e fiscal, e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência, sendo obrigatória a manutenção do e-Lalur para a apuração do lucro real e do e-Lacs para apuração resultado ajustado.

A escrituração deverá ser entregue em meio digital ao Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) (DL 1.598, de 1977, art. 7º, § 6º, com redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014, art. 2º)

Veja ainda: Livros fiscais:

Perguntas 001 a 018 (e-Lalur), 024 a 033 (ECD - Livro Diário e seus livros auxiliares, se houver) e 034 a 036 (ECD - Livro Razão e seus livros auxiliares, se houver) do Capítulo VII.

Normativo: RIR/2018, arts. 265 a 287;

IN RFB nº 1.700, de 2017, art. 248, 267 e 268.

013 Como deverá proceder a pessoa jurídica que, além da atividade rural, explore outras atividades?

No caso de a pessoa jurídica que explora a atividade rural também desenvolver outras de natureza diversa e desejar beneficiar-se dos incentivos fiscais próprios concedidos à atividade rural, deverá manter escrituração da atividade rural em separado das demais atividades com o fim de segregar as receitas, os custos e as despesas referentes à atividade rural de modo a permitir a determinação da receita líquida e a demonstração, no e-Lalur e no e-Lacs, do lucro ou prejuízo contábil e do lucro ou prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da atividade rural, separados dos das demais atividades.

Veja ainda: Exploração de outras atividades, além da atividade rural:

Nota à Pergunta 004 deste capítulo (utilização do bem em outras atividades);

Pergunta 015 deste capítulo (depreciação integral de bens do imobilizado);

Pergunta 027 deste capítulo, Item b (reserva de reavaliação - aumento de valor de bens do imobilizado);

Pergunta 030 deste capítulo (fraude – imputação à atividade rural de outras receitas).

Normativo: IN RFB nº 1.700, de 2017, arts. 248 e 254.

014 O que se deve entender por receitas operacionais decorrentes da exploração de atividade rural?

O conceito é homólogo ao conceito geral de receita operacional.

Receitas operacionais são as provenientes do giro normal da pessoa jurídica, no caso, decorrentes da exploração das atividades consideradas como rurais.

O **RIR/2018**, art. 289, define como lucro operacional o resultado das atividades principais ou acessórias que constituam objeto da pessoa jurídica.

A pessoa jurídica que tem como atividades principais a produção e venda dos produtos agropecuários por ela produzidos, e como atividades acessórias as receitas e despesas decorrentes de aplicações financeiras; as variações monetárias ativas e passivas não vinculadas a atividade rural; o aluguel ou arrendamento; os dividendos de investimentos avaliados pelo custo de aquisição; a compra e venda de mercadorias, a prestação de serviços etc.

Desse modo, não são alcançadas pelo conceito de atividade rural as receitas provenientes de: atividades mercantis (compra e venda, ainda que de produtos agropastoris); a transformação de produtos e subprodutos que impliquem a transformação e a alteração da composição e características do produto *in natura,* com utilização de maquinários ou instrumentos sofisticados diferentes dos que usualmente são empregados nas atividades rurais (não artesanais e que configurem industrialização), como também, por meio da utilização de matéria-prima que não seja produzida na área rural explorada; receitas provenientes de aluguel ou arrendamento, receitas de aplicações financeiras e todas aquelas que não possam ser enquadradas no conceito de atividade rural consoante o disposto na legislação fiscal.

Normativo: Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 11;
Lei nº 8.981, de 1995, art. 57;
RIR/2018, art. 289;
IN RFB nº 1.700, de 2017, arts. 248 a 250;
PN CST nº 7, de 1982.

015 Quais os valores integrantes da receita bruta da pessoa jurídica que explora atividade rural?

Além das receitas citadas na Pergunta 014 deste capítulo, deverá integrar a receita bruta da atividade rural:

a) os valores recebidos de órgãos públicos, tais como auxílios, subvenções, subsídios, Aquisições do Governo Federal (AGF) e as indenizações recebidas do Programa de Garantia da Atividade Agropecuária (Proagro);

b) o valor da entrega de produtos agrícolas, pela permuta com outros bens ou pela dação em pagamento;

c) as sobras líquidas da destinação para constituição do fundo de Reserva e do Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social, previstos no art. 28 da Lei nº 5.764, de 1971, quando creditadas, distribuídas ou capitalizadas à pessoa jurídica rural cooperada.

Veja ainda: Resultado da atividade rural:

Pergunta 009 deste capítulo.

Normativo: IN RFB nº 1.700, de 2017, arts. 251 a 253.

016 A venda de reprodutores ou matrizes é considerada receita da atividade rural?

Sim. Devido à sua peculiaridade, a receita proveniente da venda de reprodutores ou matrizes, bem como do rebanho de renda, será admitida à atividade própria das pessoas jurídicas que se dediquem à criação de animais.

O resultado dessa operação, qualquer que seja o seu montante, será considerado como parte da atividade rural.

Normativo: Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 11;

Lei nº 8.023, de 1990, arts. 2º e 3º;

Lei nº 8.981, de 1995, art. 57;

RIR/2018, art. 289;

IN RFB nº 1.700, de 2017, arts. 248 a 250;

PN CST nº 7, de 1982.

017 Quais os valores integrantes do resultado da atividade rural da pessoa jurídica?

Considera-se resultado da atividade rural a diferença entre o valor da receita bruta auferida e das despesas incorridas no período de apuração, correspondente a todas as unidades rurais.

Integram o resultado da atividade rural:

a) o resultado na alienação de bens exclusivamente utilizados na produção rural;

b) a realização da contrapartida da reavaliação dos bens utilizados exclusivamente na atividade rural.

Notas:

1) A reavaliação de ativos, que estava prevista no § 3º do art. 182 da Lei nº 6.404, de 1976, passou a ser proibida após este dispositivo legal ter sido alterado pela Lei nº 11.638, de 2007. O § 3º do art. 182 da Lei nº 6.404, de 1976, foi novamente alterado pela Lei nº 11.941, de 2009, que manteve a proibição de se reavaliar ativos, passando a prever a avaliação de alguns ativos e passivos com base no valor justo:

> Lei nº 6.404, de 1976.
>
> Art. 182. A conta do capital social discriminará o montante subscrito e, por dedução, a parcela ainda não realizada.
> (...)
> § 3º Serão classificadas como ajustes de avaliação patrimonial, enquanto não computadas no resultado do exercício em obediência ao regime de competência, as contrapartidas de aumentos ou diminuições de valor atribuídos a elementos do ativo e do passivo, em decorrência da sua avaliação a valor justo, nos casos previstos nesta Lei ou, em normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, com base na competência conferida pelo § 3º do art. 177 desta Lei. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

2) Os saldos das reservas de reavaliação existentes antes da vigência da Lei nº 11.638, de 2007, foram, à opção da pessoa jurídica, mantidos até sua efetiva realização ou estornados, conforme disposto nos itens 38 a 41 do PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 13.

3) A Lei nº 12.973, de 2014, em seu art. 60, deu tratamento tributário aos saldos das reservas de reavaliação mantidos pela pessoa jurídica:

Lei nº 12.973, de 2014.

> Art. 60. As disposições contidas na legislação tributária sobre reservas de reavaliação aplicam-se somente aos saldos remanescentes na escrituração comercial em 31 de dezembro de 2013, para os optantes conforme o art. 75 da mesma Lei nº 12.973, de 2014, ou em 31 de dezembro de 2014, para os não optantes, e até a sua completa realização.

Normativo: Lei nº 6.404, art. 187;
Lei nº 8.023, de 1990, art. 4º;
Lei nº 8.981, de 1995, art. 57;
Lei nº 12.973, de 2014;
IN RFB nº 1.700, de 2017, art. 257.

018 O que se considera como custos ou despesas de custeio e investimentos na atividade rural?

As despesas de custeio são os gastos necessários à percepção dos rendimentos e à manutenção da fonte produtora, relacionados diretamente com a natureza da atividade exercida.

Por outro lado, investimento é a aplicação de recursos financeiros que visem ao desenvolvimento da atividade rural para a expansão da produção e melhoria da produtividade.

Normativo: Lei 8.023, de 1990, art. 6º;
Lei nº 8.981, de 1995, art. 57;
IN RFB nº 1.700, de 2017, art. 255;
PN CST nº 32, de 1981.

019 Quais os custos ou despesas que podem ser atribuídos à atividade rural?

Podem ser incluídos como custo ou despesa da atividade rural: o custo de demarcação de terrenos, cercas, muros ou valas; de construção ou de manutenção de escolas primárias e vocacionais; de dependências recreativas; de hospitais e ambulatórios para

seus empregados; as despesas com obras de conservação e utilização do solo e das águas; de estradas de acesso e de circulação, de saneamento e de distribuição de água; as despesas de compra, transporte e aplicação de fertilizantes e corretivos do solo; o custo de construção de casas de trabalhadores; as despesas com eletrificação rural; o custo das novas instalações indispensáveis ao desenvolvimento da atividade rural e relacionados com a expansão da produção e melhoria da atividade.

Normativo: Lei nº 4.506, de 1964, art. 65;
Lei nº 8.981, de 1995, art. 57;
IN RFB nº 1.700, de 2017, art. 257;
Portaria MF-GB nº 1, de 1971, item V.

020 Quais os investimentos que podem ser atribuídos à atividade rural?

Podem ser incluídos como investimento da atividade rural e imobilizados: benfeitorias resultantes de construção, instalações, melhoramentos, culturas permanentes, essências florestais e pastagens artificiais; aquisição de tratores, implementos e equipamentos, máquinas, motores, veículos de carga ou utilitários, utensílios e bens de duração superior a um ano e animais de trabalho, de produção, prédios e galpões para atividades recreativas, educacionais e de saúde; estradas que facilitem o acesso ou a circulação na propriedade; instalação de aparelhagem de comunicação e de energia elétrica.

Normativo: Lei nº 8.023, de 1990, arts. 6º e 4º, § 2º;
Lei nº 8.981, de 1995, art. 57;
RIR/2018, art. 55, § 2º;
IN RFB nº 1.700, de 2017, art. 257;
PN CST nº 57, de 1976.

021 Como deverão ser comprovadas as receitas e as despesas de custeio, gastos e investimentos da atividade rural?

A receita bruta da atividade rural decorrente da comercialização dos produtos deverá ser sempre comprovada por documentos usualmente utilizados nesta atividade, tais como nota fiscal de produtores, nota fiscal de entrada, nota promissória rural vinculada à nota fiscal do produtor, e demais documentos reconhecidos pelas fiscalizações estaduais.

As despesas de custeio e os investimentos serão comprovados por meio de documentos idôneos, tais como nota fiscal, fatura, duplicata, recibo, contrato de prestação de

serviços, laudo de vistoria de órgão financiador e folha de pagamentos de empregados, de modo que possa ser identificada a destinação dos recursos.

Ressalte-se que, de acordo com as regras da legislação fiscal que regem a dedutibilidade de despesas e custos, todos os gastos e dispêndios efetuados pela pessoa jurídica deverão, obrigatoriamente, encontrar-se lastreados e comprovados por documentos hábeis e idôneos, sob pena de serem considerados indedutíveis, na determinação do lucro real, para fins da apuração do IRPJ.

Normativo:	Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 1º;
	Lei nº 8.981, de 1995, art. 57;
	RIR/2018, arts. 53, §1º; 54, § 5º;
	IN RFB nº 1.700, de 2017, art. 251 a 256;
	PN CST nº 7, de 1976;
	PN CST nº 58, de 1977;
	PN CST nº 32, de 1981.

022 Como são classificadas as atividades pecuárias?

a) **Cria:** a atividade principal é a produção de bezerros que são vendidos após o desmame (período igual ou inferior a 12 meses);

b) **Recria:** a partir do bezerro (período de 13 a 23 meses), produzir e vender o novilho magro para engorda;

c) **Engorda:** é a atividade denominada de invernista, que, a partir do novilho magro, produz o novilho gordo para vendê-lo (o processo normalmente ocorre no período de 24 a 36 meses).

023 Como é classificado o rebanho existente?

a) **Rebanho Reprodutor:** indicativa do rebanho bovino, suíno, equino, ovino etc, destinado à reprodução, inclusive, por inseminação artificial;

b) **Rebanho de Renda:** representando bovinos, suínos, ovinos e equinos que a empresa explora para produção de bens que constituem objeto de suas atividades;

c) **Animais de Trabalho**: compreendendo equinos, bovinos, muares, asininos destinados a trabalhos agrícolas, sela e transporte.

024 Como é classificada a formação das culturas agrícolas?

a) **Culturas Temporárias**: são aquelas sujeitas ao replantio após cada colheita, como milho, trigo, arroz, feijão etc. Nesse caso, os custos devem ser registrados em conta própria do ativo circulante, cujo saldo será baixado contra a conta de Resultado do Exercício por ocasião da comercialização do produto agrícola.

b) **Culturas Permanentes**: são aquelas não sujeitas a replantio após cada colheita. Exemplos: cultivo da laranja, café, pêssego, uva etc. Nessa hipótese, os custos pagos ou incorridos na formação dessa cultura serão contabilizados em conta do ativo não circulante imobilizado, sendo permitida a depreciação ou exaustão em quotas compatíveis com o tempo de vida útil.

025 Qual o tratamento tributário do ganho decorrente da avaliação com base no valor justo dos estoques de produtos agrícolas, por pessoa jurídica que tem por objeto a exploração de atividade rural?

A tributação do ganho decorrente da atualização do valor dos estoques de produtos agrícolas, tanto pelo registro no estoque de crias nascidas no período de apuração, quanto pela avaliação do estoque com base no valor justo, poderá ser diferida, desde que o respectivo aumento no valor seja registrado em subconta vinculada ao item de estoque.

Normativo: Lei nº 6.404, art. 182, § 3º;

Lei nº 12.973, de 2014, arts. 13 e 14;

RIR/2018, art. 477;

IN RFB nº 1.700, de 2017, arts. 89, 97, 98 e 262.

Notas:

1) No caso de conta que se refira a grupo de itens de estoque semelhantes, a subconta poderá se referir ao mesmo grupo de itens de estoque, desde que a pessoa jurídica mantenha livro Razão auxiliar que demonstre o detalhamento individualizado por item de estoque.

2) No caso de estoques representados por itens de estoques diferenciados por natureza, tais como crias de alto padrão genético para serem vendidas como reprodutores, o controle deverá ser feito com a utilização de 1 (uma) subconta para cada item de estoque.

	3) Na acepção do PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 29 esta Resposta se aplica: (a) aos ativos biológicos (por exemplo, o Rebanho de Renda formado por itens provenientes da atividade associada à Cria, à Recria e à Engorda); e (b) à produção agrícola no ponto de colheita, assim considerada aquela obtida no momento e no ponto de colheita dos produtos advindos dos ativos biológicos da entidade.
	4) Quando da avaliação com base no valor justo, o ganho será registrado a crédito em conta de receita em contrapartida à subconta vinculada ao estoque ou ao item de estoque, conforme os casos referidos nas Notas 01 e 02.
	5) O ganho poderá ser excluído do lucro líquido na determinação do lucro real e do resultado ajustado no período de apuração em que for apropriado como receita.
	6) O valor registrado na subconta será baixado quando o estoque for alienado ou baixado.
	7) O valor da subconta baixado conforme a Nota 06 deverá ser adicionado ao lucro líquido na determinação do lucro real e do resultado ajustado no período de apuração relativo à baixa.
	8) Na hipótese de não ser evidenciado por meio de subconta na forma referida anteriormente, o ganho será tributado.

026 Qual o tratamento tributário da perda decorrente da avaliação com base no valor justo dos estoques de produtos agrícolas, por pessoa jurídica que tem por objeto a exploração de atividade rural?

A perda decorrente da avaliação do estoque com base no valor justo somente poderá ser computada na determinação do lucro real e do resultado ajustado caso a respectiva redução no valor do estoque seja registrada em subconta vinculada ao item de estoque e sejam obedecidas as condições estabelecidas nos §§ 1º a 6º do art. 103 da IN RFB nº 1.700, de 2017.

Normativo:	Lei nº 6.404, art. 182, § 3º; Lei nº 12.973, de 2014, arts. 13 e 14; RIR/2018, art. 477;

IN RFB nº 1.700, de 2017, arts. 89, 103, 104 e 262.

Notas:

1) No caso de conta que se refira a grupo de itens de estoque semelhantes, a subconta poderá se referir ao mesmo grupo de itens de estoque, desde que a pessoa jurídica mantenha livro Razão auxiliar que demonstre o detalhamento individualizado por item de estoque.

2) No caso de estoques representados por itens de estoques diferenciados por natureza, tais como crias de alto padrão genético para serem vendidas como reprodutores, o controle deverá ser feito com a utilização de 1 (uma) subconta para cada item de estoque.

3) Na acepção do PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 29 esta Resposta se aplica: (a) aos ativos biológicos (por exemplo, o Rebanho de Renda formado por itens provenientes da atividade associada à Cria, à Recria e à Engorda); e (b) à produção agrícola no ponto de colheita, assim considerada aquela obtida no momento e no ponto de colheita dos produtos advindos dos ativos biológicos da entidade.

4) Quando da avaliação com base no valor justo, a perda será registrada a débito em conta de despesa em contrapartida à subconta vinculada ao estoque ou ao item de estoque, conforme os casos referidos nas Notas 01 e 02.

5) A perda será adicionada ao lucro líquido na determinação do lucro real e do resultado ajustado no período de apuração em que for apropriada como despesa.

6) O valor registrado na subconta será baixado quando o estoque for alienado ou baixado.

7) O valor da subconta baixado conforme a Nota 06 poderá ser excluído do lucro líquido na determinação do lucro real e do resultado ajustado no período de apuração relativo à baixa.

8) Na hipótese de não ser evidenciada por meio de subconta na forma referida anteriormente, a perda será considerada dedutível na apuração do lucro real e do resultado ajustado.

027 Qual o tratamento tributário da reserva de reavaliação, constituída anteriormente à sua revogação, em decorrência das contrapartidas de aumentos de valor atribuídos aos bens do ativo imobilizado da empresa rural, em virtude da avaliação baseada em laudos nos termos do art. 8º da Lei nº 6.404, de 1976?

Será tributada na sua realização, que normalmente ocorre na alienação, depreciação, amortização, ou exaustão do bem.

O valor realizado terá dois tratamentos distintos em relação à apuração do lucro real:

a) se os bens do ativo não circulante imobilizado reavaliados forem de uso exclusivo na exploração da atividade rural, o valor realizado da reserva de reavaliação será adicionado ao lucro líquido para determinação do lucro real da Atividade Rural;

b) se os bens do ativo imobilizado reavaliados forem utilizados também na exploração de outras atividades, além da rural, deverá ocorrer o rateio do valor realizado, nos termos dos arts. 257, 308 e 309 da IN RFB nº 1.700, de 2017, que será adicionado aos lucros líquidos para determinação do lucro real da atividade rural e das outras atividades.

Notas:

1) A reavaliação de ativos, que estava prevista no § 3º do art. 182 da Lei nº 6.404, de 1976, passou a ser proibida após este dispositivo legal ter sido alterado pela Lei nº 11.638, de 2007. O § 3º do art. 182 da Lei nº 6.404, de 1976, foi novamente alterado pela Lei nº 11.941, de 2009, que manteve a proibição de se reavaliar ativos, passando a prever a avaliação de alguns ativos e passivos com base no valor justo:

> Lei nº 6.404, de 1976.
>
> Art. 182. A conta do capital social discriminará o montante subscrito e, por dedução, a parcela ainda não realizada.
> (...)
> § 3º Serão classificadas como ajustes de avaliação patrimonial, enquanto não computadas no resultado do exercício em obediência ao regime de competência, as contrapartidas de aumentos ou diminuições de valor atribuídos a elementos do ativo e do passivo, em decorrência da sua avaliação a valor justo, nos casos previstos nesta Lei ou, em

normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, com base na competência conferida pelo § 3º do art. 177 desta Lei. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

2) Os saldos das reservas de reavaliação existentes antes da vigência da Lei nº 11.638, de 2007, foram, à opção da pessoa jurídica, mantidos até sua efetiva realização ou estornados, conforme disposto nos itens 38 a 41 do PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 13.

3) A Lei nº 12.973, de 2014, em seu art. 60, deu tratamento tributário aos saldos das reservas de reavaliação mantidos pela pessoa jurídica:

> Lei nº 12.973, de 2014.
>
> Art. 60. As disposições contidas na legislação tributária sobre reservas de reavaliação aplicam-se somente aos saldos remanescentes na escrituração comercial em 31 de dezembro de 2013, para os optantes conforme o art. 75 da mesma Lei nº 12.973, de 2014, ou em 31 de dezembro de 2014, para os não optantes, e até a sua completa realização.

Normativo: Lei nº 9.959, de 2000, art. 4º;

Lei nº 6.404, art. 182, § 3º;

Lei nº 12.973, de 2014, art. 60;

RIR/2018, art. 519;

IN RFB nº 1.700, de 2017, arts. 257, 308 e 309.

028 Qual o tratamento tributário do ganho decorrente de avaliação de ativo com base no valor justo, exceto os estoques mencionados na Pergunta 25, por pessoa jurídica que tem por objeto a exploração de atividade rural?

A tributação do ganho decorrente de avaliação de ativo com base no valor justo poderá ser diferida desde que o respectivo aumento no valor do ativo seja registrado em subconta vinculada ao ativo.

Normativo: Lei nº 6.404, art. 182, § 3º;

Lei nº 12.973, de 2014, arts. 13 e 14;

RIR/2018, art. 477;

IN RFB nº 1.700, de 2017, arts. 97 a 99.

Notas:

1) No caso de conta que se refira a grupo de ativos, de acordo com a natureza destes, a subconta poderá se referir ao mesmo grupo de ativos, desde que a pessoa jurídica mantenha livro Razão auxiliar que demonstre o detalhamento individualizado por ativo.

2) Na acepção do PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 29 esta Resposta se aplica a ativos biológicos, tais como carneiros para produção de lã e gado bovino para produção de leite.

3) Quando da avaliação com base no valor justo, o ganho será registrado a crédito em conta de receita em contrapartida à subconta vinculada ao ativo.

4) O ganho poderá ser excluído do lucro líquido na determinação do lucro real e do resultado ajustado no período de apuração em que for apropriado como receita.

5) O valor registrado na subconta será baixado quando o ativo for alienado ou baixado.

6) O valor da subconta baixado conforme a Nota 05 deverá ser adicionado ao lucro líquido na determinação do lucro real e do resultado ajustado no período de apuração relativo à baixa.

7) Na hipótese de não ser evidenciado por meio de subconta na forma referida anteriormente, o ganho será tributado.

029 Qual o tratamento tributário da perda decorrente de avaliação de ativo com base no valor justo, exceto os estoques mencionados na Pergunta 26, por pessoa jurídica que tem por objeto a exploração de atividade rural?

A perda decorrente de avaliação de ativo com base no valor justo somente poderá ser computada na determinação do lucro real e do resultado ajustado caso a respectiva

redução no valor do ativo seja registrada em subconta vinculada ao ativo e sejam obedecidas as condições estabelecidas nos §§ 1º a 6º do art. 103 da IN RFB nº 1.700, de 2017.

Normativo:	Lei nº 6.404, art. 182, § 3º; Lei nº 12.973, de 2014, arts. 13 e 14; RIR/2018, art. 477; IN RFB nº 1.700, de 2017, arts. 102 a 104.

Notas:
1) No caso de conta que se refira a grupo de ativos, de acordo com a natureza destes, a subconta poderá se referir ao mesmo grupo de ativos, desde que a pessoa jurídica mantenha livro Razão auxiliar que demonstre o detalhamento individualizado por ativo.
2) Na acepção do PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 29 esta Resposta se aplica a ativos biológicos, tais como carneiros para produção de lã e gado bovino para produção de leite.
3) Quando da avaliação com base no valor justo, a perda será registrada a débito em conta de despesa em contrapartida à subconta vinculada ao ativo.
4) A perda será adicionada ao lucro líquido na determinação do lucro real e do resultado ajustado no período de apuração em que for apropriada como despesa.
5) O valor registrado na subconta será baixado quando o ativo for alienado ou baixado.
6) O valor da subconta baixado conforme a Nota 05 poderá ser excluído do lucro líquido na determinação do lucro real e do resultado ajustado no período de apuração relativo à baixa.
7) Na hipótese de não ser evidenciada por meio de subconta na forma referida anteriormente, a perda será considerada indedutível na apuração do lucro real e do resultado ajustado.

030 Quais as consequências do ato de classificar como atividade rural os resultados obtidos em outras atividades?

A imputação deliberada, na receita da pessoa jurídica que se dedique às atividades rurais, de rendimentos auferidos em outras atividades, com o objetivo de desfrutar de incentivos fiscais, configura, para efeito de aplicação de penalidade, evidente intuito de fraude, caracterizando-se como crime contra a ordem tributária, nos termos da Lei nº 8.137, de 1990.

Capítulo XIII - IRPJ - Lucro Presumido

001 Qual a legislação básica que atualmente disciplina as regras aplicáveis ao lucro presumido?

- Lei nº 8.383, de 1991, art. 65, §§ 1º e 2º;
- Lei nº 8.981, de 1995, arts. 25 a 27 e 45;
- Lei nº 9.249, de 1995, arts. 1º, 3º, 10, 11,15,17, 21, 22, e 27 a 29;
- Lei nº 9.250, de 1995, art. 40;
- Lei nº 9.430, de 1996, arts. 1º, 5º, 7º, 19, § 7º, art. 22, § 3º, arts. 24, 25, 26, 51 a 54, e 70;
- Lei nº 9.716, de 1998, art. 5º;
- Lei nº 9.718, de 1998, arts. 13 e 14;
- MP nº 3.185-34, de 2001, arts. 20 e 30;
- Lei nº 10.833, de 2003, art. 36;
- Lei nº 11.051, de 2004, art. 32;
- Lei nº 12.973, de 2014, arts. 7º e 8º;
- RIR/2018, arts. 587 a 601;
- IN RFB nº 1.700, de 2017, arts. 214 a 225.

002 Quais pessoas jurídicas podem optar pelo ingresso no regime do lucro presumido?

Podem optar pela tributação com base no lucro presumido as pessoas jurídicas cuja receita total no ano-calendário anterior tenha sido igual ou inferior a R$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) e que não estejam obrigadas à tributação pelo lucro real em função da atividade exercida ou da sua constituição societária ou natureza jurídica.

Nos casos em que a pessoa jurídica iniciou as atividades durante o curso do ano-calendário anterior, o limite da receita total a ser considerado será proporcional ao número de meses em que esteve em funcionamento no referido período, isto é, deverá ser multiplicado o valor de R$ 6.500.000,00 (seis milhões e quinhentos mil reais) pelo número de meses em que esteve em atividade.

Nota:

As pessoas jurídicas de que tratam os incisos I e III a V do art. 14 da Lei nº 9.718, de 1998, poderão optar, durante o período em que submetidas ao Programa de Recuperação Fiscal (Refis), pelo regime de tributação com base no lucro presumido. (RIR/2018, art. 257, § 2º)

Veja ainda: **Exercício da opção por regime de apuração do IRPJ:**

Pergunta 003 do capítulo XIV, Item 2 e Pergunta 004 do capítulo XIV (Lucro Arbitrado); e

Pergunta 008 do capítulo XV (Lucro Real-Estimado).

Composição da receita (aferição do limite para adesão ao Lucro Presumido):

Pergunta 003 deste capítulo.

Normativo: Lei nº 9.718, de 1998, arts. 13 e 14;

Lei nº 9.964, de 2000, art. 4º;

RIR/2018, arts. 257, 587 e 589; e

IN RFB nº 1.700, de 2017, arts. 59 e 214.

003 Quais receitas deverão ser consideradas para efeito da verificação do limite de R$ 78.000.000,00, em relação à receita total do ano-calendário anterior?

Para efeito da verificação do limite, considera-se receita total o somatório:

I) da receita bruta mensal, nos termos do art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598 de 1977;

II) dos ganhos líquidos obtidos em operações realizadas em bolsa de valores, de mercadorias e futuros e em mercado de balcão organizado;

III) dos rendimentos produzidos por aplicações financeiras de renda fixa e de renda variável;

IV) das demais receitas e ganhos de capital;

V) das parcelas de receitas auferidas nas exportações às pessoas vinculadas ou aos países com tributação favorecida que excederem o valor já apropriado na escrituração da empresa, na forma prevista na Instrução Normativa RFB nº 1.312, de 28 de dezembro de 2012; e

VI) dos juros sobre o capital próprio que não tenham sido contabilizados como receita, conforme disposto no parágrafo único do art. 76 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017.

Nota:

A IN RFB nº 2.161, de 2023, revogou a IN RFB nº 1.312, de 2012, a partir de 1º de janeiro de 2024, mas seu art. 68 permitiu ao contribuinte optar pela aplicação do disposto nos arts. 1º a art. 44 da Lei nº 14.596, de 2023, antecipadamente para o ano-calendário de 2023.

Veja ainda: **Quem pode optar pelo lucro presumido:**

Pergunta 002 deste capítulo.

Conceito de Receita Bruta:

Pergunta 004 deste capítulo.

Normativo: **RIR/2018**, arts. 208, 591, 592 e 595;

Decreto-Lei nº 1.598 de 1977, art. 12;

IN RFB nº 1.700, de 2017, art. 26, 59, §1º, e 214.

004 Qual o conceito de receita bruta para fins do lucro presumido?

Para o cálculo do lucro presumido, considera-se como receita bruta a soma do produto da venda de bens nas operações de conta própria, do preço da prestação de serviços em geral, do resultado auferido nas operações de conta alheia e das demais receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica, deduzindo-se deste total as devoluções e vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos.

Na receita bruta não se incluem os tributos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante pelo vendedor dos bens ou pelo prestador dos serviços na condição de mero depositário, e incluem-se os tributos sobre ela incidentes e os valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 1976, das operações previstas no caput do artigo 26 da IN RFB nº 1.700, de 2017, observado o disposto no § 2º do mesmo artigo.

Nota:

A pessoa jurídica, optante pelo regime de tributação com base no lucro presumido, poderá determiná-lo pelo regime de caixa ou de competência. (IN RFB nº 1.700, de 2017, art. 215, § 9º).

Veja ainda: **Conceito de receita bruta:**

Pergunta 017 do capítulo XIV (Lucro Arbitrado); e

Perguntas 015 e 017 do capítulo XV (Lucro Real-Estimativa).

Normativo: Decreto-Lei nº 1.598 de 1977, art. 12; e

IN RFB nº 1.700, de 2017, art. 26.

005 A pessoa jurídica, que no curso do ano-calendário ultrapassar o limite da receita total de R$ 78.000.000,00, estará obrigada à apuração do lucro real dentro deste mesmo ano?

Não, tendo em vista que o limite para opção pelo lucro presumido é verificado em relação à receita total do ano-calendário anterior. Contudo, estará obrigada à apuração do lucro real no ano-calendário subsequente, independentemente do valor da receita total que for auferida naquele ano. Daí por diante, para que a pessoa jurídica possa retornar à opção pelo lucro presumido deverá observar as regras de opção vigentes à época.

Nota:

A pessoa jurídica que houver pago o IRPJ com base no lucro presumido e que, em relação ao mesmo ano-calendário, incorrer na obrigação de apurar o imposto pelo lucro real por ter auferido lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior, deverá apurar o IRPJ (e a CSLL) sob o regime de apuração pelo Lucro Real trimestral a partir do trimestre da ocorrência do fato. (IN RFB nº 1.700, de 2017, art. 214, § 3º-A)

Normativo: Lei nº 9.718, de 1998, art. 13;

RIR/2018, arts. 587; e

IN RFB nº 1.700, de 2017, art. 214.

006 Quem não pode optar pelo regime do lucro presumido, ainda que preenchendo o requisito relativo ao limite máximo de receita total?

Não podem optar pelo lucro presumido as pessoas jurídicas que, por determinação legal, estão obrigadas à apuração do lucro real, ou seja, as empresas:

a) cuja receita total, no ano-calendário anterior, tenha excedido o limite de R$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou de R$ 6.500.000,00 (seis milhões e quinhentos mil reais) multiplicado pelo número de meses do período, quando inferior a 12 (doze) meses;

b) cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguro privado e de capitalização e entidades de previdência privada aberta;

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

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

e) que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado o recolhimento mensal pelo regime de estimativa, na forma prevista no art. 32 da IN RFB nº 1.700, de 2017;

f) que explorem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (*factoring*);

g) que explorem as atividades de securitização de crédito; e

h) que explorem as atividades de compra de direitos creditórios, ainda que se destinem à formação de lastro de valores mobiliários (securitização).

Notas:

1) A obrigatoriedade a que se refere o item "c" acima não se aplica à pessoa jurídica que auferir receita de

exportação de mercadorias e da prestação direta de serviços no exterior. (IN RFB nº 1.700, de 2017, art. 59, § 2º)

2) Não se considera direta a prestação de serviços realizada no exterior por intermédio de filiais, sucursais, agências, representações, coligadas, controladas e outras unidades descentralizadas da pessoa jurídica que lhes sejam assemelhadas. (IN RFB nº 1.700, de 2017, art. 59, § 3º)

3) A pessoa jurídica que houver pago o imposto com base no lucro presumido e que, em relação ao mesmo ano-calendário, incorrer em situação de obrigatoriedade de apuração pelo lucro real por ter auferido lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior, deverá apurar o IRPJ e a CSLL sob o regime de apuração pelo lucro real trimestral a partir, inclusive, do trimestre da ocorrência do fato. (IN RFB nº 1.700, de 2017, art. 214, § 3º-A)

4) Também não poderão optar pelo regime do lucro presumido:

a) as microempresas e empresas de pequeno porte do Simples Nacional constituídas como Sociedade de Propósito Específica – SPE, nos termos do art. 56 da Lei Complementar nº 123/2006;

b) as pessoas jurídicas que exerçam as atividades de construção, incorporação, compra e venda de imóveis, enquanto não concluídas as operações imobiliárias para as quais haja registro de custo orçado; (IN SRF nº 25, de 1999, art. 2º)

c) as pessoas jurídicas resultantes de eventos de incorporação ou fusão enquadradas nas disposições contidas no art. 59 da IN RFB nº 1.700, de 2017, ainda que qualquer incorporada ou fusionada fizesse jus ao referido regime antes da ocorrência do evento, não se lhes aplicando o art. 4º da Lei nº 9.964, de 2000, exceto no caso em que a incorporadora estivesse submetida ao Programa de Recuperação Fiscal (Refis) antes do evento de incorporação.

5) As pessoas jurídicas que exerciam a atividade de securitização de créditos condominiais não estavam obrigadas à apuração do IRPJ pela sistemática do Lucro Real por tais créditos não serem resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços. Contudo, a partir de 1º de janeiro de 2023, em razão da publicação da Lei nº 14.430, de 2022, ficaram obrigadas à apuração do IRPJ pela sistemática do lucro real. (Solução de Consulta Cosit nº 213, de 2023)

Normativo: Lei nº 9.718, de 1998, art. 14;

RIR/2018, art. 257;

IN SRF nº 25, de 1999, art. 2º;

IN RFB nº 1.700, de 2017, art. 59 e art. 214, §§ 3º-A, 4º e 5º; e

Parecer Normativo RFB nº 5, de 2014.

007 Como deve ser exercida, pela pessoa jurídica, a opção pela tributação com base no lucro presumido?

Via de regra, a opção é manifestada com o pagamento da primeira quota ou quota única do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário, sendo definitiva para todo o ano-calendário.

As pessoas jurídicas que tenham iniciado suas atividades a partir do segundo trimestre do ano-calendário manifestarão a sua opção por meio do pagamento da primeira ou única quota do imposto devido relativa ao período de apuração do início de atividade.

Veja ainda: Momento da opção pelo regime de apuração do IRPJ:

Pergunta 004 do capítulo XIV (Lucro Arbitrado) e

Pergunta 009 do capítulo XV (Lucro Real-Estimativa).

Normativo: Lei nº 9.718, de 1998, arts. 13 e 14;

RIR/2018, art. 587, §§ 1º e 4º e art. 590; e

IN RFB nº 1.700, de 2017, art. 214, §§ 2º e 3º.

008 Poderá haver mudança da opção para o contribuinte que já efetuou o recolhimento da primeira quota ou de quota única com base no lucro presumido?

A opção pela tributação com base no lucro presumido será definitiva em relação a todo o ano-calendário. Caso o contribuinte, sendo obrigado à apuração com base no lucro real, tenha indevidamente optado pela tributação com base no lucro presumido, deverá apurar o imposto com base no lucro arbitrado.

Notas:

Não é permitido REDARF para alterar o código de receita identificador da opção manifestada, salvo se devidamente comprovado erro de fato na emissão do DARF.

Veja ainda: **Mudança de regime durante o ano-calendário:**

Pergunta 010 deste capítulo;

Perguntas 005 e 006 do capítulo XIV (Lucro Arbitrado);

Pergunta 010 do capítulo XV (Lucro Real-Estimado).

Retorno ao lucro real:

Perguntas 013 e 036 deste capítulo.

Hipóteses de arbitramento:

Pergunta 008 do capítulo XIV.

Normativo: Lei nº 8.981, de 1995, art. 47, IV;

Lei nº 9.718, de 1998, art. 14, § 1º;

RIR/2018, art. 587, § 1º e art. 603, V;

IN RFB nº 1.700, de 2017, art. 214, § 1º, e 226, I e IV.

009 Como deverá proceder para regularizar sua situação a pessoa jurídica que, embora preenchendo as condições para poder optar pela tributação com base no lucro presumido, não tenha efetuado o respectivo pagamento da primeira quota ou quota única em tempo hábil, com vistas à opção? Nessa hipótese, estará ela impedida de adotar essa forma de tributação?

Atendidos os requisitos elencados na Pergunta 002 deste capítulo, a pessoa jurídica poderá optar pelo lucro presumido se ainda não tiver efetuado o pagamento do imposto com base em outro tipo de tributação naquele ano-calendário e desde que faça o pagamento do imposto e respectivos acréscimos legais (multa e juros de mora) incidentes em razão do atraso no seu recolhimento.

Notas:

1) A pessoa jurídica não poderá optar fora do prazo para pagamento caso tenha sido iniciado qualquer procedimento fiscal de ofício por parte da administração. (Lei nº 8.541, de 1992, art. 13, § 4º)

2) A informação da opção pelo lucro presumido deverá constar da DCTF.

Veja ainda: **Pessoas jurídicas obrigadas à apuração do lucro real:**

Pergunta 006 deste capítulo.

Normativo: Lei nº 9.430, de 1996, art. 26, § 1º;

RIR/2018, art. 587, § 4º; e

IN RFB nº 1.700, de 2017, art. 214, § 2º.

010 A Pessoa Jurídica que apresentou a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) e/ou a Escrituração Contábil Fiscal (ECF) com base no lucro presumido poderá, após a entrega, apresentar retificação que tenha por objetivo mudança do regime de tributação?

Não será admitida retificação de DCTF ou da ECF que tenha por objetivo mudança do regime de tributação, salvo para fins de adoção do lucro arbitrado, nos casos determinados pela legislação, quando houver comprovado erro de fato (a ser analisado pela autoridade administrativa), ou quando a legislação fiscal expressamente torne obrigatória a sua tributação com base no lucro real, ou, ainda, quando for constatado

tal fato por meio de procedimento de ofício, o qual poderá adotar a tributação com base no lucro real ou arbitrado, a depender do caso.

Veja ainda:	**Mudança de regime durante o ano-calendário:** Pergunta 008 deste capítulo; Perguntas 005 e 006 do capítulo XIV (Lucro Arbitrado); Pergunta 010 do capítulo XV (Lucro Real-Estimado).

Normativo:	IN nº 2004, de 2021, art. 7, § 2º; IN nº 2005, de 2021, art. 17, § 3º, II; Parecer Normativo Cosit nº 8, de 2014.

011 Qual é o período de apuração do lucro presumido?

O imposto de renda com base no lucro presumido é determinado por períodos de apuração trimestrais, encerrados em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário.

Veja ainda:	**Período de apuração (lucro real):** Pergunta 003 do capítulo VI. Período de apuração (lucro arbitrado): Pergunta 009 do capítulo XIV. **Período de apuração (lucro real-estimativa):** Pergunta 011 do capítulo XV.

Normativo:	Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º; **RIR/2018**, art. 588; e IN RFB nº 1.700, de 2017, art. 31.

012 A pessoa jurídica que optar pelo lucro presumido poderá em algum período de apuração trimestral ser tributada com base no lucro real?

Sim. A pessoa jurídica que houver pago o IRPJ com base no lucro presumido e que, em relação ao mesmo ano-calendário, incorrer na obrigação de apurar o imposto pelo lucro real por ter auferido lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior, deverá apurar o IRPJ (e a CSLL) sob o regime de apuração pelo Lucro Real trimestral a partir do trimestre da ocorrência do fato.

Tal situação também é possível de ocorrer na hipótese de exclusão do Refis de empresa incluída neste programa que, embora obrigada ao lucro real, optaram pelo regime de tributação com base no lucro presumido com fundamento no art. 4º da Lei nº 9.964, de 2000.

Normativo: IN RFB nº 1.700, de 2017, art. 214, § 3º-A e § 5-A.

013 A pessoa jurídica que tenha optado em determinado ano-calendário pela tributação com base no lucro presumido poderá retornar à tributação com base no lucro real?

Desde que não obrigada ao lucro real, a pessoa jurídica poderá alterar seu regime de tributação no ano-calendário posterior. Entretanto, deverá observar os ajustes determinados pela legislação.

Veja ainda: **Mudança de opção durante o ano-calendário:**

Pergunta 008 deste capítulo.

Normativo: RIR/2018, arts. 593 e 594;

IN RFB nº 1.700, de 2017, arts. 219 e 220.

014 Como se obtém a base de cálculo para tributação das pessoas jurídicas que optarem pelo lucro presumido?

A base de cálculo do imposto e adicional no regime do lucro presumido será o valor resultante da aplicação dos percentuais de que trata o art. 33 da IN RFB 1.700, de 2017, sobre a receita bruta definida no art. 26 desta mesma instrução normativa, relativa a cada atividade, auferida nos trimestres encerrados em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, deduzida das devoluções e vendas

canceladas e dos descontos incondicionais concedidos. A este resultado devem ser acrescidos os seguintes valores:

a) os ganhos de capital, demais receitas e resultados positivos decorrentes das demais receitas, auferidos no mesmo período;

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

c) os juros sobre o capital próprio auferidos;

d) os valores recuperados, correspondentes a custos e despesas, inclusive com perdas no recebimento de crédito, salvo se a pessoa jurídica comprovar não os ter deduzido em período anterior no qual tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro real ou que se refiram a período no qual tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro presumido ou arbitrado;

e) o valor resultante da aplicação dos percentuais de que trata o art. 33 da IN RFB 1.700, de 2017, sobre a parcela das receitas auferidas em cada atividade, no respectivo período de apuração, nas exportações às pessoas vinculadas ou aos países com tributação favorecida que exceder ao valor já apropriado na escrituração da empresa, na forma prevista na IN RFB nº 1.312, de 2012;

f) a diferença de receita financeira, calculada conforme o disposto no Capítulo V e art. 58 da Instrução Normativa RFB nº 1.312, de 2012; e

g) as multas ou qualquer outra vantagem paga ou creditada por pessoa jurídica, ainda que a título de indenização, em virtude de rescisão de contrato, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 79 da IN RFB nº 1.700, de 2017.

Notas:

1) Serão incluídos na base de cálculo do lucro presumido os valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 1976, independentemente da forma como estas receitas tenham sido contabilizadas. Entretanto, não serão incluídos se apropriados como receita financeira no mesmo período de apuração do reconhecimento das receitas ou em outro período de apuração. (IN RFB nº 1.700, de 2017, art. 215, §§ 6º e 7º)

2) No caso de pessoa jurídica que explore contratos de concessão de serviços públicos:

a) exclui-se da receita bruta a que se refere o caput do art. 215 da IN RFB n° 1.700, de 2017, a receita reconhecida pela construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento da infraestrutura, cuja

contrapartida seja ativo intangível representativo de direito de exploração; e

b) integram a receita bruta a que se refere o caput do art. 215 da IN RFB nº 1.700, de 2017, em conformidade com o art. 26 da mesma IN, os ajustes de valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 1976, vinculados aos ativos financeiros a receber pela prestação dos serviços de construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento da infraestrutura.

(IN RFB nº 1.700, art. 215, § 8º)

3) No último trimestre de cada ano-calendário, a pessoa jurídica poderá ter ainda que proceder aos seguintes cálculos na apuração da base de cálculo dos impostos e contribuições na sistemática do lucro presumido:

a) acréscimo do valor dos encargos suportados pela mutuária que exceder o limite calculado com base na taxa Libor, para depósitos em dólares dos Estados Unidos da América, pelo prazo de seis meses, acrescido de três por cento anuais a título de spread, proporcionalizados em função do período a que se referirem os juros, quando pagos ou creditados a pessoa vinculada no exterior e o contrato não for registrado no Banco Central do Brasil;

b) acréscimo da diferença de receita, auferida pela mutuante, correspondente ao valor calculado com base na taxa a que se refere o inciso anterior e o valor contratado, quando este for inferior, caso o contrato, não registrado no Banco Central do Brasil, seja realizado com mutuária definida como pessoa vinculada domiciliada no exterior.

4) Os rendimentos auferidos em aplicações de renda fixa e os ganhos líquidos auferidos em aplicações de renda variável serão acrescidos às bases de cálculo do lucro presumido e do resultado presumido no período de apuração da alienação, resgate ou cessão do título ou aplicação, não lhes sendo aplicável o regime de competência. (IN RFB nº 1.700, de 2017, art. 216)

5) Os resultados positivos decorrentes da avaliação de investimentos pelo método da Equivalência Patrimonial não integram a base de cálculo do IRPJ na sistemática do Lucro Presumido (Súmula CARF Vinculante nº 137).

6) A IN RFB nº 2.161, de 2023, revogou a IN RFB nº 1.312, de 2012, a partir de 1º de janeiro de 2024, mas seu art. 68 permitiu ao contribuinte optar pela aplicação do disposto nos arts. 1º a art. 44 da Lei nº 14.596, de 2023, antecipadamente para o ano-calendário de 2023.

Veja ainda: **Base de cálculo das pessoas jurídicas que executam obras de construção civil:**

Pergunta 019 deste capítulo.

Base de cálculo do lucro real por estimativa:

Pergunta 12 do capítulo XV.

Base de cálculo do lucro arbitrado:

Perguntas 011 do capítulo XIV (receita conhecida) e 019 do capítulo XIV (receita não conhecida).

Pessoas vinculadas e países com tributação favorecida:

Perguntas 004 e 005 do capítulo XIX.

Juros pagos a pessoas vinculadas no exterior:

Perguntas 070 e seguintes do capítulo XIX.

Normativo: **RIR/2018**, arts. 591, 592 e 595;

IN RFB nº 1.700, de 2017, arts. 26, 27, 33, 215 e 216.

015 Quais os percentuais de presunção de lucro aplicáveis sobre a receita bruta para fins de determinação da base de cálculo do Lucro Presumido?

O lucro presumido será determinado mediante aplicação dos percentuais seguintes sobre a receita bruta:

Atividades	Percentuais
Atividades em geral	8%
Serviços em geral, mesmo com fornecimento de materiais	32%
Revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural	1,6%
Prestação de serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, exames por métodos gráficos, procedimentos endoscópicos, radioterapia, quimioterapia, diálise e oxigenoterapia hiperbárica, desde que a prestadora destes serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária (Anvisa)	8%
Serviços de transporte de cargas	8%
Atividades imobiliárias relativas a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda	8%
Atividade de construção por empreitada com emprego de todos os materiais indispensáveis à sua execução, sendo tais materiais incorporados à obra	8%
Serviços de transporte (exceto transporte de carga)	16%
Prestação de serviços relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentadas	32%
Intermediação de negócios	32%
Administração, locação ou cessão de bens e direitos de qualquer natureza	32%
Construção por administração ou por empreitada unicamente de mão de obra ou com emprego parcial de materiais	32%
Construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento de infraestrutura, no caso de contratos de concessão de serviços públicos, independentemente do emprego parcial ou total de materiais	32%
Prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring)	32%
Coleta e transporte de resíduos até aterros sanitários ou lugar de descarte	32%
Exploração de rodovia mediante cobrança de preço dos usuários, inclusive execução de serviços de conservação, manutenção, melhoramentos para adequação de capacidade e segurança de trânsito, operação, monitoração, assistência aos usuários e outros definidos em contratos, em atos de concessão ou de permissão ou	32%

em normas oficiais, pelas concessionárias ou subconcessionárias de serviços públicos	
Prestação de serviços de suprimento de água tratada e os serviços de coleta e tratamento de esgotos deles decorrentes, cobrados diretamente dos usuários dos serviços pelas concessionárias ou subconcessionárias de serviços públicos	32%
Atividades desenvolvidas por bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, agências de fomento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta	16%

Notas:

1) Se tiverem receita bruta anual até R$120.000,00 (cento e vinte mil reais), as pessoas jurídicas exclusivamente prestadoras de serviços em geral, mencionados nas alíneas “b”, “c”, “d”, “f”, “g” e “j” do inciso IV do § 1º do art. 33 da IN RFB nº 1.700, de 2017, poderão utilizar, na determinação da parcela da base de cálculo do imposto o percentual de 16% (dezesseis por cento). Esta redução se aplica inclusive a pessoas jurídicas que tenham como objeto social, declarado em seus atos constitutivos, a compra e venda de veículos automotores (IN RFB nº 1.700, de 2017, arts. 33, §7º, e 242; Solução de Consulta Cosit nº 28, de 2021).2) O exercício de profissões legalmente regulamentadas, como as escolas, inclusive as creches, mesmo com receita bruta anual de até R$120.000,00 (cento e vinte mil reais), não podem aplicar o percentual de 16% (dezesseis por cento) sobre a receita bruta para fins de determinação do lucro presumido, devendo, portanto, aplicar o percentual de 32% (trinta e dois por cento) (ADN Cosit nº 22, de 2000).

3) A pessoa jurídica que houver utilizado o percentual reduzido mencionado na Nota 1, cuja receita bruta acumulada até determinado mês do ano-calendário exceder o limite de R$120.000,00 (cento e vinte mil) ficará sujeita ao pagamento da diferença do imposto postergado, apurada em

relação a cada mês transcorrido, até o último dia útil do mês subsequente àquele em que ocorreu o excesso, sem acréscimos (RIR/2018, art. 592, §§ 5º e 6º e IN RFB nº 1.700, de 2017, art. 33, §§ 8º, 9º e 10).

4) O percentual de 8% (oito por cento) relativo aos serviços hospitalares e médicos listados na tabela acima não se aplica:

a) à pessoa jurídica organizada sob a forma de sociedade simples; (SC Cosit nº 162, de 2017, nº 175, de 2014, e nº 14, de 2019)

b) aos serviços prestados com utilização de ambientes de terceiros; e (SD Cosit nº 3, de 2019)

c) à pessoa jurídica prestadora de serviço médico ambulatorial com recursos para realização de exames complementares e serviços médicos prestados em residência, sejam eles coletivos ou particulares *(home care*). (Solução de Divergência Cosit nº 38, de 2014)

5) A receita bruta auferida pela pessoa jurídica decorrente da prestação de serviços em geral, como limpeza e locação de mão de obra, ainda que sejam fornecidos os materiais, está sujeita à aplicação do percentual de 32% (trinta e dois por cento).

6) Na revenda de veículos automotores usados, de que trata o art. 5º da Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998, aplica-se o coeficiente de determinação do lucro presumido de 32% (trinta e dois por cento) sobre a receita bruta, correspondente à diferença entre o valor de aquisição e o de revenda desses veículos. (IN RFB nº 1.700, de 2017, art. 242)

7) O percentual de 8% (oito por cento) também será aplicado também sobre a receita financeira da pessoa jurídica que explora atividades imobiliárias relativas a desmembramento ou loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda e venda de imóveis construídos ou adquiridos para a revenda, quando decorrente da comercialização de imóveis e for apurada por meio de índices ou coeficientes previstos em contrato. (IN RFB nº 1.700, de 2017, art. 215, § 26)

8) Para fins de aplicação do percentual de 8% (oito por cento) na prestação de serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, fisioterapia e terapia ocupacional, fonoaudiologia, patologia clínica, imagenologia, radiologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, exames por métodos gráficos, procedimentos endoscópicos, radioterapia, quimioterapia, diálise e oxigenoterapia hiperbárica, entende-se como atendimento às normas da Anvisa, entre outras, a prestação de serviços em ambientes desenvolvidos de acordo com o item 3 - Dimensionamento, Quantificação e Instalações Prediais dos Ambientes da Parte II - Programação Físico-Funcional dos Estabelecimentos Assistenciais de Saúde da Resolução RDC nº 50, de 21 de fevereiro de 2002, cuja comprovação deve ser feita mediante alvará da vigilância sanitária estadual ou municipal. (IN RFB nº 1.700, de 2017, art. 33, § 3º)

Veja ainda: Percentuais aplicáveis à receita para obtenção da base de cálculo:

Perguntas 012 e 013 do capítulo XIV (Lucro Arbitrado - receita conhecida);

Pergunta 013 do capítulo XV (Lucro Real-Estimativa).

Normativo: RIR/2018, art. 220;

IN RFB nº 1.234, de 2012, art. 31, parágrafo único; e

IN RFB nº 1.700, de 2017, arts. 33, 35, 36, 38 e 242.

016 Qual o percentual a ser considerado no caso de a pessoa jurídica explorar atividades diversificadas?

No caso de a pessoa jurídica explorar atividades diversificadas, as receitas devem ser apuradas separadamente e o respectivo percentual previsto na legislação deverá ser aplicado a cada uma delas.

Veja ainda: **Percentuais aplicáveis à receita para obtenção da base de cálculo, quando a PJ explorar atividades diversificadas:**

Pergunta 014 do capítulo XIV (Lucro Arbitrado - receita conhecida);

Pergunta 014 do capítulo XV (Lucro Real-Estimativa).

Normativo: Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, § 2º;

RIR/2018, art. 220, § 3º; e

IN RFB nº 1.700, de 2017, art. 38.

017 Qual o percentual a ser considerado pelas sociedades cooperativas de consumo?

As sociedades cooperativas de consumo, bem como as demais cooperativas quanto aos atos não cooperados, utilizam percentual de presunção de lucro de acordo com a natureza de suas atividades.

Normativo: Lei nº 9.532, de 1997, art. 69;

RIR/2018, art. 158, § 4º, e 193; e

IN RFB nº 1.700, de 2017, arts. 23 a 25.

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

A receita obtida pela impressão gráfica, por encomenda de terceiros, sujeita-se ao percentual 8% (oito por cento) para apuração da base de cálculo do IRPJ pela sistemática do lucro presumido, salvo se produzida sob encomenda direta do consumidor ou usuário, em oficina ou residência, com no máximo cinco empregados, não dispuser de potência superior a cinco quilowatts (caso utilize força motriz), e desde que o trabalho profissional represente no mínimo sessenta por cento na composição de seu valor, caso

em que o percentual para apuração da base de cálculo do IRPJ será de 32% (trinta e dois por cento).

Normativo: Decreto nº 7.212, de 2010, art. 5º, inciso V, c/c art. 7º, inciso II; e

SC Cosit nº 45, de 2014.

019 Qual a base de cálculo para as empresas que executam obras de construção civil e optam pelo lucro presumido?

O percentual a ser aplicado sobre a receita bruta para apuração da base de cálculo do lucro presumido na atividade de prestação de serviço de construção civil é de 32% (trinta e dois por cento) quando houver emprego unicamente de mão de obra, e de 8% (oito por cento) quando se tratar de contratação por empreitada de construção civil, na modalidade total, fornecendo o empreiteiro todos os materiais indispensáveis à sua execução, sendo tais materiais incorporados à obra.

Notas:

1) Não serão considerados como materiais incorporados à obra, os instrumentos de trabalho utilizados e os materiais consumidos na execução da obra. (IN RFB nº 1.234, de 2012, art. 2º, § 9º)

2) O serviço de concretagem é considerado como serviço de construção civil para fins de aplicação da legislação relativa ao percentual de apuração do lucro presumido. Somente em relação às receitas decorrentes da contratação por empreitada de construção civil na modalidade total, com fornecimento, pelo empreiteiro, de todos os materiais indispensáveis à consecução da atividade contratada, sendo tais materiais incorporados à obra, poderá ser utilizado o percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta auferida na determinação da base de cálculo do IRPJ aplicável às pessoas jurídicas optantes pelo lucro presumido (Solução de Consulta Cosit nº 59, de 2020).

Veja ainda: Possibilidade de opção quando da adesão ao Refis:

Nota à pergunta 004 deste capítulo.

Base de cálculo das optantes pelo lucro presumido:

Pergunta 014 deste capítulo.

Normativo: IN RFB nº 1.234, de 2012, art. 2º, § 7º, II e art. 38, II;

IN RFB nº 1.700, art. 33; e

Solução de Consulta Cosit nº 59, de 2020.

020 O ICMS poderá ser deduzido para obtenção da receita bruta operacional para a apuração do resultado e do lucro presumido?

O ICMS devido pelas operações e prestações próprias da pessoa jurídica integra a sua receita bruta, constituindo o respectivo destaque, nos documentos fiscais de vendas e serviços, mera indicação para possibilitar o crédito do adquirente, pelo que, portanto, não deve ser excluído para fins de determinação do IRPJ no regime de tributação com base no lucro presumido. Entretanto, o ICMS cobrado por substituição tributária, do qual o vendedor dos bens ou prestador dos serviços é mero depositário, não deve ser incluído na receita bruta destes, por representar uma mera antecipação do imposto devido pelo contribuinte substituído, pelo que seu valor é desconsiderado, para efeito de apuração do IRPJ com base no referido regime.

Notas:

1) Os créditos presumidos de ICMS, na modalidade subvenção, são classificados como receitas diversas da receita bruta, devendo ser acrescidos em sua totalidade na apuração do lucro presumido. (SC Cosit nº 438, de 2017)

2) Não configura receita bruta, nem se inclui na base de cálculo do IRPJ apurado pela pessoa jurídica vendedora de mercadorias tributada com base no regime do lucro presumido o valor a ela reembolsado pelo comprador, relativo ao ICMS correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual, de

responsabilidade do comprador pago por liberalidade do vendedor, em razão de questões logísticas e comerciais (SC Cosit nº 42, de 2021).

Normativo: IN RFB nº 1.700, art. 26, § 3º;

Parecer Normativo nº 3, de 2012;

SC Cosit nº 438, de 2017;

SC Cosit nº 488, de 2017; e SC Cosit nº 42, de 2021.

021 O que se considera ganho de capital para fins de tributação pelo lucro presumido?

Considera-se ganho de capital a diferença positiva entre o valor de alienação de bens ou direitos e o respectivo custo de aquisição.

Nas alienações de ativos não circulantes classificados como investimento, imobilizado ou intangível, ainda que reclassificados para o ativo circulante com a intenção de venda, o ganho de capital corresponderá à diferença positiva entre o valor da alienação e o respectivo valor contábil.

Nota:

1) Caso na alienação de bem ou direito seja verificada perda, essa não será computada para fins de cálculo do lucro presumido.

2) O ganho de capital auferido na venda de ativos não circulante, investimentos, imobilizados e intangíveis para recebimento do preço, no todo ou em parte, após o término do ano-calendário seguinte ao da contratação, deverá integrar a base de cálculo do imposto sobre a renda mensal, podendo ser computado na proporção da parcela do preço recebida em cada mês.

3) Na alienação de ativo intangível a que se refere o inciso I do § 8º do art. 215 da IN RFB nº 1.700, de 2017, o ganho de capital corresponderá à diferença positiva entre o valor da alienação e o valor dos custos incorridos na sua obtenção, deduzido da correspondente amortização. (IN RFB nº 1.700, art. 215, § 21)

Veja ainda: Ganhos de capital para efeitos de tributação:

Pergunta 018 do capítulo XIV (Lucro Arbitrado - receita conhecida); e

Pergunta 016 do capítulo XV (Lucro Real-Estimativa).

Normativo: RIR/2018, arts. 501, 595 e 596; e

IN RFB nº 1.700, de 2017, art. 39, I, e § 3º, art. 200,§ 1º, art. 215, §§ 14, 20 e 21 e art. 217.

022 O que vem a ser custo ou valor contábil de bens e direitos, para efeitos de cálculo dos ganhos de capital?

Para efeitos de apuração do ganho de capital, considera-se valor contábil:

I - no caso de investimentos do ativo não circulante em participações societárias avaliadas pelo custo de aquisição, o valor de aquisição;

II - no caso de participações societárias avaliadas pelo valor de patrimônio líquido, a soma do valor de patrimônio líquido pelo qual o investimento estiver registrado e dos valores de que tratam os incisos II e III do caput do art. 178 da IN RFB nº 1.700, de 2017, ainda que tenham sido realizados na escrituração societária do contribuinte;

III - no caso de aplicações em ouro, não considerado ativo financeiro, o valor de aquisição; e

IV - no caso dos demais bens e direitos do ativo não circulante imobilizado, investimentos ou intangível, o custo de aquisição, diminuído dos encargos de depreciação, amortização ou exaustão acumulada e das perdas estimadas no valor de ativos.

Notas:

1) Para fins de determinação do ganho de capital nas alienações de bens do ativo não circulante imobilizados, investimentos e intangíveis, poderão ser considerados no valor contábil, e na proporção deste, os respectivos valores decorrentes dos efeitos do ajuste a valor presente de que trata o inciso III do

caput do art. 184 da Lei nº 6.404, de 1976. (IN 1.700, de 2017, art. 215, §§ 14 e 15)

2) Para obter a parcela a ser considerada no valor contábil do ativo conforme a Nota 1), a pessoa jurídica terá que calcular inicialmente o quociente entre: (a) o valor contábil do ativo na data da alienação, e (b) o valor do mesmo ativo sem considerar eventuais realizações anteriores, inclusive mediante depreciação, amortização ou exaustão, e a perda estimada por redução ao valor recuperável. (IN RFB nº 1.700, art. 215, § 16)

3) A parcela a ser considerada no valor contábil do ativo conforme a Nota 1 corresponderá ao produto: dos valores decorrentes do ajuste a valor presente pelo quociente de que trata a Nota 2. (IN RFB nº 1.700, art. 215, § 17)

4) Para fins de determinação do ganho de capital nas alienações de ativos não circulantes, é vedado o cômputo de qualquer parcela a título de encargos associados a empréstimos, registrados como custo nos termos do inciso II do art. 145 da IN RFB nº 1.700, de 2017. (IN RFB nº 1.700, de 2017, art. 215, § 18)

5) Para fins de apuração do ganho de capital, as pessoas jurídicas deverão considerar, quanto aos bens e direitos adquiridos até o final de 1995 (RIR/1999, art. 522, I):

a) se do ativo não circulante imobilizados, investimentos e intangíveis, o valor de aquisição, corrigido monetariamente até 31/12/1995, diminuído dos encargos de depreciação, amortização ou exaustão acumulada;

b) se, embora não classificados no ativo não circulante imobilizados, investimentos e intangíveis, sujeitos à correção monetária até 31/12/1995, o valor de aquisição corrigido até essa data.

6) Para imóveis rurais adquiridos a partir de 1º de janeiro de 1997, considera-se custo de aquisição e valor da venda o valor da terra nua, constante do Documento de Informação e Apuração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural relativo ao ano da aquisição e ao ano da alienação. Para imóveis adquiridos anteriormente a 1º de janeiro de 1997,

será considerado custo de aquisição o valor constante da escritura pública. (RIR/2018, art. 146)

7) A não comprovação dos custos pela pessoa jurídica implicará a adição integral da receita à base de cálculo do lucro presumido.

8) Na apuração dos ganhos de capital a que se refere os incisos I e II do § 3º do art. 215 da IN RFB nº 1.700, de 2017, o aumento ou redução no valor do ativo registrado em contrapartida a ganho ou perda decorrente de sua avaliação com base no valor justo não será considerado como parte integrante do valor contábil, salvo se tiver sido anteriormente computado na base de cálculo do imposto. (IN RFB nº 1.700, de 2017, art. 217, § 1º e 2º)

Normativo: Decreto-lei 1.598, de 1977, art. 31, § 1º e art. 33, inc. I e II;

RIR/2018, arts. 146, 501, 595, § 10, e 596;IN RFB nº 1.700, de 2017, arts. 215, § 3º, I e §§ 14 a 23, e 217.

023 Qual a alíquota do imposto e qual o adicional a que estão sujeitas as pessoas jurídicas que optarem pelo lucro presumido?

A alíquota do imposto de renda que incidirá sobre a base de cálculo é de 15% (quinze por cento).

O adicional do imposto de renda devido pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido será calculado mediante a aplicação do percentual de 10% (dez por cento) sobre a parcela do lucro presumido que exceder ao valor da multiplicação de R$ 20.000,00 (vinte mil reais) pelo número de meses do respectivo período de apuração.

O valor do adicional deverá ser recolhido integralmente, não sendo admitidas quaisquer deduções.

Normativo: RIR/2018, arts. 623 a 625; e

IN RFB nº 1.700, de 2017, arts. 29 e 221.

024 As pessoas jurídicas optantes pelo lucro presumido estão obrigadas à escrituração contábil ou à manutenção de livros fiscais?

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

I - escrituração contábil nos termos da legislação comercial ou, alternativamente, livro Caixa em que esteja escriturada toda a movimentação financeira (inclusive bancária);

II - livro Registro de Inventário, no qual deverão constar registrados os estoques existentes no término do ano-calendário; e

III - em boa guarda e ordem, enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, todos os livros de escrituração obrigatórios por legislação fiscal específica e os documentos e demais papéis que serviram de base para escrituração comercial e fiscal.

Notas:

1) As pessoas jurídicas optantes pela sistemática do lucro presumido que se utilizem da prerrogativa prevista no parágrafo único do art. 45 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro 1995, e cuja receita bruta no ano seja superior a R$ 1.200.000,00 (um milhão e duzentos mil reais), ou proporcionalmente ao período a que se refere, deverão fazer constar da ECF o Demonstrativo de Livro Caixa no qual esteja escriturado toda a movimentação financeira. (IN RFB nº 2.004, de 2021, art. 2º, VIII).

2) As pessoas jurídicas que optarem pelo Lucro Presumido e não se utilizarem da prerrogativa prevista no parágrafo único do art. 45 da Lei nº 8.981, de 1995 (Livro Caixa), ficam obrigadas a adotar a ECD-Escrituração Contábil Digital. (IN RFB nº 2.003, de 2021, art. 3º, § 1º, V)

3) Na hipótese de incorporação submetida ao regime de afetação, incumbe ao incorporador manter escrituração contábil completa, ainda que optante pela tributação com base no lucro presumido (Lei nº 4.591, de 1964, art. 31-D, VIII).

4) A Pessoa Jurídica, optante pelo lucro presumido que adotar o critério de reconhecimento de suas receitas de bens e direitos ou de pagamento de serviços com pagamento a prazo ou em parcelas na medida do seu recebimento e mantiver escrituração do livro caixa, deverá:

a) emitir a nota fiscal quando da entrega do bem ou direito ou da conclusão do serviço;

b) indicar, no livro caixa, em registro individual, a nota fiscal a que corresponder cada recebimento.

Normativo: Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 4º;

Lei nº 8.981, de 1995, art. 45;

RIR/2018, art. 600;

IN RFB nº 1.700, de 2017, arts. 233 e 225;
IN RFB nº 2.003, de 2021, art. 3º, V;

IN RFB nº 2.004, de 2021, art. 2º e 3º.

025 A pessoa jurídica optante pelo lucro presumido que mantiver escrituração regular e apurar lucro contábil poderá utilizá-lo como reserva livre para aumento de capital, sem ônus tributário (voltando ou não à tributação pelo lucro real)?

Na hipótese de apuração de lucro contábil, a pessoa jurídica poderá utilizar o montante desse lucro como reserva livre para aumento de capital.

Entretanto, não poderá utilizar a esse título todo o montante do lucro contábil, devendo dele diminuir o valor do imposto de renda apurado com base no lucro presumido, inclusive adicional, o valor das contribuições (CSLL, Cofins e PIS/Pasep), bem assim os valores que forem distribuídos a título de lucros ao seu titular, sócio ou acionista.

Normativo: ADN Cosit nº 4, de 1996.

026 Como se dará a distribuição do lucro presumido ao titular, sócio ou acionista da pessoa jurídica, e sua respectiva tributação?

Poderá ser distribuído a título de lucros, sem incidência de imposto de renda (dispensada, portanto, a retenção na fonte), ao titular, sócio ou acionista da pessoa jurídica, o valor correspondente ao lucro presumido, diminuído de todos os impostos e contribuições (inclusive adicional do IR, CSLL, Cofins, PIS/Pasep) a que estiver sujeita a pessoa jurídica. Acima desse valor, a pessoa jurídica poderá distribuir, sem incidência do imposto de renda, até o limite do lucro contábil efetivo, desde que ela demonstre, via escrituração contábil feita de acordo com as leis comerciais, que esse último é maior que o lucro presumido.

A parcela dos rendimentos pagos ou creditados a sócio ou acionista ou ao titular da pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro real, presumido ou arbitrado, a título de lucros ou dividendos distribuídos, ainda que por conta de

período-base não encerrado, que exceder o valor apurado com base na escrituração, será imputada aos lucros acumulados ou reservas de lucros de exercícios anteriores, ficando sujeita a incidência do imposto sobre a renda calculado segundo o disposto na legislação específica, com acréscimos legais.

Nota:

Inexistindo lucros acumulados ou reservas de lucros em montante suficiente, ou quando se tratar de lucros ou dividendos que não tenham sido apurados em balanço, a parcela excedente será submetida à tributação do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento. (IN RFB nº 1.700, de 2017, art. 238, §§ 4º e 8º)

Veja ainda: **Distribuição de lucros (lucro arbitrado):**

Pergunta 025 do capítulo XIV.

Normativo: Lei nº 9.249, de 1995, art. 10;

IN RFB nº 1.700, de 2017, art. 238; e

ADN Cosit nº 4, de 1996.

027 A isenção de imposto de renda para os lucros distribuídos pela pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido abrange os demais valores por ela pagos ao titular, sócio ou acionista?

Não. A isenção somente abrange os lucros distribuídos, não alcançando valores pagos a outros títulos como por exemplo: *pró-labore*, aluguéis e serviços prestados, os quais se submeterão à tributação, conforme a legislação que rege a matéria.

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

Veja ainda: Valores não compreendidos na distribuição de lucros (lucro arbitrado):

Pergunta 026 do capítulo XIV.

Normativo: IN RFB nº 1.700, de 2017, art. 238, § 5º.

028 Como proceder no que se refere aos valores a se consignar no balanço de abertura, caso a pessoa jurídica que vinha optando pelo lucro presumido pretenda retornar à forma de apuração do imposto pelo lucro real?

No balanço de abertura a ser procedido na data do início do período de apuração (trimestral ou anual com recolhimentos mensais com base na estimativa), cujos resultados serão submetidos à tributação com base no lucro real, a pessoa jurídica deverá adotar o seguinte tratamento com relação às situações a seguir descritas:

1) A pessoa jurídica que nunca manteve escrituração contábil para fins de imposto de renda deverá tomar como base, para determinar o valor a ser registrado, o custo de aquisição dos bens do ativo imobilizado e dos investimentos, bem como o valor do capital social, corrigidos monetariamente até 31/12/1995, quando se tratar de valores já existentes até essa data, e para os bens e direitos adquiridos posteriormente, ou no caso da pessoa jurídica que iniciou suas atividades após essa data, deverá ser considerado o custo de aquisição sem qualquer correção monetária, nos termos da legislação aplicável;

2) A pessoa jurídica que abandonou a escrituração ao optar pelo lucro presumido, se possuir a escrituração anterior, deverá considerar no balanço de abertura:

a) para os bens já existentes em 31/12/1995, que foram objeto de correção monetária anteriormente, o valor corrigido monetariamente desde o último período em que foi objeto de correção monetária até a data de 31/12/1995;

b) para os bens da pessoa jurídica que nunca foram objeto de correção, se adquiridos até 31/12/1995, deverão ser corrigidos até essa data; e para os adquiridos posteriormente, ou para as pessoas jurídicas que iniciaram suas atividades após tal data, considerar o custo de aquisição sem qualquer correção monetária;

c) em quaisquer das situações dos itens “a” ou “b” anteriores, a diferença entre o Ativo e o Passivo será classificada como lucros ou prejuízos acumulados, sendo não compensável na apuração do lucro real o prejuízo assim obtido, tendo em vista tratar-se de prejuízo meramente contábil.

3) A pessoa jurídica que, embora desobrigada, tendo mantido escrituração regular deverá montar o balanço de abertura com a simples transposição dos valores expressos no último balanço patrimonial levantado, se correspondente a 31 de dezembro do ano-calendário anterior, ou no balancete de verificação que se transformará em balanço patrimonial para consolidar os resultados ali registrados (31 de dezembro).

Notas:

No balanço de abertura deverão ser consideradas como utilizadas as quotas de depreciação, amortização e exaustão, que seriam cabíveis nos períodos de apuração anteriores ao do referido

balanço de abertura, em que se submeteram ao lucro presumido.

Esse procedimento deverá ser observado por todas as pessoas jurídicas que se retirarem (ou forem excluídas) do regime de tributação com base no lucro presumido, tenham ou não mantido escrituração contábil nesse período.

No caso de ter mantido escrituração e não ter lançado os encargos, o ajuste contábil será feito contra a conta de lucros ou prejuízos acumulados, não afetando o resultado do período de apuração.

Ver também art. 119 da IN RFB nº 1.700, de 2017.

Normativo: PN CST nº 33, de 1978; e

IN RFB nº 1.700, de 2017, art. 119 e 220.

029 De quais incentivos fiscais do IRPJ as empresas que optarem pelo lucro presumido poderão se utilizar?

Do imposto apurado com base no lucro presumido não é permitida qualquer dedução a título de incentivo fiscal.

Veja ainda: Incentivos fiscais:

Pergunta 027 do capítulo XIV (Lucro Arbitrado); e

Perguntas 021 e 022 do capítulo XV (Lucro Real-Estimativa).

Normativo: RIR/2018, art. 599;

IN RFB nº 1.700, de 2017, art. 221, § 2º.

030 Qual o tratamento a ser dado pela pessoa jurídica que optar pela tributação com base no lucro presumido quando anteriormente vinha sendo tributada com base no lucro real, com relação aos valores cuja tributação vinha sendo diferida na Parte B do Lalur?

A pessoa jurídica que até o ano-calendário anterior houver sido tributada com base no lucro real deverá adicionar à base de cálculo do imposto, correspondente ao primeiro período de apuração em que fizer a opção pelo lucro presumido, os saldos dos valores cuja tributação havia sido diferida e estejam sendo controlados na Parte B do Lalur,

independentemente da necessidade de controle na Parte B do Lalur. Isto se aplica inclusive aos valores controlados por meio de subcontas referentes:

a) às diferenças na adoção inicial dos arts. 1º, 2º, 4º a 71 da Lei nº 12.973, de 2014, de que tratam os arts. 294 a 296 da IN RFB nº 1.700, de 2017; e

b) à avaliação de ativos ou passivos com base no valor justo de que tratam os arts. 97 a 101 da IN RFB nº 1.700, de 2017.

Veja ainda: Valores diferidos, controlados na Parte B do Lalur:

Pergunta 021 do capítulo XIV (Lucro Arbitrado); e

Pergunta 018 do capítulo XV (Lucro Real-Estimativa).

Normativo: RIR/2018, art. 593; e

IN RFB nº 1.700, de 2017, art. 219.

031 Como poderá ser compensado o imposto pago a maior no período de apuração?

No caso em que o valor retido na fonte ou pago pelo contribuinte for superior ao imposto devido no período de apuração trimestral, a diferença a maior poderá ser compensada com o imposto relativo aos períodos de apuração subsequentes.

Nota:

O imposto de renda retido na fonte maior que o imposto de renda apurado no período trimestral será compensável como "imposto de renda negativo de períodos anteriores".

Veja ainda: Compensação de imposto retido ou pago a maior:

Pergunta 028 do capítulo XIV (Lucro Arbitrado); e

Pergunta 024 do capítulo XV (Lucro Real-Estimativa).

Normativo: RIR/2018, art. 599, parágrafo único;

IN RFB nº 1.700, de 2017, art. 221.

032 A pessoa jurídica que faz a opção pelo lucro presumido perde o direito à compensação dos prejuízos fiscais verificados em período anterior em que foi tributada com base no lucro real, os quais estão controlados na Parte B do Lalur?

Não. Apesar do regime de tributação com base no lucro presumido não prever a hipótese de compensação de prejuízos fiscais apurados em períodos de apuração anteriores, caso a pessoa jurídica retorne ao sistema de tributação com base no lucro real poderá compensar os prejuízos fiscais, desde que mantenha o controle destes valores nos livros e documentos exigidos pela legislação fiscal.

Registre-se que não há prazo para a compensação de prejuízos fiscais.

Veja ainda: **Prejuízos fiscais de exercícios anteriores:**

Pergunta 029 do capítulo XIV (Lucro Arbitrado).

Prazo para a compensação de prejuízos fiscais:

Pergunta 013 do capítulo VII (Escrituração).

Normativo: **RIR/2018**, art. 579, § 1º e 580; e

IN RFB nº 1.700, de 2017, art. 203.

033 Qual o tratamento a ser dado pelo fisco às pessoas jurídicas que optarem pela tributação com base no lucro presumido no caso de ser constatada receita bruta (operacional ou não) maior que a oferecida à tributação (omissão de receita)?

Verificada a omissão de receita a autoridade tributária determinará o valor do IRPJ e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período de apuração a que corresponder a omissão.

No caso de pessoa jurídica com atividades diversificadas tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado, não sendo possível a identificação da atividade a que se refere a receita omitida, esta será adicionada àquela a que corresponder o percentual mais elevado.

A receita assim tributada, será considerada distribuída ao titular, sócio ou acionista, e não mais sofrerá tributação, seja na fonte, seja na declaração.

Entretanto, podem ocorrer algumas situações que demandam procedimentos distintos, adequados a cada caso, a saber:

a) Quando a omissão de receita for detectada em pessoa jurídica que no ano-calendário anterior auferiu receita total dentro do limite de R$78.000.000,00 e preenche as demais condições para a opção pelo lucro presumido no ano seguinte, ano em que está sendo realizado o procedimento de ofício, deverá ser respeitada e mantida a opção da pessoa jurídica.

b) Se no ano em que se estiver procedendo a fiscalização, somando-se a receita já tributada pela pessoa jurídica com aquela apurada como omitida, for verificado um total superior ao limite fixado legalmente, deverá ser observado que, para o ano subsequente àquele em que a pessoa jurídica está sendo fiscalizada, ela deixou de atender ao requisito para opção pelo lucro presumido, em relação ao limite da receita total (nesse caso, a pessoa jurídica estará excluída do lucro presumido);

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

Veja ainda: **Omissão de receitas:**

Pergunta 030 do capítulo XIV (Lucro Arbitrado);

Pergunta 029 do capítulo XV (Lucro Real-Estimativa).

Normativo: **RIR/2018**, art. 601.

034 O que poderá acontecer à pessoa jurídica que optar indevidamente ou deixar de cumprir alguma das condições estabelecidas para opção pelo lucro presumido?

Inicialmente será verificada a possibilidade de apuração da base de cálculo do imposto de renda pelo lucro real, caso a empresa mantenha escrituração regular com base nas leis comerciais e fiscais.

Na impossibilidade de adoção de tal procedimento, deverá ser arbitrado o lucro da pessoa jurídica no respectivo período de apuração.

Normativo: **RIR/2018**, art. 603, inciso V.

035 Qual o regime de reconhecimento de receitas quando a pessoa jurídica opta pelo lucro presumido?

O lucro presumido será determinado pelo regime de competência ou de caixa.

Contudo, a pessoa jurídica, optante pelo regime de tributação com base no lucro presumido, que adotar o critério de reconhecimento de suas receitas das vendas de bens ou direitos ou de prestação de serviços com pagamento a prazo ou em parcelas na medida dos recebimentos e mantiver a escrituração do livro Caixa, deverá: a) emitir a nota fiscal quando da entrega do bem ou direito ou da conclusão do serviço; b) indicar, no livro Caixa, em registro individual, a nota fiscal a que corresponder cada recebimento.

Na hipótese em que a pessoa jurídica optante pelo lucro presumido mantiver escrituração contábil, na forma da legislação comercial, deverá controlar os recebimentos de suas receitas em conta específica, na qual, em cada lançamento, será indicada a nota fiscal a que corresponder o recebimento.

Os valores recebidos adiantadamente, por conta de venda de bens ou direitos ou da prestação de serviços, serão computados como receita do mês em que se der o faturamento, a entrega do bem ou do direito ou a conclusão dos serviços, o que ocorrer primeiro. Os valores recebidos, a qualquer título, do adquirente do bem ou direito ou do contratante dos serviços serão considerados como recebimento do preço ou de parte deste, até o seu limite.

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

Notas:

1) As variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio, serão consideradas, para efeito de determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, bem como da determinação do lucro da exploração, quando da liquidação da correspondente operação, segundo o regime de caixa. À opção da Pessoa jurídica, as variações monetárias poderão ser consideradas segundo o regime de competência, e neste caso, a opção aplicar-se-á, de forma simultânea, a todo o ano calendário

2) O direito de optar pelo regime de competência somente poderá ser exercido no mês de janeiro ou no mês do início de atividades. A opção deverá ser comunicada à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) por intermédio da Declaração de

Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) relativa ao mês de adoção do regime, não sendo admitida DCTF retificadora, fora do prazo de sua entrega, para a comunicação.

3) Procedida a opção pelo regime de competência, o direito de sua alteração para o regime de caixa, no decorrer do ano-calendário, é restrito aos casos em que ocorra elevada oscilação da taxa de câmbio comunicada mediante a edição de Portaria do Ministro de Estado da Fazenda, devendo tal alteração ser informada à RFB por intermédio da DCTF relativa ao mês subsequente ao da publicação da Portaria Ministerial que comunicar a oscilação da taxa de câmbio.

Veja ainda: Reconhecimento de receitas:

Pergunta 020 do capítulo XIV (Lucro Arbitrado).

Normativo: IN RFB nº 1.700, de 2017, arts. 152, 153, 215, § 9º e art. 223.

036 Como deve proceder a pessoa jurídica optante pelo regime de tributação com base no lucro presumido que adotar o regime de caixa e passar a adotar o regime de competência?

A pessoa jurídica optante pelo regime de tributação com base no lucro presumido que adotar o regime de caixa e passar a adotar o regime de competência deverá reconhecer no mês de dezembro do ano-calendário anterior àquele em que ocorrer a mudança de regime as receitas auferidas e ainda não recebidas.

Entretanto, se a mudança se deu durante o ano-calendário, em razão da obrigação de apurar o imposto pelo lucro real, deverá oferecer à tributação as receitas auferidas e ainda não recebidas, no período de apuração anterior àquele em que ocorrer a mudança do regime de tributação. Estas receitas deverão ser adicionadas às receitas do período de apuração anterior à mudança do regime de tributação, para fins de recalcular o IRPJ do período, e a diferença apurada, após compensação do tributo pago, deverá ser recolhida, sem multa ou juros moratórios, até o último dia útil do mês subsequente àquele em que incorreu na obrigação de apurar o imposto pelo lucro real.

Veja ainda:	**Alteração da forma de tributação para o lucro real**: Perguntas 008, 010 e 012 deste capítulo.

Normativo:	IN RFB nº 1.700, de 2017, art. 223-A.

Capítulo XIV - Lucro Arbitrado

001 O que é lucro arbitrado?

É uma das formas de apuração da base de cálculo do imposto de renda, que deve ser utilizada se ocorrer alguma das hipóteses de arbitramento do lucro previstas na legislação tributária.

É aplicável pela autoridade tributária quando a pessoa jurídica deixar de cumprir as obrigações acessórias relativas à determinação do lucro real ou presumido, por exemplo.

O contribuinte poderá efetuar o pagamento do imposto de renda correspondente com base nas regras do lucro arbitrado, desde que ocorrida qualquer das hipóteses de arbitramento previstas na legislação fiscal e quando conhecida a receita bruta.

Veja ainda: Hipóteses de arbitramento previstas na legislação:

Pergunta 008 deste capítulo.

002 Qual a legislação básica que atualmente disciplina as regras aplicáveis ao arbitramento?

- Lei nº 8.981, de 1995, art. 47 e seguintes;
- Lei nº 9.064, de 1995, art. 5º;
- Lei nº 9.249, de 1995, arts. 2º, 3º, 16 e 24;
- Lei nº 9.430, de 1996, arts. 1º, 16, 27 e 51 a 54;
- Lei nº 12.973, de 2014, arts. 7º, 8º, 44, 46 e 62;
- Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12;
- **RIR/2018**, arts. 210, 217, 274, 296, 297, 602 a 613, 623 e 624; e
- IN RFB nº 1.700, de 2017, arts. 26, 27, 29, 31 e 226 a 237.

003 A quem cabe a aplicação do arbitramento de lucro?

Ocorrida qualquer das hipóteses previstas na legislação fiscal e que ensejam o arbitramento de lucro, o cálculo do lucro arbitrado e do consequente imposto devido poderá ser realizado:

1) pela autoridade fiscal; ou

2) pelo próprio contribuinte, quando conhecida a sua receita bruta.

É importante notar que o cálculo e pagamento realizados pelo contribuinte não representa o exercício de um direito, mas o cumprimento de uma obrigação tributária, e pressupõe a ocorrência de uma das hipóteses que ensejam o arbitramento.

Veja ainda: Opção por regime de apuração do IRPJ:

Perguntas 002 e 006 do capítulo XIII (Lucro Presumido); e

Pergunta 008 do capítulo XV (IRPJ - Pagamento).

Hipóteses de arbitramento previstas na legislação:

Pergunta 008 deste capítulo.

Normativo: RIR/2018, arts. 603 e 604.

004 Como será manifestada pelo contribuinte a tributação com base no lucro arbitrado?

A tributação com base no lucro arbitrado será manifestada mediante o pagamento da primeira quota ou da quota única do imposto devido, correspondente ao período de apuração trimestral em que o contribuinte, conhecendo sua receita bruta, verificou que incidiu em uma das hipóteses que ensejam o arbitramento de seu lucro.

Veja ainda: Momento da opção pelo regime de apuração do IRPJ:

Pergunta 007 do capítulo XIII (Lucro Presumido);

Pergunta 009 do capítulo XV (IRPJ - Pagamento / Lucro Real - Estimativa).

Normativo: RIR/2018, art. 604.

005 Poderá haver mudança do regime de tributação durante o ano-calendário para o contribuinte que já efetuou o recolhimento com base no lucro arbitrado?

Sim. A pessoa jurídica que, em qualquer trimestre do ano-calendário, tiver seu lucro arbitrado poderá optar pela tributação com base no lucro real ou presumido nos demais trimestres, observando-se as condições estabelecidas pela legislação tributária para cada regime.

Notas:

Mudança de regime durante o ano-calendário:

Perguntas 008 e 012 do capítulo XIII (Lucro Presumido);

Pergunta 006 deste capítulo; e

Pergunta 010 do capítulo XV (IRPJ - Pagamento / Lucro Real - Estimativa).

Normativo: RIR/2018, art. 604, inciso I; e

IN RFB nº 1.700, de 2017, art. 236.

006 A pessoa jurídica que tenha adotado o regime de tributação com base no lucro real poderá optar pela tributação com base no lucro arbitrado no curso do ano-calendário?

Não, pois o arbitramento do lucro não é uma opção. A adoção do regime de tributação com base no lucro arbitrado só é cabível na ocorrência de qualquer das hipóteses de arbitramento previstas na legislação tributária.

Ocorrendo tal situação e conhecida a receita bruta, o contribuinte poderá calcular o imposto devido com base no lucro arbitrado do respectivo trimestre, sendo-lhe assegurado o direito de permanecer no regime do lucro real nos demais períodos de apuração trimestrais.

Veja ainda:	Mudança de regime de apuração do IRPJ: Perguntas 010 e 012 do capítulo XIII (Lucro Presumido); Pergunta 005 deste capítulo; e Pergunta 010 do capítulo XV (IRPJ - Pagamento / Lucro Real - Estimativa).

Normativo:	RIR/2018, art. 604, inciso I; e IN RFB nº 1.700, de 2017, art. 236.

007 Em caso de arbitramento do lucro, ficam as pessoas jurídicas dispensadas das penalidades e da comprovação da origem das receitas recebidas?

Não. Mesmo sendo tributadas com base no lucro arbitrado, persiste a obrigatoriedade de comprovação das receitas efetivamente recebidas ou auferidas.

O arbitramento de lucro é uma forma de apuração da base de cálculo do imposto, e não uma sanção. Assim, sua utilização não afasta a aplicação das penalidades cabíveis, como as decorrentes do descumprimento da legislação tributária em relação às obrigações acessórias.

Normativo:	RIR/2018, art. 611.

008 Quais as hipóteses de arbitramento do lucro previstas na legislação tributária?

O imposto de renda devido trimestralmente será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado quando:

1) o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;
2) a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira (inclusive bancária) ou para determinar o lucro real;
3) o contribuinte, não obrigado à tributação com base no lucro real, deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial

e fiscal, ou o Livro Caixa com a escrituração de toda a movimentação financeira (inclusive bancária);

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

5) o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de escriturar os seus livros comerciais de modo que demonstre, além dos próprios rendimentos, os lucros reais apurados nas operações de conta alheia, em cada período;

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

7) o contribuinte não escriturar ou deixar de apresentar à autoridade tributária as informações necessárias para gerar o FCONT por meio do Programa Validador e Assinador da Entrada de Dados para o FCONT de que trata a Instrução Normativa RFB nº 967, de 15 de outubro de 2009, no caso de pessoas jurídicas sujeitas ao RTT e tributadas com base no lucro real;

8) o contribuinte não escriturar ou deixar de apresentar à autoridade tributária a ECF.

Normativo: RIR/2018, art. 603; e

IN RFB nº 1.700, de 2017, arts. 201, § 2º, e 226.

009 Qual é o período de apuração do lucro arbitrado?

O imposto de renda com base no lucro arbitrado é determinado por períodos de apuração trimestrais, encerrados em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário.

Veja ainda: Período de apuração (Lucro Presumido):

Pergunta 002 do capítulo XIII.

Período de apuração (Lucro Real):

Pergunta 003 do capítulo VI.

Normativo: Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º;

RIR/2018, arts. 217 e 603; e

IN RFB nº 1.700, de 2017, art. 31.

010 Qual o critério a ser utilizado para apuração do lucro arbitrado?

Quando conhecida a receita bruta, o lucro arbitrado será apurado mediante a aplicação de **percentuais** sobre esta, segundo a natureza da atividade econômica explorada. Quando desconhecida, o lucro será arbitrado com a utilização de **coeficientes** aplicados sobre valores (bases) expressamente fixados pela legislação fiscal.

Veja ainda: Percentuais e coeficientes aplicáveis para obtenção da base de cálculo:

Pergunta 012 deste capítulo (Lucro Arbitrado - receita bruta conhecida).

Pergunta 019 deste capítulo (Lucro Arbitrado - receita bruta desconhecida).

Normativo: RIR/2018, arts. 605 a 608; e

IN RFB n° 1.700, de 2017, arts. 227 e 232.

011 Como se obtém a base de cálculo para tributação das pessoas jurídicas pelo lucro arbitrado, quando conhecida a receita bruta?

Quando conhecida a receita bruta, a base de cálculo do lucro arbitrado será o montante determinado pelo valor resultante da aplicação dos percentuais informados na Pergunta 012 sobre a receita bruta definida na Pergunta 017, de cada atividade, auferida em cada período de apuração trimestral, deduzida das devoluções e vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos e acrescida dos seguintes valores:

1) os ganhos de capital, demais receitas e resultados positivos decorrentes de receitas auferidos no mesmo período;

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

3) os juros sobre o capital próprio auferidos;

4) valores recuperados, correspondentes a custos e despesas, inclusive com perdas no recebimento de créditos, salvo se a pessoa jurídica comprovar não os ter deduzido em período anterior no qual tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro real ou que se refiram a período no qual tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro presumido ou arbitrado;

5) o valor resultante da aplicação dos percentuais informados na pergunta 012 sobre a parcela das receitas auferidas em cada atividade, no respectivo período de apuração, nas exportações às pessoas vinculadas ou aos países com tributação favorecida que exceder ao valor já apropriado na escrituração da empresa, na forma prevista na IN RFB nº 1.312, de 2012;

6) a diferença de receita financeira calculada conforme disposto no Capítulo V e art. 58 da IN RFB nº 1.312, de 2012; e
7) as multas ou qualquer outra vantagem paga ou creditada por pessoa jurídica, ainda que a título de indenização, em virtude de rescisão de contrato, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 79 da IN RFB nº 1.700, de 2017.

Notas:

1) Os lucros, rendimentos e ganhos de capital oriundos do exterior serão adicionados ao lucro arbitrado para determinação da base de cálculo do imposto (RIR/2018, art. 609, § 14).

2) Os rendimentos auferidos em aplicações de renda fixa e os ganhos líquidos auferidos em aplicações de renda variável serão adicionados à base de cálculo do lucro presumido ou arbitrado somente por ocasião da alienação, resgate ou cessão do título ou aplicação – regime de caixa (IN RFB nº 1.700, de 2017, art. 228).

3) Os valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o § 5º do art. 227 da IN RFB nº 1.700, de 2017, apropriados como receita financeira no mesmo período de apuração do reconhecimento da receita bruta, ou em outro período de apuração, não serão incluídos na base de cálculo do lucro arbitrado (IN RFB nº 1.700, de 2017, art. 227, § 6º).

4) As receitas financeiras relativas às variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio, originadas dos saldos de juros a apropriar, decorrentes de ajuste a valor presente não integrarão a base de cálculo do lucro arbitrado (IN RFB nº 1.700, de 2017, art. 227, § 31).

5) Os valores de que tratam os itens 5 e 6 da resposta desta pergunta serão apurados anualmente e acrescidos à base de cálculo do último trimestre do ano-calendário, para efeito de se determinar o imposto devido (IN RFB nº 1.700, de 2017, art. 227, § 20).

6) Os valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 1976, incluem-se nas receitas relativas aos itens 1 a 7 da resposta desta pergunta,

independentemente da forma como estas receitas tenham sido contabilizadas (IN RFB nº 1.700, de 2017, art.227, § 7º).

7) Os valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata a Nota 7, apropriados como receita financeira no mesmo período de apuração do reconhecimento das receitas relativas aos itens 1 a 7 da resposta desta pergunta ou em outro período de apuração, não serão incluídos na base de cálculo do lucro arbitrado (IN RFB nº 1.700, de 2017, art.227, § 8º).

8) No caso de contratos de concessão de serviços públicos:

a) exclui-se da receita bruta a que se refere o caput do art. 227 da IN RFB nº 1.700, de 2017, a receita reconhecida pela construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento da infraestrutura, cuja contrapartida seja ativo intangível representativo de direito de exploração; e

b) integram a receita bruta a que se refere o caput do art. 227 da IN RFB nº 1.700, de 2017, em conformidade com o disposto no art. 26, desta mesma IN, os valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do art. 183 da Lei nº 6.404, de 1976, vinculados aos ativos financeiros a receber pela prestação dos serviços de construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento da infraestrutura.

9) A IN RFB nº 2.161, de 2023, revogou a IN RFB nº 1.312, de 2012, a partir de 1º de janeiro de 2024, mas seu art. 68 permitiu ao contribuinte optar pela aplicação do disposto nos arts. 1º a art. 44 da Lei nº 14.596, de 2023, antecipadamente para o ano-calendário de 2023.

Veja ainda: Base de cálculo:

Pergunta 014 do capítulo XIII (Lucro Presumido); e

Pergunta 012 do capítulo XV (IRPJ - Pagamento / Lucro Real - Estimativa).

Percentuais aplicáveis sobre a receita bruta, para cálculo do Lucro Arbitrado (receita bruta conhecida):

Pergunta 014 deste capítulo.

Coeficientes aplicáveis sobre outros valores, para cálculo do Lucro Arbitrado (receita bruta não conhecida):

Pergunta 019 deste capítulo.

Normativo: RIR/2018, art. 605 e 609;

Lei nº 9.430, de 1996, art. 27;

IN RFB nº 1.312, de 2012, art. 28;

IN RFB nº 1.585, de 2015, art. 70, § 9º, inciso II; e

IN RFB nº 1.700, de 2017, arts. 26, 227 e 228.

012 Quais percentuais devem ser aplicados sobre a receita bruta para a apuração do lucro arbitrado da pessoa jurídica?

Os percentuais a serem aplicados sobre a receita bruta, quando conhecida, são os aplicáveis para o cálculo da estimativa mensal e do lucro presumido, acrescidos de 20%, e no percentual de 45% para as instituições financeiras, conforme tabela a seguir:

Atividades	**Percentuais**
Atividades em geral	9,6%
Serviços em geral	38,4%
Revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural	1,92%

Prestação de serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, exames por métodos gráficos, procedimentos endoscópicos, radioterapia, quimioterapia, diálise e oxigenoterapia hiperbárica, desde que a prestadora destes serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária (Anvisa)	9,6%
Serviços de transporte de cargas	9,6%
Atividades imobiliárias relativas a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda	9,6%
Atividade de construção por empreitada com emprego de todos os materiais indispensáveis à sua execução, sendo tais materiais incorporados à obra	9,6%
Serviços de transporte (exceto transporte de carga)	19,2%
Prestação de serviços relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentadas	38,4%
Intermediação de negócios	38,4%
Administração, locação ou cessão de bens e direitos de qualquer natureza	38,4%
Construção por administração ou por empreitada unicamente de mão de obra ou com emprego parcial de materiais	38,4%
Construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento de infraestrutura, no caso de contratos de concessão de serviços públicos, independentemente do emprego parcial ou total de materiais	38,4%
Prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring)	38,4%
Coleta e transporte de resíduos até aterros sanitários ou lugar de descarte	38,4%
Exploração de rodovia mediante cobrança de preço dos usuários, inclusive execução de serviços de conservação, manutenção, melhoramentos para adequação de capacidade e segurança de trânsito, operação, monitoração, assistência aos usuários e outros definidos em contratos, em atos de concessão ou de permissão ou	38,4%

em normas oficiais, pelas concessionárias ou subconcessionárias de serviços públicos	
Prestação de serviços de suprimento de água tratada e os serviços de coleta e tratamento de esgotos deles decorrentes, cobrados diretamente dos usuários dos serviços pelas concessionárias ou subconcessionárias de serviços públicos	38,4%
Atividades desenvolvidas por bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, agências de fomento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta	45%

Veja ainda: Percentuais aplicáveis sobre a receita bruta, para obtenção da base de cálculo (receita bruta conhecida):

Pergunta 015 do capítulo XIII (Lucro Presumido);

Pergunta 013 e 014 do capítulo XV (IRPJ - Pagamento / Lucro Real - Estimativa).

Coeficientes aplicáveis sobre outros valores, para cálculo do Lucro Arbitrado (receita bruta não conhecida):

Pergunta 019 deste capítulo.

Normativo: RIR/2018, arts. 605 e 606; e

IN RFB nº 1.700, de 2017, art. 227, §§ 4º e 26.

013 Caso a pessoa jurídica venha a ser reiteradamente tributada através do arbitramento do lucro, os percentuais aplicáveis para sua apuração serão agravados?

Não. Inexiste previsão legal para agravamento dos percentuais de arbitramento.

014 Como deverá ser apurado o lucro arbitrado da pessoa jurídica com atividades distintas e com diferentes percentuais de arbitramento? Por exemplo, um posto de gasolina que, além de revender combustíveis derivados de petróleo, obtém receita de revenda de mercadorias e de prestação de serviços.

Quando se tratar de pessoa jurídica com atividades distintas e com diferentes percentuais de arbitramento, serão adotados os percentuais específicos para a receita de cada uma das atividades.

Veja ainda: Percentuais aplicáveis sobre a receita bruta, para obtenção da base de cálculo (PJ com atividades diversificadas):

Pergunta 016 do capítulo XIII (Lucro Presumido);

Pergunta 014 do capítulo XV (IRPJ - Pagamento / Lucro Real - Estimativa).

Normativo: RIR/2018, art. 220, § 3º; e

IN RFB nº 1.700, de 2017, art. 227, §2º.

015 Como deverá ser apurado o lucro arbitrado das pessoas jurídicas que exercem atividades imobiliárias?

As pessoas jurídicas que se dediquem à venda de imóveis, construídos ou adquiridos para revenda, loteamentos e/ou incorporação de prédios em condomínio terão seus lucros arbitrados deduzindo-se da receita bruta o valor do custo devidamente comprovado dos imóveis.

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

Normativo: RIR/2018, art. 607; e

IN RFB nº 1.700, de 2017, art. 227, §§ 27 e 28.

016 As empresas exclusivamente prestadoras de serviços podem usufruir da redução do percentual de arbitramento (como acontece com a estimativa e o lucro presumido), já que os percentuais para cálculo do lucro são os mesmos?

Sim. Para as pessoas jurídicas exclusivamente prestadoras de serviço em geral, mencionadas nas alíneas "b", "c", "d", "f", "g" e "j" do inciso IV do § 4º do art. 227 da IN RFB nº 1.700, de 2017, cuja receita bruta anual seja de até R$ 120.000,00 (cento e vinte mil reais), o percentual será de 19,2% (dezenove inteiros e dois décimos por cento).

Se a receita bruta acumulada até um determinado trimestre do ano-calendário exceder o limite de R$ 120.000,00, a pessoa jurídica ficará sujeita ao pagamento da diferença do imposto postergado, apurada em relação a cada trimestre transcorrido. Esta diferença deverá ser paga em quota única, sem acréscimo, até o último dia útil do mês subsequente ao trimestre em que ocorrer o excesso.

Veja ainda: Redução de percentuais, PJ exclusivamente prestadora de serviços:

Notas à Pergunta 015 do capítulo XIII (Lucro Presumido).

Normativo: Lei nº 9.250, de 1995, art. 40; e

IN RFB nº 1.700, de 2017, art. 227, §§ 22 a 25.

017 Qual o conceito de receita bruta para fins do lucro arbitrado?

Para cálculo do lucro arbitrado, a receita bruta é a soma do produto da venda de bens nas operações de conta própria, do preço da prestação de serviços em geral, do resultado auferido nas operações de conta alheia e das demais receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica, deduzindo-se deste total as devoluções e vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos.

Na receita bruta não se incluem os tributos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante pelo vendedor dos bens ou pelo prestador dos serviços na condição de mero depositário, e incluem-se os tributos sobre ela incidentes e os valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 1976, das operações previstas no caput do artigo 26 da IN RFB nº 1.700, de 2017, observado o disposto no § 2º do mesmo artigo.

Veja ainda: Conceito de receita bruta:

Perguntas 003 e 0004 do capítulo XIII (Lucro Presumido); e

Pergunta 015 do capítulo XV (IRPJ - Pagamento / Base de cálculo do Lucro Real - Estimativa).

Normativo: IN RFB nº 1.700, de 2017, arts. 26, caput e § 2º, e 227.

018 O que se considera ganho de capital para fins de tributação pelo lucro arbitrado?

O ganho de capital nas alienações de ativos não circulantes classificados como investimentos, imobilizados ou intangíveis, ainda que reclassificados para o ativo circulante com a intenção de venda, corresponderá à diferença positiva entre o valor da alienação e o respectivo valor contábil, assim entendido o que estiver registrado na escrituração do contribuinte e diminuído, se for o caso, da depreciação, amortização ou exaustão acumulada e das perdas estimadas no valor de ativos.

Os valores acrescidos em virtude de reavaliação poderão ser computados como parte integrante dos custos de aquisição dos bens e direitos, desde que a empresa comprove que tais valores foram computados na determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Notas:

1) Caso não haja comprovação dos custos pela pessoa jurídica, o valor integral da receita deverá ser adicionado à base de cálculo do lucro arbitrado.

2) Para fins de apuração do ganho de capital as pessoas jurídicas deverão considerar, quanto aos bens e direitos adquiridos até o final de 1995:

a) se do ativo permanente, o valor de aquisição, corrigido monetariamente até 31/12/1995, diminuído dos encargos de depreciação, amortização ou exaustão acumulada;

b) se, embora não classificados no ativo permanente, sujeitos à correção monetária até 31/12/1995, o valor de aquisição corrigido até essa data.

3) Caso na alienação de bem ou direito seja verificada perda, esta não será computada para fins do lucro arbitrado.

Veja ainda: Ganhos de capital para efeitos de tributação:

Perguntas 021 e 022 do capítulo XIII (Lucro Presumido);

Pergunta 016 do capítulo XV (IRPJ - Pagamento / Lucro Real - Estimativa).

Normativo: RIR/2018, art. 609;

Lei nº 9.249, de 1995, art. 17; e

IN RFB nº 1.700, de 2017, art. 200, § 1º, e art. 227, §§ 3º, 11, 17 e 18.

019 Quais os coeficientes aplicáveis para a apuração do lucro arbitrado, quando não for conhecida a receita bruta?

Quando não conhecida a receita bruta, o lucro arbitrado das pessoas jurídicas será determinado por meio de procedimento de ofício, com a seleção de uma base e da sua multiplicação pelo respectivo coeficiente, ambos previstos em lei, conforme a seguinte tabela:

Bases Alternativas	Coeficiente
I - Lucro real referente ao último período em que a pessoa jurídica manteve escrituração de acordo com as leis comerciais e fiscais.	1,5
II - Soma dos valores do ativo circulante e do ativo não circulante realizável a longo prazo, investimentos, imobilizado e intangível, existentes no último balanço patrimonial conhecido.	0,12
III - Valor do capital, inclusive correção monetária contabilizada como reserva de capital, constante do último balanço patrimonial conhecido ou registrado nos atos de constituição ou alteração da sociedade.	0,21
IV - Valor do patrimônio líquido constante do último balanço patrimonial conhecido.	0,15
V - Valor das compras de mercadorias efetuadas no trimestre	0,4
VI - Soma, em cada trimestre, dos valores da folha de pagamento dos empregados e das compras de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem	0,4
VII - Soma dos valores devidos no trimestre a empregados	0,8
VIII - Valor do aluguel devido no trimestre	0,9

A esta parcela apurada serão adicionados os valores mencionados nos incisos I a VII do § 3º do art. 227 e no art. 231 da IN RFB nº 1.700, de 2017, para se determinar o lucro arbitrado.

Notas:

1) As alternativas previstas nos itens V a VII, a critério da autoridade lançadora, poderão ter a sua aplicação limitada, respectivamente, às atividades comerciais, industriais e de prestação de serviços e, na hipótese de empresas com atividade mista, ser adotados isoladamente em cada atividade;

2) Quando o lucro real e o resultado ajustado forem decorrentes de período-base anual, os valores que servirão de base ao arbitramento serão proporcionais ao número de meses do período de apuração considerado;

3) As compras serão consideradas pelos valores totais das operações, devendo ser incluídos os valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso III do art. 184 da Lei nº 6.404, de 1976.

Veja ainda: Base de cálculo do Lucro Arbitrado:

Pergunta 011 deste capítulo (receita bruta conhecida).

Percentuais aplicáveis à receita bruta, para obtenção da base de cálculo do Lucro Arbitrado:

Pergunta 012 deste capítulo (receita bruta conhecida).

Normativo: RIR/2018, art. 608; e

IN RFB nº 1.700, de 2017, art. 232.

020 Qual é o regime de reconhecimento de receitas da pessoa jurídica tributada pelo lucro arbitrado?

Em regra, o reconhecimento de receitas se dará pelo regime de competência. Entretanto, os rendimentos auferidos em aplicações de renda fixa e os ganhos líquidos auferidos em aplicações de renda variável devem ser acrescidos à base de cálculo do lucro arbitrado por ocasião da alienação, resgate ou cessão do título ou aplicação. Além disso, os lucros derivados nas atividades de venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda, de loteamento, de terrenos e de incorporação de prédios em condomínio serão tributados na proporção da receita recebida ou cujo recebimento esteja previsto para o próprio trimestre.

Notas:

Relativamente aos ganhos líquidos auferidos em aplicações de renda variável, o imposto de renda sobre os resultados positivos mensais apurados em cada um dos 2 (dois) meses imediatamente anteriores ao do encerramento do período de apuração será determinado e pago em separado, nos termos da legislação específica, dispensado o

recolhimento em separado relativamente ao terceiro mês do período de apuração. O imposto pago em separado será considerado antecipação, compensável com o imposto de renda devido no encerramento do período de apuração.

Veja ainda: Reconhecimento de receitas:

Pergunta 035 do capítulo XIII (Lucro Presumido).

Normativo: IN RFB nº 1.700, de 2017, art. 227, §§ 10, 27 e 28, e art. 228.

021 Como proceder quando houver o arbitramento de lucro de pessoa jurídica que foi tributada pelo lucro real no período de apuração anterior e teve valores diferidos controlados na Parte B do Lalur?

A pessoa jurídica que até o ano-calendário anterior houver sido tributada com base no lucro real deverá adicionar à base de cálculo do imposto, correspondente ao primeiro período de apuração no qual for tributada com base no lucro arbitrado, os saldos dos valores cuja tributação havia sido diferida e estejam sendo controlados na Parte B do Lalur, independentemente da necessidade de controle na Parte B do Lalur. Isto se aplica inclusive aos valores controlados por meio de subcontas referentes:

a) às diferenças na adoção inicial dos arts. 1º, 2º, 4º a 71 da Lei nº 12.973, de 2014, de que tratam os arts. 294 a 296, da IN RFB nº 1.700, de 2017; e

b) à avaliação de ativos ou passivos com base no valor justo de que tratam os arts. 97 a 101 da IN RFB nº 1.700, de 2017.

Notas:

Valores diferidos, controlados na Parte B do Lalur:

Pergunta 030 do capítulo XIII (Lucro Presumido).

Normativo: RIR/2018, art. 609, §13; e

IN RFB n° 1.700, de 2017, art. 231.

022 Qual a alíquota aplicável sobre o lucro arbitrado para determinação do imposto de renda devido pela pessoa jurídica em cada trimestre? E quando se considera devido o adicional do IRPJ?

As pessoas jurídicas, independentemente da forma de constituição e da natureza da atividade exercida, devem pagar o imposto de renda à alíquota de 15%, incidente sobre a base de cálculo apurada na forma do lucro arbitrado. Para efeitos de pagamento, a pessoa jurídica poderá deduzir, do IRPJ apurado em cada trimestre, o imposto sobre a renda pago ou retido na fonte sobre receitas que integraram a base de cálculo do imposto devido.

O adicional do imposto de renda devido pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro arbitrado será calculado mediante a aplicação do percentual de 10% sobre a parcela do lucro que exceder ao valor de R$ 60.000,00 em cada trimestre. Na hipótese do período de apuração ser inferior a três meses (início de atividade, fusão ou cisão, por exemplo), deverá ser considerada, para fins do cálculo do adicional, a parcela do lucro arbitrado que exceder o valor resultante da multiplicação de R$ 20.000,00 (vinte mil reais) pelo número de meses do respectivo período de apuração.

O valor do adicional deverá ser recolhido integralmente, não sendo admitidas quaisquer deduções.

Veja ainda: Alíquota aplicável e adicional:

Perguntas 028 e 029 do capítulo VI (Lucro Real);

Pergunta 023 do capítulo XIII (Lucro Presumido);

Pergunta 018 do capítulo XV (IRPJ - Pagamento / Lucro Real - Estimativa).

Normativo: RIR/2018, arts. 613 e 623 a 625; e

IN RFB nº 1.700, arts. 29 e 233.

023 As pessoas jurídicas que forem tributadas com base no lucro arbitrado estão obrigadas a apresentar a Escrituração Contábil Fiscal (ECF)?

Sim. A partir do ano-calendário de 2014, todas as pessoas jurídicas, inclusive as equiparadas, deverão apresentar a Escrituração Contábil Fiscal (ECF) de forma centralizada pela matriz, ficando dispensadas, em relação aos fatos ocorridos a partir de

1º de janeiro de 2014, da entrega da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ).

Notas:

A não apresentação da ECF pelos contribuintes nos prazos fixados, ou sua apresentação com incorreções ou omissões, acarretará a aplicação das multas previstas no art. 6º da IN RFB nº 2.004, de 2021, ao infrator.

Normativo: IN RFB nº 2.004, de 2021, arts. 1º, 5º e 6º.

024 Qual o tratamento tributário aplicável aos lucros, rendimentos e ganhos de capital oriundos do exterior, no caso de pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro arbitrado?

Os lucros, rendimentos e ganhos de capital oriundos do exterior serão adicionados ao lucro arbitrado para determinação da base de cálculo do imposto.

Normativo: Lei nº 9.430, de 1996, art. 16, § 3º;

IN RFB nº 1.700, art. 227, § 3º, e 237.

025 Como será tributado o lucro distribuído ao titular, sócio ou acionista da pessoa jurídica que teve seu lucro arbitrado?

Poderá ser distribuído a título de lucros, sem incidência do imposto de renda (dispensada, portanto, a retenção na fonte), ao titular, sócio ou acionista da pessoa jurídica, o valor correspondente ao lucro arbitrado, diminuído de todos os impostos e contribuições (inclusive adicional do IR, CSLL, Cofins, PIS/Pasep) a que estiver sujeita a pessoa jurídica.

Acima desse valor citado no parágrafo anterior, a pessoa jurídica poderá distribuir, sem incidência do imposto de renda, até o limite do lucro contábil efetivo, desde que ela demonstre, via escrituração contábil feita de acordo com as leis comerciais, que esse lucro efetivo é maior que o lucro arbitrado.

Todavia, se houver qualquer distribuição de valor a título de lucros, superior àquele apurado contabilmente, deverá ser imputada à conta de lucros acumulados ou de

reservas de lucros de exercícios anteriores. Na distribuição incidirá o imposto de renda com base na legislação vigente nos respectivos períodos (correspondentes aos exercícios anteriores), com acréscimos legais. Entretanto, tal situação não abrange a distribuição de lucro arbitrado após o encerramento do trimestre correspondente.

Notas:

1) A parcela dos rendimentos pagos ou creditados a sócio, acionista ou titular da pessoa jurídica a título de lucros ou dividendos distribuídos, e que exceder o valor apurado com base na escrituração, será imputada aos lucros acumulados ou reservas de lucros de exercícios anteriores, ficando sujeita a incidência do imposto sobre a renda calculado segundo o disposto na legislação específica, com acréscimos legais. Inexistindo lucros acumulados ou reservas de lucros em montante suficiente, a parcela excedente será submetida à tributação nos termos do art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995 (Imposto de Renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento).

2) A isenção de que trata o art. 238 da IN RFB nº 1.700, de 2017, inclui os lucros ou dividendos pagos ou creditados a beneficiários de todas as espécies de ações previstas no art. 15 da Lei nº 6.404, de 1976, ainda que a ação seja classificada em conta de passivo ou que a remuneração seja classificada como despesa financeira na escrituração comercial.

Veja ainda: Distribuição de lucros (Lucro Presumido): Pergunta 026 do capítulo XIII.

Normativo: RIR/2018, art. 725;
IN RFB nº 1.700, de 2017, art. 238; e
ADN Cosit nº 4, de 1996.

026 A isenção do imposto de renda para os lucros distribuídos pela pessoa jurídica tributada com base no lucro arbitrado abrange os demais valores por ela pagos ou creditados ao titular, sócio ou acionista?

A isenção abrange os lucros e dividendos pagos ou creditados (distribuídos) a sócios, acionistas ou titular de empresa individual.

Ressalte-se que a isenção não alcança os valores pagos a outros títulos, como por exemplo: pró-labore, aluguéis e serviços prestados, os quais se submeterão à tributação conforme a legislação que rege a matéria. Se percebidos por pessoas físicas, serão submetidos à tributação com base na tabela progressiva; se recebidos por pessoas jurídicas, serão considerados como receita operacional, sendo passíveis ou não de tributação na fonte, conforme a hipótese.

Veja ainda: Valores não compreendidos na distribuição de lucros:

Pergunta 027 do capítulo XIII (Lucro Presumido).

Normativo: RIR/2018, art. 35, IV, "a"; e

IN RFB nº 1.700, de 2017, art. 238, caput e § 5º.

027 Quais incentivos fiscais ou deduções do imposto de renda as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro arbitrado poderão utilizar?

As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro arbitrado não podem se beneficiar da dedução de incentivos fiscais do imposto apurado. Entretanto, do imposto apurado poderá ser deduzido:

1) o imposto de renda pago ou retido na fonte sobre receitas que integraram a base de cálculo do imposto devido, desde que pago ou retido até o encerramento do correspondente período de apuração;
2) o imposto de renda pago indevidamente em períodos anteriores.

Veja ainda: Incentivos ou deduções:

Pergunta 029 do capítulo XIII (Lucro Presumido);

Pergunta 021 do capítulo XV (IRPJ - Pagamento / Lucro Real - Estimativa).

Normativo: RIR/2018, arts. 613, 669, inciso II, e 940; e

IN RFB nº 1.700, de 2017, art. 233.

028 Como poderá ser compensado o imposto pago a maior no período de apuração?

No caso em que o valor retido na fonte ou já pago pelo contribuinte for maior que o imposto a ser pago no período de apuração trimestral, a diferença a maior poderá ser compensada com o imposto relativo aos períodos de apuração subsequentes.

Notas:

O imposto de renda retido na fonte maior que o imposto de renda apurado no período trimestral é compensável como "imposto de renda negativo de períodos anteriores".

Veja ainda: Compensação de imposto retido ou pago a maior:

Pergunta 031 do capítulo XIII (Lucro Presumido); e

Pergunta 023 do capítulo XV (IRPJ - Pagamento / Lucro Real - Estimativa).

Normativo: RIR/2018, art. 613, parágrafo único; e

IN RFB nº 1.700, de 2017, art. 233.

029 A pessoa jurídica que for tributada com base no lucro arbitrado em algum período de apuração perde o direito à compensação dos prejuízos fiscais verificados em período anterior?

Não. Apesar do regime de tributação com base no lucro arbitrado não prever a hipótese de compensação de prejuízos fiscais apurados em períodos de apuração anteriores, caso a pessoa jurídica retorne ao sistema de tributação com base no lucro real poderá compensar os prejuízos fiscais, desde que mantenha o controle destes valores nos livros e documentos exigidos pela legislação fiscal.

Registre-se que não há prazo para a compensação de prejuízos fiscais.

Veja ainda: Prejuízos fiscais de exercícios anteriores:

Pergunta 032 do capítulo XIII (Lucro Presumido).

Prazo para a compensação de prejuízos fiscais:

Pergunta 013 do capítulo VII (Escrituração).

Normativo: RIR/2018, art. 579, § 1º; e

IN RFB nº 1.700, de 2017, art. 236 c/c art. 203.

030 No caso de ser constatada receita não oferecida à tributação (omissão de receita), qual o tratamento a ser dado pelo fisco às pessoas jurídicas que calcularam o imposto devido com base no lucro arbitrado?

Os valores apurados em procedimento de ofício serão tributados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período de apuração correspondente ao da omissão, devendo o montante omitido ser computado para determinação da base de cálculo do imposto de renda e do adicional, bem como da CSSL, PIS e Cofins.

Desse modo, no caso de ser apurada omissão de receita em pessoa jurídica que no período de apuração fiscalizado houver adotado a forma de tributação com base no lucro arbitrado, a autoridade fiscal deverá recompor a respectiva base de cálculo, incluindo o montante omitido.

A receita assim tributada, considerada distribuída ao titular, sócio ou acionista, não mais sofrerá tributação, seja na fonte, seja na declaração.

Na hipótese de pessoa jurídica com atividades diversificadas, em que não seja possível a identificação da atividade a que se refere a receita omitida, esta será adicionada àquela atividade que corresponder ao percentual mais elevado.

Veja ainda: Omissão de receitas:

Pergunta 033 do capítulo XIII (Lucro Presumido); e

Pergunta 029 do capítulo XV (IRPJ - Pagamento / Lucro Real - Estimativa).

Normativo: RIR/2018, art. 610; e

IN RFB nº 1.700, de 2017, art. 247.

031 É possível invalidar o arbitramento do lucro por meio da apresentação de livros e documentos que foram exigidos, mas não apresentados à época do lançamento?

Não. A tributação do lucro na sistemática do lucro arbitrado não é invalidada pela apresentação, posterior ao lançamento, de livros e documentos imprescindíveis para a apuração do crédito tributário que, após regular intimação, deixaram de ser exibidos durante o procedimento fiscal.

Normativo: Súmula Carf nº 59 (vinculante).

032 Quando não conhecida a receita bruta, pode o contribuinte escolher o parâmetro a ser utilizado para o arbitramento do lucro?

Não. Compete à autoridade fiscal o arbitramento do lucro em procedimento de ofício, podendo se utilizar de qualquer uma das alternativas de cálculo enumeradas na pergunta 19 deste capítulo.

Normativo: Súmula Carf nº 97 (vinculante).

Capítulo XV - IRPJ Pagamento

Pagamento do Imposto

001 Como e quando deve ser pago o imposto apurado pela pessoa jurídica?

1) Para as pessoas jurídicas que optarem pela apuração trimestral do imposto (lucro real, presumido ou arbitrado), o prazo de pagamento será:

   a) para pagamento em quota única até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração (períodos de apuração encerrados em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro);

   b) à opção da pessoa jurídica, o imposto devido pode ser pago em até 3 (três) quotas mensais, iguais e sucessivas, vencíveis até o último dia útil dos 3 (três) meses subsequentes ao do encerramento do período de apuração a que corresponder. As quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalentes à taxa do Sistema Especial de Liquidação e Custódia para títulos federais (Selic), acumulada mensalmente a partir do 1º (primeiro) dia do 2º (segundo) mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao de pagamento; e, no mês do pagamento, os juros serão de 1% (um por cento) sobre o valor a ser pago. Caso a primeira quota seja paga até o vencimento ela não sofrerá acréscimos.

2) Para as pessoas jurídicas que optarem pela apuração mensal da base de cálculo do imposto pela estimativa e determinação do lucro real em 31 de dezembro:

   a) o imposto devido mensalmente de janeiro a dezembro de cada ano calendário (com base na estimativa), deverá ser pago até o último dia útil do mês subsequente àquele a que se referir;

   b) o saldo do imposto apurado em 31 de dezembro do ano calendário, obtido do confronto entre o valor do imposto devido com base no lucro real anual e das estimativas pagas no decorrer do período:

      b.1) se positivo, será pago em quota única, até o último dia útil do mês de março do ano subsequente. O saldo do imposto será acrescido de juros equivalentes à taxa Selic, acumulada mensalmente, a partir de 1º de fevereiro até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de 1% (um por cento) no mês do pagamento;

      b.2) se negativo, poderá ser objeto de restituição ou de compensação nos termos do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, e será acrescido de juros equivalentes à taxa Selic para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do mês subsequente ao do encerramento do período de

apuração até o mês anterior ao da restituição ou da compensação e de 1% (um por cento) relativamente ao mês em que for efetuada.

Veja ainda: Apuração da base de cálculo:

Pergunta 014 do capítulo XIII (Lucro Presumido);

Pergunta 012 e 017 deste capítulo (Lucro Real-Estimativa);

Pergunta 011 do capítulo XIV (Lucro Arbitrado, receita conhecida); e

Pergunta 019 do capítulo XIV (Lucro Arbitrado, receita não conhecida).

Normativo: Lei nº 9.430, de 1996, arts. 5º, 6º, e 74;

RIR/2018, arts. 919, 921 e 922;

IN RFB nº 1.700, de 2017, arts. 55 e 56;

IN RFB nº 2.055, de 2021, art. 149, V; e

AD SRF nº 3, de 2000;

002 Existe um valor mínimo estabelecido com relação ao pagamento do imposto em quotas?

Sim. Nenhuma quota poderá ser inferior a R$ 1.000,00 (um mil reais), e o imposto de valor inferior a R$ 2.000,00 (dois mil reais) deverá ser pago em quota única, até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração.

Normativo: Lei nº 9.430, de 1996, art. 5º, § 2º; e

RIR/2018, arts. 919, § 2º; e

IN RFB nº 1.700, de 2017, arts. 55, §2º

003 Quais os códigos a serem utilizados no preenchimento do DARF, quando do pagamento do imposto sobre a renda?

Os códigos a serem utilizados no DARF para pagamento das quotas e do imposto devido mensalmente (estimativa) são os seguintes:

a) Lucro real:

Pessoas jurídicas não financeiras obrigadas ao Lucro Real

Período de apuração	**Código**
estimativa de lucro mensal	**2362**
apuração trimestral	**0220**
ajuste anual	**2430**

Instituições financeiras

Período de apuração	**Código**
estimativa de lucro mensal	**2319**
apuração trimestral	**1599**
ajuste anual	**2390**

Pessoas jurídicas optantes pelo Lucro Real

Período de apuração	**Código**
estimativa de lucro mensal	**5993**
apuração trimestral	**3373**
ajuste anual	**2456**

b) Lucro presumido: 2089

c) Lucro arbitrado: 5625

Fonte: https://siefreceitas.receita.economia.gov.br/codigos-de-receita-de-tributos-e contribuicoes-darf-e-dje

004 Para efeito de compensação, o valor do imposto que for retido na fonte, bem assim o que for apurado com base na estimativa de lucro mensal, poderá ser corrigido monetariamente?

Não. O valor do imposto retido na fonte ou aquele pago mensalmente com base na Receita Bruta mais acréscimos ou com Balanço de Suspensão ou Redução, a ser compensado com o apurado no encerramento do período de apuração ou com o saldo apurado em 31 de dezembro (no caso da estimativa de lucro mensal), não será corrigido monetariamente.

Veja ainda: Compensação de imposto retido ou pago a maior:

Pergunta 031 do capítulo XIII (Lucro Presumido);

Pergunta 028 do capítulo XIV (Lucro Arbitrado); e

Pergunta 024 deste capítulo (Lucro Real-Estimativa).

Normativo: Lei nº 9.249, de 1995, arts. 1º e 4º; e

Lei nº 9.430, de 1996, art. 75.

005 Existe valor mínimo de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) cujo pagamento é dispensado?

Não há uma dispensa de pagamento de IRPJ e sim uma prorrogação do momento de seu pagamento conforme o procedimento previsto no art. 68, da Lei nº 9.430, de 1996.

Esse dispositivo veda a utilização de Documento de Arrecadação de Receitas Federais (Darf) para o pagamento de tributos e contribuições de valor inferior a R$ 10,00 (dez reais).

No entanto, o § 1º desse artigo, determina que o tributo arrecadado sob um determinado código de receita que, no período de apuração, resultar inferior a R$ 10,00 (dez reais), seja adicionado ao tributo de mesmo código, correspondente aos períodos subsequentes, até que o total seja igual ou superior a R$ 10,00 (dez reais), quando, então, será pago ou recolhido no prazo estabelecido na legislação para este último período de apuração.

O Poder Executivo poderá elevar para até R$ 100,00 (cem reais) o limite e valor de que tratam o art. 68 desta Lei, inclusive de forma diferenciada por tributo, regime de

tributação ou de incidência, relativos à utilização do Documento de Arrecadação de Receitas Federais, podendo reduzir ou restabelecer os limites e valores que vier a fixar.

Normativo: Lei nº 9.430, de 1996, arts. 68, §1º, e 68-A;
RIR/2018, arts. 938, §§ 4º, 5º e 6º.

006 Quando deve ser pago o imposto apurado nos casos de incorporação, fusão, cisão, encerramento de atividade ou de extinção da pessoa jurídica pelo encerramento da liquidação?

O imposto devido deve ser pago em **quota única** até o último dia útil do mês subsequente ao do evento.

Normativo: Lei nº 9.430, de 1996, art. 5º, § 4º; e
RIR/2018, art. 924.

007 Em que hipóteses ocorre o vencimento antecipado do prazo para pagamento do imposto?

No caso de falência consideram-se vencidos todos os prazos para pagamento do imposto, e deve providenciada a imediata cobrança judicial da dívida.

No caso de extinção da pessoa jurídica, sem sucessor, serão considerados vencidos todos os prazos para pagamento.

Ressalvados os casos especiais previstos em lei, quando a importância do tributo for exigível parceladamente, vencida uma prestação e não paga até o vencimento da seguinte, considerar-se-á vencida a dívida global.

Normativo: Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 94;
Lei nº 11.101, de 2005, art. 77;
RIR/2018, arts. 928 e 929; e
Lei nº 4.357, de 1964, art. 10.

Pagamento Mensal (Com Base em Estimativa de Lucro)

008 Quais pessoas jurídicas poderão optar pelo pagamento do Imposto sobre a Renda calculado com base em estimativa de lucro mensal?

Poderão optar pelo pagamento mensal do imposto, calculado com base nas regras de estimativa de lucro mensal, as pessoas jurídicas sujeitas ao regime de tributação com base no lucro real anual, a ser apurado em 31 de dezembro.

Notas:

A regra geral, estabelecida pela legislação fiscal, é a apuração trimestral dos resultados da pessoa jurídica.

Veja ainda: Exercício da opção por regime de apuração do IRPJ:

Perguntas 002, 006 e 007 do capítulo XIII (Lucro Presumido); e

Pergunta 003, Item 2 e Pergunta 004 do capítulo XIV (Lucro Arbitrado).

Normativo: Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º e 2º; e

RIR/2018, arts. 219.

009 Em que momento a pessoa jurídica deve fazer a opção pelo pagamento do imposto apurado com base na estimativa de lucro mensal?

A opção por esse tipo de pagamento deve ser manifestada com o pagamento do imposto de renda correspondente ao mês de janeiro ou de início de atividade.

Veja ainda: Momento da opção pelo regime de apuração do IRPJ:

Pergunta 007 do capítulo XIII (Lucro Presumido); e

Pergunta 004 do capítulo XIV (Lucro Arbitrado).

Normativo: Lei nº 9.430, de 1996, art. 3º, parágrafo único; e

RIR/2018, art. 219, parágrafo único.

010 Poderá haver mudança da opção para o contribuinte que já efetuou pagamento do imposto apurado com base na estimativa de lucro mensal?

Não. A opção pelo pagamento do imposto apurado com base na estimativa de lucro mensal, efetuada com o pagamento do imposto correspondente ao mês de janeiro ou de início de atividade, é irretratável para todo o ano-calendário.

Veja ainda: Mudança de regime de apuração do IRPJ:

Perguntas 008 e 010 do capítulo XIII (Lucro Presumido);

Perguntas 005 e 006 do capítulo XIV (Lucro Arbitrado).

Normativo: Lei nº 9.430, de 1996, art. 3º; e

RIR/2018, art. 229.

011 No caso de a pessoa jurídica optar pelo pagamento do imposto apurado com base na estimativa de lucro mensal, em que momento deve apurar o lucro real?

O lucro real deve ser apurado em 31 de dezembro de cada ano, e deve abranger o resultado de todo o ano-calendário.

No caso de pessoas jurídicas submetidas aos seguintes eventos, o momento da apuração do lucro real será a data do evento:

a) incorporação, fusão ou cisão;

b) extinção da pessoa jurídica, pelo encerramento da liquidação.

Normativo:	Lei nº 9.430, de 1996, art. 1°, §§ 1° e 2°, c/c art. 2º, § 3º; e RIR/2018, art. 217 c/c art. 218.

012 Como se obtém a base de cálculo para o pagamento do imposto apurado com base na estimativa de lucro mensal (calculada com base na Receita bruta mais acréscimos)?

A base para o cálculo do pagamento do imposto sobre a estimativa de lucro mensal será o montante determinado pela soma das seguintes parcelas:

1) do valor resultante da aplicação dos percentuais fixados na lei, variáveis conforme o tipo de atividade explorada, sobre a receita bruta auferida mensalmente;

2) dos ganhos de capital, das demais receitas e dos resultados positivos decorrentes de receitas não compreendidas na atividade, inclusive:

a) os ganhos de capital auferidos na alienação de participações societárias permanentes em sociedades coligadas e controladas e de participações societárias que permaneceram no ativo da pessoa jurídica até o término do ano-calendário seguinte ao de suas aquisições;
b) os ganhos auferidos em operações de cobertura (hedge) realizadas em bolsas de valores, de mercadorias e de futuros ou no mercado de balcão organizado;
c) a receita de locação de imóvel, quando não for este o objeto social da pessoa jurídica, deduzida dos encargos necessários à sua percepção;
d) os juros equivalentes à taxa referencial do Selic para títulos federais relativos a impostos e contribuições a serem restituídos ou compensados;
e) os rendimentos auferidos nas operações de mútuo realizadas entre pessoas jurídicas ou entre pessoa jurídica e pessoa física;
f) os ganhos de capital auferidos na devolução de capital em bens e direitos;
g) a diferença entre o valor em dinheiro ou o valor dos bens e direitos recebidos de instituição isenta, a título de devolução de patrimônio, e o valor em dinheiro ou o valor dos bens e direitos entregues para a formação do referido patrimônio;
h) as receitas financeiras decorrentes das variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função de índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal ou contratual; e
i) variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio, serão consideradas, para efeito de determinação da base

de cálculo do imposto sobre a renda e da determinação do lucro da exploração, quando da liquidação da correspondente operação;

Notas:

1) Integram, também, a base de cálculo do imposto calculado por estimativa de lucro mensal os rendimentos e ganhos líquidos produzidos por aplicações financeiras de renda fixa e de renda variável quando não houverem sido submetidos à incidência na fonte ou ao recolhimento mensal previstos nas regras específicas de tributação a que estão sujeitos.

2) Cabe destacar, entretanto, que os rendimentos de ganhos líquidos produzidos por aplicações financeiras de renda fixa e de renda variável integram a base de cálculo da CSLL calculada por estimativa.

3) À opção da pessoa jurídica, as variações monetárias a que se refere o item "i" acima poderão ser consideradas na determinação da base de cálculo pelo regime de competência, devendo tal a opção ser aplicado a todo o ano-calendário.

4) A base de cálculo para pagamento do imposto apurado com base na estimativa de lucro mensal corresponderá ao respectivo percentual correspondente à atividade aplicável sobre a receita bruta definida pelo art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, auferida no período, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos.

Veja ainda: Base de cálculo:

Pergunta 014 do capítulo XIII (Lucro Presumido); e

Pergunta 011 do capítulo XIV (Lucro Arbitrado, receita conhecida).

Normativo:	Lei nº 8.981, de 1995, art. 57, § 1º; Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, caput; Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º; Lei nº 9.532, de 1997, art. 17, § 3º e 81, II; MP nº 2.158-35, de 2001, art. 30; RIR/2018, arts. 220 e 222; e IN RFB nº 1.700, de 2017, art. 39.

013 Quais os percentuais a serem aplicados sobre a receita bruta, para fins de determinação da base de cálculo estimada do IRPJ?

Os percentuais a serem aplicados sobre a receita bruta, para fins de determinação da base de cálculo estimada, são os abaixo discriminados:

Atividades	Percentuais
Atividades em geral.	8%
Revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural.	1,6%
Prestação de serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, fisioterapia e terapia ocupacional, fonoaudiologia, patologia clínica, imagenologia, radiologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, exames por métodos gráficos, procedimentos endoscópicos, radioterapia, quimioterapia, diálise e oxigenoterapia hiperbárica, desde que a prestadora desses serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária (Anvisa).	8%
Prestação de serviços de transporte de carga.	8%
Atividades imobiliárias relativas a desmembramento ou loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda e a venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda.	8%
Atividade de construção por empreitada com emprego de todos os materiais indispensáveis à sua execução, sendo tais materiais incorporados à obra.	8%
Prestação de serviços de transporte, exceto o de cargas.	16%
Atividades desenvolvidas por bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, agências de fomento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta.	16%
Prestação de serviços relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada.	32%
Administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza.	32%
Construção por administração ou por empreitada unicamente de mão de obra ou com emprego parcial de materiais.	32%

Construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento de infraestrutura, no caso de contratos de concessão de serviços públicos, independentemente do emprego parcial ou total de materiais.	32%
Coleta e transporte de resíduos até aterros sanitários ou local de descarte.	32%
Prestação de serviços de suprimento de água tratada e os serviços de coleta e tratamento de esgotos deles decorrentes, cobrados diretamente dos usuários dos serviços pelas concessionárias ou subconcessionárias de serviços públicos.	32%
Prestação de qualquer outra espécie de serviço não mencionada acima.	32%

Notas:

1) As pessoas jurídicas exclusivamente prestadoras de serviços em geral, mencionados nas alíneas “b”, “c”, “d”, “f”, “g” e “j” do inciso IV do § 1º do art. 33 IN RFB nº 1.700, de 2017, cuja receita bruta anual seja até R$ 120.000,00 (cento e vinte mil reais), poderão utilizar, na determinação da parcela da base de cálculo do imposto sobre a renda de que trata o § 1º deste mesmo artigo, o percentual de 16% (dezesseis por cento) (IN RFB nº 1.700, de 2017, art. 33, § 7º).

2) A pessoa jurídica que houver utilizado o percentual reduzido mencionado na Nota 1, cuja receita bruta acumulada até determinado mês do ano-calendário exceder o limite de R$ 120.000,00 (cento e vinte mil) ficará sujeita ao pagamento da diferença do imposto postergado, apurada em relação a cada mês transcorrido, até o último dia útil do mês subsequente àquele em que ocorreu o excesso, sem acréscimos (IN RFB nº 1.700, de 2017, art. 33, §§ 8º, 9º e 10).

Veja ainda: Percentuais aplicáveis à receita, para obtenção da base de cálculo:

Pergunta 015 do capítulo XIII (Lucro Presumido); e

Pergunta 012 do capítulo XIV (Lucro Arbitrado, receita conhecida).

Percentuais aplicáveis sobre outros valores, para obtenção da base de cálculo:

Pergunta 019 do capítulo XIV (Lucro Arbitrado, receita não conhecida).

Normativo: Lei nº 9.249, de 1995, art. 15;

RIR/2018, art. 220; e

IN RFB nº 1.700, de 2017, art. 33, §§ 7º, 8º, 9º e 10.

014 Qual o percentual a ser utilizado para o cálculo do imposto apurado com base na estimativa de lucro mensal quando a pessoa jurídica explorar atividades sujeitas a percentuais diferentes?

No caso de atividades diversificadas, será aplicado o percentual correspondente a cada atividade. Neste caso a receita bruta da empresa deverá ser apurada separadamente.

Veja ainda: Atividades da pessoa jurídica sujeitas a percentuais diversos:

Pergunta 016 do capítulo XIII (Lucro Presumido); e

Pergunta 014 do capítulo XIV (Lucro Arbitrado, receita conhecida).

Normativo: Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, 2º;

RIR/2018, art. 220, § 3º; e

IN RFB nº 1.700, de 2017, art. 38.

015 Qual o conceito de receita bruta para fins de determinação do imposto apurado com base na estimativa de lucro mensal?

Considera-se receita bruta auferida na atividade:

1. O produto da venda de bens nas operações de conta própria;
2. O preço da prestação de serviços em geral;
3. O resultado auferido nas operações de conta alheia e;
4. As receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos itens 1 a 3.

A receita líquida será a receita bruta diminuída de:

1. Devoluções e vendas canceladas;
2. Descontos concedidos incondicionalmente;
3. Tributos sobre ela incidentes e;
4. Valores decorrentes do ajuste a valor presentes, de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 1976, das operações vinculadas à receita bruta.

Na receita bruta não se incluem os tributos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante pelo vendedor de bens ou pelo prestador dos serviços na condição de mero depositário.

Na receita bruta incluem-se os tributos sobre ela incidentes e os valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do art. 183 da Lei nº 6.404, de 1976, das operações previstas no caput, do art. 12, do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, observado o disposto no § 4º do mesmo artigo.

Notas:

A base de cálculo para o pagamento do imposto pela estimativa de lucro mensal corresponderá ao respectivo percentual correspondente à atividade aplicável sobre a receita bruta definida pelo art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, com a redação dada pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, auferida no período, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos e acrescida dos ganhos de capital, das demais receitas e dos resultados positivos decorrentes de receitas não compreendidas na atividade.

Veja ainda: Conceito de receita bruta:

Pergunta 003 do capítulo XIII (Lucro Presumido, aferição do limite para adesão);

Pergunta 004 do capítulo XIII (Lucro Presumido, base de cálculo);

Pergunta 017 do capítulo XIV (Lucro Arbitrado, base de cálculo).

Normativo: Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12.

016 O que se considera ganho de capital para fins de determinação do imposto apurado com base na estimativa de lucro mensal?

Nas alienações do ativo imobilizado, investimento, intangível e de aplicações em ouro não tributadas como renda variável, o ganho de capital corresponde à diferença positiva verificada entre o valor da alienação e o respectivo custo contábil.

O custo de bens e direitos adquiridos até 31 de dezembro de 1995, pode ser atualizado monetariamente até essa data, com base na UFIR de 1º de janeiro de 1996 (R$ 0,8287). Após essa data não pode ser aplicada qualquer atualização monetária.

Notas:

1) Para efeitos de apuração do ganho de capital considera-se valor contábil:

a) no caso de investimentos do ativo não circulante em:

a.1) participações societárias avaliadas pelo custo de aquisição, o valor de aquisição;

a.2) participações societárias avaliadas pelo valor de patrimônio líquido, a soma algébrica dos seguintes valores, atendido o disposto no art. 178 da IN RFB nº 1.700, de 2017:

a.2.1. valor de patrimônio líquido pelo qual o investimento estiver registrado;

a.2.2. os valores de que tratam os incisos II e III do caput do art. 178, ainda que tenham sido realizados na escrituração societária do contribuinte;

b) no caso de aplicações em ouro, não considerado ativo financeiro, o valor de aquisição; e

c) no caso dos demais bens e direitos do ativo não circulante imobilizado, investimentos ou intangível, o custo de aquisição, diminuído dos encargos de depreciação, amortização ou exaustão acumulada e das perdas estimadas no valor de ativos.

2) A não comprovação dos custos pela empresa implica a adição integral da receita à base de cálculo.

3) A perda apurada na alienação de bem ou direito não deve ser computada na determinação da estimativa de lucro mensal calculada com base na Receita Bruta mais Acréscimos, sendo considerada, no entanto, como resultado não operacional na determinação do lucro real em 31 de dezembro.

Normativo: Lei nº 8.981, de 1995, art. 32, § 2º;

Lei nº 9.430, de 1996, art. 75;

RIR/2018, art. 222, § 2º; e

IN RFB nº 1.700, de 2017, art. 39, §§ 10º a 14º.

Veja ainda: Ganhos de capital para efeitos de tributação:

Perguntas 021 e 022 do capítulo XIII (Lucro Presumido); e

Pergunta 018 do capítulo XIV (Lucro Arbitrado).

017 Quais os valores que não integram a base de cálculo determinada com base na Receita Bruta e Acréscimos?

a) as receitas provenientes de atividade incentivada, na proporção do benefício de isenção ou redução do tributo a que a pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro real ou resultado ajustado fizer jus;
b) as recuperações de créditos que não representem ingressos de novas receitas;
c) a reversão de saldo de provisões, exceto as mencionadas nos incisos I a IV do art. 70 da IN RFB nº 1.700, de 2017;
d) os lucros e dividendos decorrentes de participações societárias não avaliadas pelo método da equivalência patrimonial, em empresas domiciliadas no Brasil;
e) os lucros, rendimentos e ganhos de capital decorrentes de participações societárias em empresas domiciliadas no exterior;
f) as parcelas referentes aos ajustes de preços de transferência;
g) a contrapartida do ajuste por aumento do valor de investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial;
h) o ganho proveniente de compra vantajosa de que trata o § 9º do art. 178 da IN RFB nº 1.700, de 2017, que integrará as bases de cálculo estimadas no mês em que houver a alienação ou baixa do investimento;
i) as receitas de subvenções para investimento de que trata o art. 198 da IN RFB nº 1.700, de 2017, e as receitas relativas a prêmios na emissão de debêntures de que trata o art. 199 dessa mesma IN, desde que os registros nas respectivas reservas de lucros sejam efetuados até 31 de dezembro do ano em curso, salvo nos casos de apuração de prejuízo previstos no § 3º do art. 198 e no § 3º do art. 199, ambos da referida IN;
j) os rendimentos e ganhos líquidos produzidos por aplicação financeira de renda fixa e de renda variável, exceto nos casos de instituições financeiras;
k) os juros sobre o capital próprio auferidos; e
l) tributos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante pelo vendedor dos bens ou pelo prestador dos serviços na condição de mero depositário (exemplo: IPI).

Notas:

Os rendimentos e ganhos a que se refere o item "j" desta resposta devem ser considerados na

determinação da base de cálculo estimada do Imposto sobre a Renda mensal quando não houverem sido submetidos à incidência na fonte ou ao recolhimento mensal previstos nas regras específicas de tributação a que estão sujeitos.

Veja ainda: Conceito de Receita Bruta para fins determinação da base de cálculo estimada:

Pergunta 015 deste capítulo.

Normativo: Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 4º;

Lei nº 8.981, de 1995, arts. 65 a 75;

Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, § 3º;

RIR/2018, art. 220, § 6º; e

IN RFB nº 1.700, de 2017, art. 26, § 2º, art. 36, parágrafo único, e art. 40.

018 Qual a alíquota do imposto e do adicional a que estão sujeitas as pessoas jurídicas que optarem pelo pagamento do imposto apurado com base na estimativa de lucro mensal?

A alíquota do imposto de renda que incidirá sobre a base de cálculo é de 15% (quinze por cento).

O adicional do imposto de renda devido pelas pessoas jurídicas que optarem pelo pagamento do imposto apurado com base na estimativa de lucro mensal deve ser calculado mediante aplicação do percentual de 10% (dez por cento) sobre a parcela da base de cálculo que exceder ao valor de R$ 20.000,00 (vinte mil reais) em cada período-base mensal.

O valor do adicional deve ser pago integralmente, porque não são admitidas quaisquer deduções.

Veja ainda: Alíquota aplicável e adicional:

Perguntas 028 e 029 do capítulo VI (Lucro Real);

Pergunta 023 do capítulo XIII (Lucro Presumido); e

Pergunta 022 do capítulo XIV (Lucro Arbitrado).

Normativo: Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º, §§ 1º e §2º;

RIR/2018, art. 225; e

IN RFB nº 1.700, de 2017, art. 42.

019 Qual o prazo de pagamento do imposto apurado com base na estimativa de lucro mensal?

O imposto apurado, juntamente com o adicional (se for o caso), deve ser pago até o último dia útil do mês subsequente ao da apuração.

Veja ainda: Prazo para pagamento do imposto:

Pergunta 001 deste capítulo.

Normativo: Lei nº 9.430, art. 6º, caput;

RIR/2018, art. 921; e

IN RFB nº 1.700, de 2017, art. 56.

020 Do imposto devido em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, poderá ser deduzido algum incentivo fiscal?

Sim. Poderão ser deduzidos do imposto devido, apurado mensalmente com base na receita bruta e acréscimos, os valores dos seguintes incentivos fiscais, observados seus limites e prazos:

a) despesas de custeio do Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT);

b) doações aos fundos dos direitos da criança e do adolescente;
c) doações aos fundos nacional, estaduais ou municipais do idoso;
d) doações e patrocínios a título de apoio a ações de prevenção e de combate ao câncer no âmbito do Programa Nacional de Apoio à Atenção Oncológica (Pronon);
e) doações e patrocínios realizados a título de apoio a atividades culturais ou artísticas;
f) valores investidos na aquisição de quotas de Fundos de Financiamento da Indústria Cinematográfica Nacional (Funcines);
g) valores investidos na aquisição (realizada no mercado de capitais) de quotas representativas dos direitos de comercialização de obras audiovisuais brasileiras de produção independente;
h) doações e patrocínios realizados a título de apoio a atividades desportivas e paradesportivas;
i) remuneração da empregada ou do empregado paga no período de prorrogação da licença-maternidade ou da licença-paternidade.

Notas:

Os Programas de Desenvolvimento Tecnológico Industrial - PDTI e Programas de Desenvolvimento Tecnológico Agropecuário - PDTA e os projetos aprovados até 31 de dezembro de 2005 ficaram regidos pela legislação em vigor na data da publicação da Medida Provisória nº 252, de 15 de junho de 2005, autorizada a migração para o regime previsto na Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, conforme regulamentado no Decreto nº 5.798, de 2006.

Atenção:

Do imposto devido, apurado com base em balanço de suspensão ou redução, além dos incentivos mencionados acima, também poderão ser deduzidos os incentivos fiscais relativos a Desenvolvimento Tecnológico Industrial/Agropecuário, aprovados até 31 de dezembro de 2005.

Veja ainda: Incentivos fiscais:

Pergunta 029 do capítulo XIII (Lucro Presumido);

Pergunta 027 do capítulo XIV (Lucro Arbitrado);

Pergunta 022 deste capítulo (Lucro Real-Estimativa).

Normativo: Lei nº 6.321, de 1976, art. 1º, § 1º;

Decreto-lei nº 1.564, de 1977;

Lei nº 8.313, de 1991, art. 18;

Lei nº 8.981, de 1995, art. 34;

Lei nº 8.661, de 1993, art. 4º, I;

Lei nº 8.685, de 1993, art. 1º;

Medida Provisória nº 2.228-1, de 2001, arts. 44 e 45;

Lei nº 11.196, de 2005, art. 25;

Lei nº 11.438, de 2006, art. 1º;

Lei nº 11.770, de 2008, art. 5º;

Lei nº 12.213, de 2010, art. 3º;

IN RFB nº 1.700, de 2017, art. 43; e

RIR/2018, art. 226;

021 Na determinação da base de cálculo estimada qual o tratamento aplicável às receitas provenientes de atividades incentivadas (isenção ou redução)?

A pessoa jurídica que gozar de incentivos fiscais calculados com base no lucro da exploração poderá excluir da receita bruta total, para fins de determinação da base de cálculo estimada, o valor da receita bruta proveniente da atividade incentivada, na proporção do benefício de isenção ou redução a que tiver direito.

O valor efetivo do benefício de isenção ou redução calculado com base no lucro da exploração será determinado em 31 de dezembro de cada ano.

Notas:

Até 31 de dezembro de 2023, para fins de determinação da base de cálculo mensal estimada, as pessoas jurídicas que fizerem jus aos benefícios especificados abaixo podem excluir da receita bruta total o valor da receita proveniente da atividade incentivada nas seguintes proporções:

a) 75% (setenta e cinco por cento) referente ao benefício fiscal de redução previsto no art. 1º da Medida Provisória (MP) nº 2.199-14, de 1999;

b) 30% (trinta por cento) referente ao benefício fiscal de redução previsto no art. 3º da MP nº 2.199-14, de 1999.

Veja ainda: Incentivos fiscais:

Pergunta 029 do capítulo XIII (Lucro Presumido);

Pergunta 027 do capítulo XIV (Lucro Arbitrado);

Pergunta 021 deste capítulo (Lucro Real-Estimativa).

Normativo: Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, § 3º;

Medida Provisória nº 2.199-14, de 1999, arts. 1º e 3º;

Lei nº 13.799, de 2019, art. 1º;

RIR/2018, art. 220, § 6º;

Decreto nº 9.682, de 2019; e

IN RFB nº 1.700, de 2017, art. 40, I.

022 A pessoa jurídica que opta pelo pagamento do imposto apurado com base na estimativa de lucro mensal poderá ser tributada no curso do mesmo ano-calendário com base no lucro arbitrado?

Sim. Na ocorrência de qualquer das hipóteses de arbitramento, previstas na legislação tributária, a pessoa jurídica poderá, desde que conhecida a receita bruta, determinar o lucro tributável segundo as regras relativas ao regime de tributação com base no lucro arbitrado.

Veja ainda:	Opção irretratável pelo pagamento no regime de estimativa: Pergunta 010 deste capítulo.

Normativo:	Lei nº 8.981, de 1995, art. 47, §§1° e 2º; Lei nº 9.249, de 1995, art. 16; Lei nº 9.430, de 1996, art. 27, caput, inciso I; IN RFB nº 1.700, de 2017, arts. 226 e 227; RIR/2018, arts. 603 a 605;

023 Como a pessoa jurídica que apura o Imposto sobre a Renda com base na estimativa de lucro mensal pode compensar o imposto pago indevidamente ou a maior em relação ao apurado com base na estimativa de lucro no respectivo mês?

Os valores do IRPJ e da CSLL pagos e que excederem os apurados com base na estimativa de lucro no respectivo mês **somente** podem ser utilizados no final do período de apuração em que houve o pagamento indevido ou maior que o devido para:

a) dedução do IRPJ ou da CSLL;

b) ou compor o saldo negativo de IRPJ ou de CSLL.

No caso de pagamento calculado com base na estimativa de lucro mensal, o final do período de apuração é, em regra, 31 de dezembro. Excepcionalmente, no caso de pessoas jurídicas submetidas aos seguintes eventos, o final do período de apuração será a data do evento:

a) incorporação, fusão ou cisão;

b) extinção da pessoa jurídica, pelo encerramento da liquidação.

Veja ainda: Compensação de imposto retido ou pago a maior:

Pergunta 031 do capítulo XIII (Lucro Presumido); e

Pergunta 028 do capítulo XIV (Lucro Arbitrado).

Normativo: IN RFB nº 2.055, de 2021, art. 19.

024 Como a pessoa jurídica que apura o IRPJ com base na estimativa de lucro mensal pode compensar o Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF), retido indevidamente ou a maior que o devido?

Os valores do IRRF e da CSLL retidos na fonte e que excederem os apurados com base na estimativa de lucro no respectivo mês **somente** podem ser utilizados no final do período de apuração em que houve a retenção para:

a) dedução do IRPJ ou da CSLL;

b) ou compor o saldo negativo de IRPJ ou de CSLL.

No caso de pagamento calculado com base na estimativa de lucro mensal, o final do período de apuração é, em regra, 31 de dezembro. Excepcionalmente, no caso de pessoas jurídicas submetidas aos seguintes eventos, o final do período de apuração será a data do evento:

a) incorporação, fusão ou cisão;

b) extinção da pessoa jurídica, pelo encerramento da liquidação.

Veja ainda: Compensação de imposto retido ou pago a maior:

Pergunta 031 do capítulo XIII (Lucro Presumido); e

Pergunta 028 do capítulo XIV (Lucro Arbitrado).

Normativo: IN RFB nº 2.055, de 2021, art. 19.

025 Como deve ser feita a contabilização dos valores pagos com base na estimativa de lucro mensal no curso do ano-calendário?

Os valores pagos com base na estimativa de lucro mensal (tanto o IR como a CSLL), que são compensados com o imposto de renda apurado com base no lucro real em 31 de dezembro (e com a CSLL), devem ser contabilizados, durante o curso do ano-calendário, em conta do ativo circulante representativa do valor antecipado (por exemplo na subconta antecipações de imposto de renda).

Normativo: Lei nº 6.404, de 1976, art. 178, § 1º, I, e art. 179, I.

026 Qual o procedimento a ser adotado pela pessoa jurídica que queira suspender ou reduzir em algum período de apuração mensal o pagamento do imposto apurado pela estimativa de lucro mensal?

Nessa hipótese a pessoa jurídica deve, obrigatoriamente, levantar balanços ou balancetes de suspensão ou redução, os quais devem ser transcritos no Livro Diário com o fim de demonstrar que o valor já pago no curso do ano-calendário excede o valor do imposto, inclusive o adicional, calculado com base no lucro real do mesmo período.

Os balanços ou balancetes devem abranger os resultados apurados no ano-calendário, compreendendo todo o período entre o mês de janeiro (ou do início de atividade) e o mês em que se deseja suspender ou reduzir o valor a ser pago, determinado sobre base de cálculo estimada. Tais balanços ou balancetes somente se destinam a este fim. Cabe salientar, ainda, que a cada suspensão ou redução deve ser levantado novo balanço ou balancete abrangendo esse novo período.

Normativo: Lei nº 8.981, de 1995, art. 35;
Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º;
RIR/2018, art. 227; e
IN RFB nº 1.700, de 2017, arts. 47 a 50.

027 Qual a penalidade aplicável à pessoa jurídica que deixou de pagar, ou fez com insuficiência, o valor do imposto apurado com base na estimativa de lucro mensal?

Se a autoridade fiscal constatar, durante o ano-calendário em curso, que a pessoa jurídica não pagou ou pagou a menor o imposto apurado com base na estimativa de lucro mensal a autoridade fiscal realizará lançamento de ofício restrito à multa isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre os valores não pagos.

Já se a autoridade fiscal constatar, após o término do ano-calendário em curso, que a pessoa jurídica não pagou ou pagou a menor o imposto apurado com base na estimativa de lucro mensal, a autoridade fiscal realizará lançamento de ofício que abrangerá:

a) multa isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre os valores não pagos, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal;

b) o imposto devido com base no lucro real apurado em 31 de dezembro, caso não tiver sido ainda pago, acrescido de multa de ofício e de juros de mora contados do vencimento da quota única do tributo.

Normativo: Lei nº 9.430, de 1996, art. 44, II, “b”;
RIR/2018, art. 998, II, "b"; e
IN RFB nº 1.700, de 2017, arts. 52 e 53.

028 A pessoa jurídica que apura, mediante o levantamento de balanço, prejuízo fiscal em 31 de dezembro, ainda assim estará obrigada ao pagamento do Imposto sobre Renda apurado com base na estimativa de lucro relativamente ao mês de dezembro?

No caso do levantamento do balanço até a data prevista para o pagamento do imposto apurado com base na estimativa de lucro mensal, esse balanço poderá servir para suspender o pagamento do imposto calculado com base na estimativa de lucro mensal.

Se, ao contrário, este balanço não estiver levantado até a data prevista para o pagamento do imposto apurado com base na estimativa de lucro mensal, cabe o pagamento da antecipação.

Normativo: Lei nº 8.981, de 1995, art. 35;
Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º;
RIR/2018, art. 227; e

IN RFB nº 1.700, de 2017, arts. 47 a 50.

029 Como deverá proceder a autoridade fiscal na hipótese de ser verificada omissão de receita ou dedução indevida da base de cálculo, no curso do ano-calendário de ocorrência do fato gerador, relativamente às pessoas jurídicas que tenham optado por pagamentos do Imposto sobre Renda calculados com base na estimativa de lucro mensal?

Em qualquer caso será observada a forma de tributação adotada pela pessoa jurídica.

A autoridade fiscal deverá apurar a base de cálculo estimada, relativa ao mês em que se verificou a omissão de receita ou a dedução indevida da base de cálculo, e exigir o respectivo imposto acrescido de multa de ofício e juros de mora.

Veja ainda: Omissão de receitas:

Pergunta 033 do capítulo XIII (Lucro Presumido); e

Pergunta 030 do capítulo XIV (Lucro Arbitrado).

Normativo: Lei nº 9.249, de 1995, art. 24;

RIR/2018, art. 300; e

IN RFB nº 1.700, de 2017, art. 247.

Capítulo XVI - CSLL

001 Quais são as pessoas jurídicas contribuintes da CSLL?

Todas as pessoas jurídicas domiciliadas no País e as que lhes são equiparadas pela legislação do imposto sobre a renda.

Notas:

1) Estão sujeitas à CSLL as entidades sem fins lucrativos de que trata o inciso I do art. 12 do Decreto nº 3.048, de 1999, que não se enquadrem na imunidade ou isenção da Lei nº 9.532, de 1997;

2) São contribuintes da CSLL as associações de poupança e empréstimo, embora estejam isentas do imposto sobre a renda;

3) Sujeitam-se ao pagamento da CSLL devida pelas pessoas jurídicas de direito privado e ao cumprimento de todas as obrigações acessórias por elas devidas os fundos de investimento imobiliário, de que trata a Lei nº 8.668, de 1993, 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 1999, art. 2º);

4) São isentas da CSLL as entidades fechadas de previdência complementar (Lei nº 10.426, de 2002, art. 5º);

5) A CSLL não incide sobre os resultados apurados pela entidade binacional Itaipu;

6) A partir de 1º de janeiro de 2005, as sociedades cooperativas que obedecerem ao disposto na legislação específica, relativamente aos atos cooperativos, ficam isentas da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL (arts 39 e 48 da Lei nº 10.865, de 2004);

7) A isenção de que trata o art. 39 da Lei nº 10.865, de 2004, não se aplica às sociedades cooperativas de consumo de que trata o art. 69 da Lei nº 9.532, de 10

de dezembro de 1997 (parágrafo único do art. 39 da Lei nº 10.865, de 2004).

Veja ainda: Contribuintes do IRPJ:
Pergunta 002 do Capítulo VI.

Normativo: Lei nº 7.689, de 1988, art. 4º.

002 Quais são as normas legais aplicáveis à CSLL?

Aplicam-se à CSLL as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e, no que couberem, as referentes à administração, ao lançamento, à consulta, à cobrança, às penalidades, às garantias e ao processo administrativo, observadas, quanto à base de cálculo e as alíquotas, as normas específicas previstas na legislação da referida contribuição, em especial:

- Decreto-Lei nº 2.341, de 1987, arts. 32 e 33;
- Lei nº 7.689, de 1988;
- Lei nº 8.003, de 1990, art. 3º;
- Lei nº 8.034, de 1990, art. 2º;
- Lei nº 8.981, de 1995;
- Lei nº 9.065, de 1995;
- Lei nº 9.249, de 1995;
- Lei nº 9.316, de 1996;
- Lei nº 9.430, de 1996, arts. 28 a 30;
- Lei nº 9.532, de 1997, arts 1º e 60;
-
- Lei nº 9.959, de 2000;
- Lei nº 10.426, de 2002, art. 5º;
- Lei nº 10.637, de 2002, arts. 34, 35, 38;
- Lei nº 10.684, de 2003, art. 22;
- Lei nº 10.931, de 2004, arts. 3º e 4º;
- Lei nº 11.051, de 2004, art. 1º;
- Lei nº 11.196, de 2005, arts. 17 a 26, 36 e 37;
- Lei nº 11.487, de 2007;

· MP nº 2.158-35, de 2001, arts. 6º, 7º, 21, 22, 23, 30, 34, 41, e 83;

· Lei nº 11.727, de 2008;

· Lei nº 11.774, de 2008, art. 10;

· Lei nº 11.941, de 2009;

· Lei nº 12.973, de 2014;

. Lei nº 13.169, de 2015.

. Emenda Constitucional nº 103, de 2019;

. Lei Complementar nº 167, de 2019;

Lei nº 14.183, de 14 de julho de 2021;

Lei nº 14.446, de 2 de setembro de 2022;

Lei nº 14.596, de 14 de junho de 2023

003 Qual é a alíquota da CSLL?

A CSLL será determinada mediante a aplicação da alíquota sobre o resultado ajustado, presumido ou arbitrado.

A referida alíquota, segundo o art. 3º da Lei nº 7.689, de 1988, para o ano-calendário de 2023, será de:

I - 20% (vinte por cento) até o dia 31 de dezembro de 2021 e 15% (quinze por cento) a partir de 1º de janeiro de 2022, no caso das pessoas jurídicas de seguros privados, das de capitalização e das referidas nos incisos II, III, IV, V, VI, VII, IX e X do § 1º do art. 1º da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001; (Redação dada pela Lei nº 14.183, de 2021);

II - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 14.183, de 2021);

II - A - 25% (vinte e cinco por cento) até o dia 31 de dezembro de 2021 e 20%(vinte por cento) a partir de 1º de janeiro de 2022, no caso das pessoas jurídicas referidas no inciso I do § 1º do art. 1º da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001; e....." (Incluído pela Lei nº 14.183, de 2021).

III - 9% (nove por cento), no caso das demais pessoas jurídicas.

Em virtude da publicação da Medida Provisória nº 1.115, de 28 de abril de 2022, convertida na Lei nº 14.446, de 2 de setembro de 2022 (publicada no DOU de 05/09/2022 e republicada em 19/09/2022), houve nova alteração das alíquotas da CSLL das instituições financeiras, para o ano-calendário 2022, conforme abaixo:

I - 16% (dezesseis por cento) a partir de 1º de agosto de 2022 até 31 de dezembro de 2022, no caso das pessoas jurídicas de seguros privados, das de capitalização e das referidas nos incisos II, III, IV, V, VI, VII, IX e X do § 1º do art. 1º da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001;

II – 21% (vinte e um por cento) a partir de 1º de agosto de 2022 até 31 de dezembro de 2022, no caso das pessoas jurídicas referidas no inciso I do § 1º do art. 1º da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001.

Veja ainda:	Alíquotas e adicional do IRPJ: Perguntas 028 a 030 do Capítulo VI.

Normativo:	Lei nº 7.689, de 1988; Lei nº 13.169, de 6 de outubro de 2015, art. 1º; Lei nº 14.446, de 2 de setembro de 2022; Lei nº 14.183, de 14 de julho de 2021; IN RFB, 1.700, de 14 de março de 2017.

004 Qual a base de cálculo da CSLL para as pessoas jurídicas sujeitas à apuração do IRPJ pelo lucro real?

A base de cálculo da CSLL é o lucro líquido do período de apuração antes da provisão para o IRPJ, ajustado por:

1) **Adições**, tais como:

a) o valor de qualquer provisão, exceto as para o pagamento de férias e décimo-terceiro salário de empregados, para perdas de estoques, de que trata o art. 8º da Lei nº 10.753, de 31 de outubro de 2003, e as provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, das entidades de previdência complementar e das operadoras de planos de assistência à saúde, quando constituídas por exigência da legislação especial a elas aplicável (Lei nº 7.689, de 1988, art. 2º, § 1º, "c", 3, Lei nº 8.034, de 1990, art. 2º, Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso I, MP nº 2.158-35, de 2001, art. 83, Lei nº 10.753, de 2003, arts. 8º e 9º e Lei nº 10.833, de 2003, art. 85);

b) o valor da contrapartida da reavaliação de quaisquer bens, no montante do aumento do valor dos bens reavaliados que tenha sido efetivamente realizado no período de apuração, se não computado em conta de resultado (Lei nº 8.034, de 1990, art. 2º);

c) o ajuste por diminuição do valor dos investimentos avaliados pelo patrimônio líquido (Lei nº 8.034, de 1990, art. 2º);

d) a parcela dos lucros, anteriormente excluídos, de contratos de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços, celebrados com pessoa jurídica de direito público ou empresa sob o seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária, recebida no período de apuração, inclusive mediante resgate ou alienação sob qualquer forma de títulos públicos ou Certificados de Securitização, emitidos especificamente para quitação desses créditos, observado o disposto em normas específicas (Lei nº 8.003, de 1990, art. 3º);

e) os juros sobre o capital próprio, em relação aos valores excedentes aos limites de dedução estabelecidos na legislação (Lei nº 9.249, de 1995, art. 9º, § 11);

f) as despesas não dedutíveis (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13);

g) os prejuízos e perdas incorridos no exterior e computados no resultado (MP nº 2.158-35, de 2001, art. 21);

h) os valores excedentes aos limites estabelecidos para o Preço de Transferência (Lei nº 9.430, de 1996, arts. 18 a 24-A, e Instrução Normativa RFB nº 1.312, de 28 de dezembro de 2012, com as alterações introduzidas pela Instrução Normativa RFB nº 1.322, de 16 de janeiro de 2013, pela Instrução Normativa RFB nº 1.395, de 13 de setembro de 2013, pela Instrução Normativa RFB nº 1.431, de 24 de dezembro de 2013, pela Instrução Normativa RFB nº 1.458, de 18 de março de 2014, pela Instrução Normativa RFB nº 1.498, de 14 de outubro de 2014, pela Instrução Normativa RFB nº 1.568, de 5 de junho de 2015, e pela Instrução Normativa RFB nº 1.870, de 29 de janeiro de 2019) (ver Nota 8 abaixo);

i) o valor dos lucros distribuídos disfarçadamente (Lei nº 9.532, de 1997, art. 60);

j) os lucros auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas, que tiverem sido disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil no curso do ano-calendário (Lei nº 9.532, de 1997, art. 1º);

k) os juros, relativos a empréstimos, pagos ou creditados a empresa controlada ou coligada, independente do local de seu domicílio, incidentes sobre valor equivalente aos lucros não disponibilizados por empresas controladas, domiciliadas no exterior (Lei nº 9.532, de 1997, art. 1º, §3º, com a redação dada pela MP nº 2.158-35, de 2001);

l) os rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, os quais devem ser considerados pelos seus valores antes de descontado tributo pago no país de origem (IN SRF nº 213, de 2002, art. 1º, §7º);

m) o valor das variações monetárias passivas das obrigações e direitos de crédito, em função das taxas de câmbio, ainda não liquidados, tendo havido a opção pelo seu reconhecimento quando da correspondente liquidação (MP nº 2.158-35, de 2001, art. 30);

n) o valor das variações monetárias ativas das obrigações e direitos de crédito, em função das taxas de câmbio, quando da correspondente liquidação, tendo havido a opção pelo seu reconhecimento nesse momento (MP nº 2.158-35, de 1999, art. 30);

o) as perdas de créditos nos valores excedentes ao legalmente permitido (Lei nº 9.430, de 1996, art. 9º, combinado com art. 28).

2) **Exclusões**, tais como:

a) o valor da reversão dos saldos das provisões não dedutíveis, baixadas no período de apuração, seja por utilização da provisão ou por reversão, e anteriormente adicionadas (Lei nº 8.034, de 1990, art. 2º);

b) exclusão dos lucros e dividendos derivados de participações societárias em pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil que tenham sido computados como receita (Lei nº 12.973, de 2014, art. 51);

c) o ajuste por aumento no valor de investimentos avaliados pelo patrimônio líquido (Lei nº 8.034, de 1990, art. 2º);

d) a parcela dos lucros de contratos de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços, celebrados com pessoa jurídica de direito público ou empresa sob o seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária, computada no lucro líquido, proporcional à receita dessas operações considerada nesse resultado e não recebida até a data do balanço de encerramento do período de apuração, inclusive quando quitados mediante recebimento de títulos públicos ou Certificados de Securitização, emitidos especificamente para essa finalidade, observado o disposto em normas específicas (Lei nº 8.003, de 1990, art. 3º);

e) o valor ainda não liquidado correspondente a variações monetárias ativas das obrigações e direitos de crédito registradas no período (em função das taxas de câmbio), tendo havido a opção pelo seu reconhecimento quando da correspondente liquidação (MP nº 2.158-35, de 2001, art. 30);

f) o valor liquidado no período correspondente a variações monetárias passivas das obrigações e direitos de crédito (em função das taxas de câmbio), tendo havido a opção pelo seu reconhecimento nesse momento (MP nº 2.158-35, de 2001, art. 30).

Notas:

1) Os lucros auferidos no exterior serão computados para fins de determinação da base de cálculo da CSLL no balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

2) os rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, decorrentes de aplicações ou operações efetuadas diretamente pela pessoa jurídica domiciliada no Brasil, serão computados nos resultados correspondentes ao balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário em que auferidos;

3) Os resultados decorrentes de aplicações financeiras de renda variável no exterior, em um mesmo país, poderão ser consolidados, para efeito de cômputo do ganho, na determinação na base de cálculo da CSLL;

4) Nos casos de cisão, fusão, incorporação ou extinção da pessoa jurídica, ocorridos durante o ano-calendário, deverá ser tributado, na data do evento, o valor correspondente a esses ganhos que foram excluídos nos períodos anteriores;

5) O valor da CSLL não poderá ser deduzido, para efeito de determinação de sua própria base de cálculo;

6) As entidades sujeitas à planificação contábil própria apurarão a CSLL de acordo com essa planificação;

7) As sociedades cooperativas calcularão a CSLL sobre o resultado do período de apuração, decorrente de operações com não-cooperados.

8) A partir de 1º de janeiro de 2023, valem as regras de preços de transferência previstas na Lei nº 14.596, de 14 de junho de 2023, para as pessoas jurídicas que tenham feito a opção de que trata o art. 45 dessa lei.

Veja ainda: Base de cálculo da CSLL:

Pergunta 006 deste capítulo (Lucro Real-Estimativa); e

Pergunta 016 deste capítulo (Lucro Presumido/Arbitrado).

Compensação de base de cálculo negativa da CSLL:

Perguntas 001, 008, 009 e Notas à Pergunta 010 deste capítulo.

Normativo: Lei nº 7.689, de 1988, art. 4º;

Lei nº 8.003, de 1990, art. 3º;

Lei nº 8.034, de 1990, art. 2º;

Lei nº 9.249, de 1995, art. 13;

Lei nº 9.316, de 1996, art. 1º;

Lei nº 9.430, de 1996, art. 9º, arts. 18 a 24-A e art. 28;

Lei nº 9.532, de 1997, arts. 1º e art. 60;

MP nº 2.158-35, de 2001, arts. 21, 30 e 74;

Lei nº 12.973, de 2014;

IN RFB nº 1.700, de 2017;

IN SRF nº 213, de 2002, art. 1º, §7º, e art. 9º;

Instrução Normativa RFB nº 1.312, de 2012;

Lei nº 14.596, de 14 de junho de 2023.

005 A pessoa jurídica que optar pela apuração do imposto sobre a renda com base no lucro real anual deverá pagar a CSLL, mensalmente, determinada sobre uma base de cálculo estimada?

Sim, as pessoas jurídicas optantes pelo lucro real anual deverão pagar a CSLL, mensalmente, sobre uma base de cálculo estimada.

Os valores de CSLL efetivamente pagos, calculados sobre a base de cálculo estimada mensalmente, no transcorrer do ano-calendário, poderão ser deduzidos do valor de CSLL apurado no ajuste anual.

006 Qual a base de cálculo da CSLL devida por estimativa?

Nas atividades desenvolvidas por pessoas jurídicas de natureza comercial, industrial ou de prestação de serviços, a base de cálculo da CSLL apurada por estimativa será a soma dos valores discriminados nos itens 1, 2 e 3 a seguir:

1) o percentual da receita bruta mensal, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, correspondente a:

   a) 12% (doze por cento), para as pessoas jurídicas em geral,

   b) 32% (trinta e dois por cento), para as pessoas jurídicas que desenvolvam as seguintes atividades):

      · prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, desde que a prestadora destes serviços seja organizada sob a forma de sociedade

empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa;

- intermediação de negócios;
- administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza;
- prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (*factoring*);
- prestação de serviços de construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento de infraestrutura vinculados a contrato de concessão de serviço público; ou

c) 38,4% (trinta e oito inteiros e quatro décimos por cento) para as pessoas jurídicas que desenvolvam atividades de operação de empréstimo, de financiamento e de desconto de títulos de crédito realizadas por Empresa Simples de Crédito (ESC).

Notas:

No caso de atividades diversificadas será aplicado o percentual correspondente a cada atividade (Lei nº 9.249, de 1995, art. 20, c/c art. 15).

2) os ganhos de capital, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não compreendidas na atividade, inclusive:

a) os rendimentos auferidos nas operações de mútuo realizadas entre pessoas jurídicas ou entre pessoa jurídica e pessoa física;

b) os ganhos de capital auferidos na alienação de participações societárias permanentes em sociedades coligadas e controladas, e de participações societárias que permaneceram no ativo da pessoa jurídica até o término do ano-calendário seguinte ao de suas aquisições;

c) os ganhos auferidos em operações de cobertura (*hedge*) realizadas em bolsas de valores, de mercadorias e de futuros ou no mercado de balcão;

d) a receita de locação de imóvel, quando não for este o objeto social da pessoa jurídica, deduzida dos encargos necessários à sua percepção;

e) os juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic), para títulos federais, acumulada mensalmente, relativos a impostos e contribuições a serem restituídos ou compensados (ver Nota 2 ao final desta Pergunta);

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

g) os ganhos de capital auferidos na devolução de capital em bens e direitos;

h) a diferença entre o valor em dinheiro ou o valor dos bens e direitos recebidos de instituição isenta, a título de devolução de patrimônio, e o valor em dinheiro ou o valor dos bens e direitos entregue para a formação do referido patrimônio.

3) os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras de renda fixa e renda variável.

Notas:

1) Os valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 1976, incluem-se nas respectivas receitas de que trata o item 2 desta pergunta, independentemente da forma como essas receitas tenham sido contabilizadas.

2) Os valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata a Nota 1, apropriados como receita financeira no mesmo período de apuração do reconhecimento das receitas a que se refere o item "2" ou em outro período de apuração, não serão incluídos na base de cálculo estimada.

3) O ganho de capital nas alienações de bens do ativo não circulante imobilizados, investimentos e intangíveis, ainda que reclassificados para o ativo circulante com a intenção de venda, e de ouro não considerado ativo financeiro, corresponderá à diferença positiva verificada entre o valor da alienação e o respectivo valor contábil.

4) Não integram a base de cálculo estimada da CSLL:

a) as recuperações de créditos que não representem ingressos de novas receitas;

b) a reversão de saldo de provisões anteriormente constituídas, salvo no caso das provisões:

I - técnicas das companhias de seguro e de capitalização, das entidades de previdência privada complementar e das operadoras de planos de assistência à saúde, quando constituídas por exigência da legislação especial a elas aplicável;

II - para perdas de estoques de livros de que trata o art. 8º da Lei nº 10.753, de 30 de outubro de 2003;

III - para o pagamento de férias de empregados; e

IV - para o pagamento de décimo-terceiro salário de empregados.

c) os lucros e dividendos decorrentes de participações societárias avaliadas pelo custo de aquisição e a contrapartida do ajuste por aumento do valor de investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial;

d) os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante, além do preço do bem ou serviço, e dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário;

e) os juros sobre o capital próprio auferidos.

Nota 1:

A receita bruta a ser considerada para a base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido devida pelas pessoas jurídicas que apurarem a CSLL devida por estimativa é a receita bruta definida pelo art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, com a redação dada pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, auferida no período, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos.

Nota 2:

Tendo em vista o julgado do STF, por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário (RE) 1.063.187, em sede de repercussão geral, no qual foi fixada a tese do Tema nº 962, não incide IRPJ e CSLL sobre os juros de mora equivalentes à taxa Selic recebidos nas ações de repetição de indébito tributário, desde que observados os marcos temporais previstos na modulação dos efeitos do acórdão.

Em sede de embargos de declaração impetrados pela União, o STF esclareceu que os pedidos de repetição administrativa e de compensação, na esfera judicial e administrativa, também são regulados pelo Tema nº 962, sendo inconstitucional tributar os juros de mora equivalentes à Selic em tais pleitos pelo IRPJ e pela CSLL, desde que observados os marcos temporais de modulação determinados pelo STF.

(Fonte: Solução de Consulta Cosit nº 308, de 19 de dezembro de 2023).

Veja ainda: Bases de cálculo da CSLL (Lucros Presumido e Arbitrado):

Pergunta 016 deste capítulo.

Normativo: Lei nº 9.249, de 1995, arts. 15 e 20;

Lei 9.430, de 1996, arts. 29 e 30;

Lei nº 9.532, de 1997, art. 17, § 4º, "a";

Lei nº 12.973, de 2014;

IN RFB nº 1.700, de 2017, art. 39;

Lei Complementar nº 167, de 2019, art. 12.

007 Como deverá proceder a pessoa jurídica que, sujeita aos recolhimentos mensais da CSLL com base na estimativa, pretender suspender ou reduzir os pagamentos no curso do ano-calendário?

A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir a CSLL devida mensalmente, mediante levantamento de balanço ou balancete de suspensão ou redução. Nesse caso, pagará a CSLL relativa ao período em curso com base nesse balanço ou balancete, podendo:

1) suspender o pagamento da CSLL, desde que demonstre que o valor da CSLL devida, calculado com base no resultado ajustado do período em curso, é igual ou inferior à soma da CSLL devida, correspondente aos meses do mesmo ano-calendário, anteriores àquele em que se desejar suspender o pagamento;
2) reduzir o valor da CSLL ao montante correspondente à diferença positiva entre a CSLL devida no período em curso e a soma da CSLL devida, correspondente aos meses do mesmo ano-calendário, anteriores àquele em que se desejar reduzir o pagamento.

Notas:

1) Considera-se:

a) período em curso, aquele compreendido entre 1º de janeiro ou o dia de início de atividade e o último dia do mês em que se deseja suspender ou reduzir o pagamento;

b) CSLL devida no período em curso, o valor resultante da aplicação da alíquota da CSLL sobre o resultado ajustado correspondente a esse período;

c) soma da CSLL devida, o somatório dos valores devidos correspondentes à CSLL dos meses (do período em curso) anteriores ao mês em que se deseja reduzir ou suspender o pagamento, apurados com base na receita bruta e acréscimos e/ou com base em saldos obtidos em balanços ou balancetes de redução;

d) Para efeito do disposto na letra "c", considera-se saldo obtido em balanço ou balancete de redução, a diferença entre a CSLL devida no período em curso (letra "b") e a CSLL devida em meses anteriores (letra "c").

2) O resultado do período em curso deverá ser ajustado por todas as adições determinadas e exclusões e compensações admitidas pela legislação da CSLL, excetuadas, quanto aos balanços ou balancetes levantados de janeiro a novembro, as seguintes adições:

a) os lucros disponibilizados e os rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior;

b) as parcelas a que se referem o art. 18, § 7º, art. 19, § 7º, e art. 22, § 3º, e 28 da Lei nº 9.430, de 1996; e Instrução Normativa RFB nº 1.312, de 2012 (Preços de Transferência);

3) Saliente-se que a cada suspensão ou redução deverão ser levantados novos balanços ou balancetes abrangendo o período em curso, e que a diferença paga a maior no período abrangido pelo balanço de suspensão não poderá ser utilizada para reduzir o montante da CSLL devida em meses subsequentes do

mesmo ano-calendário, calculada com base na estimativa.

008 A base de cálculo negativa da CSLL poderá ser compensada com resultados apurados em períodos subsequentes?

Sim. A base de cálculo da CSLL, quando negativa, poderá ser compensada até o limite de 30% dos resultados apurados em períodos subsequentes, ajustados pelas adições e exclusões previstas na legislação.

Notas:

1) A base de cálculo negativa da CSLL apurada por SCP somente poderá ser compensada com o resultado ajustado positivo decorrente da mesma SCP.

2) Caso a pessoa jurídica optante pela apuração da CSLL com base no resultado presumido retorne ao regime de incidência pelo resultado ajustado, o saldo de bases de cálculo negativas, remanescente deste regime e não utilizado, poderá ser compensado, observados os prazos e normas pertinentes à compensação.

Veja ainda: Compensação de base de cálculo negativa da CSLL, em casos de sucessão da PJ (incorporação, fusão ou cisão):

Notas à pergunta 010 deste capítulo.

Normativo: Lei nº 9.065, de 1995, art.16.

009 Pessoa jurídica que exerce atividade rural também está sujeita ao limite de 30% dos resultados para compensação da base de cálculo negativa da CSLL?

Não. A base de cálculo da CSLL da atividade rural, quando negativa, poderá ser compensada com o resultado dessa mesma atividade, apurado em períodos de apuração subsequentes, ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação, sem o limite máximo de redução de trinta por cento.

Notas:

1) A base de cálculo da CSLL da atividade rural, quando negativa, poderá ser compensada com o resultado ajustado das atividades em geral, apurado no mesmo período;

2) É vedada a compensação da base de cálculo negativa da atividade rural apurada no exterior com o resultado ajustado obtido no Brasil, seja este oriundo da atividade rural ou não.

Veja ainda: Atividade Rural:

Perguntas 001 a 030 do capítulo XII.

Normativo: MP nº 2.158-35, de 2001, art. 41.

010 Nos casos de incorporação, fusão, cisão ou extinção da pessoa jurídica, quais serão as datas de apuração da base de cálculo e o prazo para pagamento da CSLL, qualquer que seja o regime de tributação?

A data de apuração da base de cálculo, nos casos de incorporação, fusão, cisão ou extinção da pessoa jurídica é a data da ocorrência desses eventos.

Prazo para pagamento: até o último dia útil do mês subsequente ao do evento, em quota única.

Notas:

1) A pessoa jurídica não poderá compensar sua própria base de cálculo negativa da CSLL se, entre as datas da apuração e da compensação, houver ocorrido, cumulativamente, modificação de seu controle societário e do ramo de atividade;

2) A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar bases de cálculo negativas da CSLL da sucedida;

3) Excepcionalmente, no caso de cisão parcial, a pessoa jurídica cindida poderá compensar as suas próprias bases de cálculo negativas, proporcionalmente à parcela remanescente do patrimônio líquido.

Normativo: Decreto-Lei nº 2.341, de 1987, arts. 32 e 33;

MP nº 2.158-35, de 2001, art. 22.

011 Quais os procedimentos a serem observados na apuração da base de cálculo da CSLL, nos casos de contratos de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços, celebrados com pessoa jurídica de direito público, ou empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária?

A pessoa jurídica poderá excluir do resultado do período, para efeito de apuração da base de cálculo da CSLL, parcela do lucro da empreitada ou fornecimento proporcional à receita dessas operações, computada no resultado do período e não recebida até a data do balanço de encerramento, inclusive quando quitados mediante recebimento de títulos públicos ou Certificados de Securitização, emitidos especificamente para essa finalidade.

A parcela excluída deverá ser adicionada ao resultado do período em que a receita for recebida.

Notas:

Se a pessoa jurídica subcontratar parte da empreitada ou fornecimento, o direito ao diferimento de que trata este artigo caberá a ambos, na proporção da sua participação na receita a receber (Lei nº 8.003, de 1990, art. 3º).

Normativo: Lei nº 8.003, de 1990, art. 3º.

Veja ainda: Sobre contratos de empreitada ou fornecimento com empresas públicas:

Pergunta 004 deste capítulo, Itens 1, d, e 2, d.

012 Os rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior sujeitam-se à incidência da CSLL?

Sim. O art. 21 da MP nº 2.158-35, de 2001, determina que os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior ficam sujeitos à incidência da CSLL, observadas as normas de tributação universal.

O parágrafo único do mencionado artigo, por seu turno, preconiza que o saldo do imposto de renda pago no exterior, que exceder o valor compensável com o IRPJ devido no Brasil, poderá ser compensado com a CSLL devida em virtude da adição, à sua base de cálculo, dos lucros oriundos do exterior, até o limite acrescido em decorrência dessa adição.

Veja ainda: Tributação em Bases Universais:

Perguntas 076 a 110 do capítulo XIX.

Normativo: MP nº 2.158-35, de 2001, art. 21.

013 O registro da CSLL como despesa afetará o cálculo do lucro da exploração?

A CSLL será adicionada ao lucro líquido do período de apuração, antes da provisão para o imposto de renda, para efeito de determinação do lucro da exploração, que servirá de base de cálculo de incentivos fiscais.

Normativo: MP nº 2.158-35, de 2001, art. 23, II.

014 O valor correspondente à CSLL será considerado como despesa dedutível, para efeito de determinação do lucro real?

Não. O valor da CSLL não pode ser deduzido para efeito da determinação do lucro real, nem da sua própria base de cálculo.

O valor da CSLL que for considerado como custo ou despesa deverá ser adicionado ao lucro líquido para efeito de determinação do lucro real.

Normativo: Lei nº 9.316, de 1996, art. 1º.

015 Quais os códigos de recolhimento da CSLL a serem utilizados no preenchimento do DARF?

O pagamento será feito mediante a utilização do Documento de Arrecadação de Receitas Federais (DARF), sob os seguintes códigos:

a) 2484 CSLL - Pessoas Jurídicas não Financeiras - Resultado Ajustado - Estimativa Mensal;

b) 2469 CSLL - Entidades Financeiras - Estimativa Mensal;

c) 6012 CSLL - Pessoas Jurídicas não Financeiras - Resultado Ajustado - Apuração Trimestral;

d) 2030 CSLL - Entidades Financeiras - Apuração Trimestral;

e) 6773 CSLL - Pessoas Jurídicas não Financeiras - Resultado Ajustado - Ajuste Anual;

f) 6758 CSLL - Entidades Financeiras - Resultado - Ajuste Anual;

g) 2372 - PJ optante pela apuração com Base no Resultado Presumido ou pelo Arbitrado;

h) 5638 CSLL - Pessoas Jurídicas que apuram a CSLL com base no Resultado Arbitrado.

Fonte: sítio da RFB na internet < https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/orientacao-tributaria/tributos/CSLL>, acesso em 12/05/2024.

Lucro Presumido ou Arbitrado

016 Qual a base de cálculo da CSLL para as pessoas jurídicas sujeitas à apuração do lucro presumido ou arbitrado?

As pessoas jurídicas que optarem pela apuração e pagamento do IRPJ com base no lucro presumido ou que pagarem o IRPJ com base no lucro arbitrado determinarão a base de cálculo da CSLL trimestralmente, conforme esses regimes de incidência.

O resultado presumido ou arbitrado (a base de cálculo da CSLL) será a soma dos seguintes valores:

1) o percentual da receita bruta auferida no trimestre, excluídas as vendas canceladas, as devoluções de vendas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador dos quais o vendedor dos bens ou prestador de serviços seja mero depositário, correspondente a:

a) 12% (doze por cento), para as pessoas jurídicas em geral;

b) 32% (trinta e dois por cento), para as pessoas jurídicas que desenvolvam as seguintes atividades:

· prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, desde que a prestadora destes serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa;

· intermediação de negócios;

· administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza;

· prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (*factoring*);

· prestação de serviços de construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento de infraestrutura vinculados a contrato de concessão de serviço público; ou

c) 38,4% (trinta e oito inteiros e quatro décimos por cento) para as pessoas jurídicas que desenvolvam atividades de operação de empréstimo, de financiamento e de desconto de títulos de crédito realizadas por Empresa Simples de Crédito (ESC).

Notas:

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

2) o percentual (correspondente à atividade, fixado conforme Item 1) das receitas auferidas no respectivo período de apuração, nas exportações a pessoas vinculadas ou para países com tributação favorecida, que exceder ao valor já apropriado na escrituração da empresa, na forma da IN SRF nº 1.312, de 2012 (ver Nota 6 abaixo);

3) os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas, os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo inciso I do caput, com os respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, auferidos no mesmo período de apuração, inclusive:

a) os ganhos de capital auferidos na alienação de participações societárias permanentes em sociedades coligadas e controladas, e de participações societárias que permanecerem no ativo da pessoa jurídica até o término do ano-calendário seguinte ao de suas aquisições;

b) os ganhos de capital auferidos na devolução de capital em bens ou direitos;

c) os rendimentos auferidos nas operações de mútuo realizadas entre pessoas jurídicas ou entre pessoa jurídica e pessoa física;

d) os ganhos auferidos em operações de cobertura (*hedge*) realizadas em bolsas de valores, de mercadorias e de futuros ou no mercado de balcão;

e) a receita de locação de imóvel, quando não for este o objeto social da pessoa jurídica, deduzida dos encargos necessários à sua percepção;

f) os juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic), para títulos federais, acumulada mensalmente, relativos a impostos e contribuições a serem restituídos ou compensados (ver Nota 7 abaixo);

g) as variações monetárias ativas dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal ou contratual;

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

i) os juros sobre o capital próprio auferidos;

j) os valores recuperados correspondentes a custos e despesas, inclusive com perdas no recebimento de créditos, salvo se a pessoa jurídica comprovar não os ter deduzido em período anterior no qual tenha se submetido ao regime de incidência da CSLL com base no resultado ajustado, ou que se refiram a período no qual tenha se submetido ao regime de incidência da CSLL com base no resultado presumido ou arbitrado;

k) o valor dos encargos suportados pela mutuária que exceder ao limite calculado com base na taxa *Libor*, para depósitos em dólares dos Estados Unidos da América, pelo prazo de seis meses, acrescido de três por cento anuais a título de *spread*, proporcionalizados em função do período a que se referirem os juros, quando pagos ou creditados a pessoa vinculada no exterior e o contrato não for registrado no Banco Central do Brasil;

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

m) as multas ou qualquer outra vantagem recebida ou creditada, ainda que a título de indenização, em virtude de rescisão de contrato;

n) o valor em dinheiro ou o valor dos bens e direitos recebidos de instituição isenta, a título de devolução de patrimônio;

o) o valor correspondente aos lucros auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no trimestre em que tais lucros tiverem sido disponibilizados (no caso de lucro arbitrado).

Notas:

1) O ganho de capital nas alienações de ativos não circulantes classificados como investimento, imobilizado ou intangível, ainda que reclassificados para o ativo circulante com a intenção de venda, corresponderá à diferença positiva entre o valor da alienação e o respectivo valor contábil.

2) A partir da publicação da IN 104/98, as empresas optantes pelo lucro presumido poderão apurar a CSLL com base no regime de caixa;

3) Para as empresas submetidas ao regime de competência, excetuam-se desse regime os rendimentos auferidos em aplicações de renda fixa e os ganhos líquidos obtidos em aplicações de renda variável, que serão acrescidos à base de cálculo da CSLL por ocasião da alienação, resgate ou cessão do título ou aplicação;

4) A pessoa jurídica que, em qualquer trimestre do ano-calendário, tiver seu resultado arbitrado, poderá optar pela incidência da CSLL com base no resultado presumido relativamente aos demais trimestres desse ano-calendário, desde que não obrigada à apuração do lucro real;

5) A pessoa jurídica que optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido, durante o período em que submetida ao Refis, deve acrescer à base de cálculo o valor correspondente aos lucros, rendimentos e ganhos de capital oriundos do exterior,

no trimestre em que forem disponibilizados os citados lucros e auferidos os rendimentos e ganhos, nos termos do art. 2º da IN SRF nº 16, de 2001.

6) A partir de 1º de janeiro de 2023, valem as regras de preços de transferência previstas na Lei nº 14.596, de 14 de junho de 2023, para as pessoas jurídicas que tenham feito a opção de que trata o art. 45 dessa lei.

7) Tendo em vista o julgado do STF, por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário (RE) 1.063.187, em sede de repercussão geral, no qual foi fixada a tese do Tema nº 962, não incide IRPJ e CSLL sobre os juros de mora equivalentes à taxa Selic recebidos nas ações de repetição de indébito tributário, desde que observados os marcos temporais previstos na modulação dos efeitos do acórdão.

Em sede de embargos de declaração impetrados pela União, o STF esclareceu que os pedidos de repetição administrativa e de compensação, na esfera judicial e administrativa, também são regulados pelo Tema nº 962, sendo inconstitucional tributar os juros de mora equivalentes à Selic em tais pleitos pelo IRPJ e pela CSLL, desde que observados os marcos temporais de modulação determinados pelo STF.

(Fonte: Solução de Consulta Cosit nº 308, de 19 de dezembro de 2023).

Nota 8:

A receita bruta a ser considerada para a base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido devida pelas pessoas jurídicas sujeitas à apuração do lucro presumido ou arbitrado é a receita bruta definida pelo art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, com a redação dada pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, auferida no período, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos.

Veja ainda: Base de cálculo da CSLL (Lucro Real-Estimativa):

Pergunta 006 deste capítulo.

Normativo: Lei nº 9.249, de 1995, art. 20;

Lei nº 9.430, de 1996, arts. 16 e 29;

Lei nº 9.532, de 1997, art. 1º, § 1º;

IN RFB nº 1.700, de 2017, art. 215;

IN RFB nº 1.312, de 28 de dezembro de 2012;

Lei Complementar nº 167, de 2019, art. 12.

017 A pessoa jurídica optante pelo regime de incidência da CSLL com base no resultado presumido poderá reconhecer as receitas de venda de bens ou direitos ou de prestação de serviços pelo regime de caixa?

Sim, desde que adote esse mesmo regime para apurar o IRPJ com base no lucro presumido, devendo:

a) emitir a nota fiscal quando da entrega do bem ou direito ou da conclusão do serviço;

b) indicar, no livro Caixa, em registro individualizado, a nota fiscal a que corresponder cada recebimento.

Notas:

1) Na hipótese da opção pelo critério descrito acima, a pessoa jurídica que mantiver escrituração contábil, na forma da legislação comercial, deverá controlar os recebimentos de suas receitas em conta específica, na qual, em cada lançamento, será indicada a nota fiscal a que corresponder o recebimento.

2) Os valores recebidos adiantadamente, por conta de venda de bens ou direitos ou da prestação de serviços, serão computados como receita do mês em que se der o faturamento, a entrega do bem ou

do direito ou a conclusão dos serviços, o que primeiro ocorrer.

3) Os valores recebidos, a qualquer título, do adquirente do bem ou direito ou do contratante dos serviços serão considerados como recebimento do preço ou de parte deste, até o seu limite.

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

Veja ainda: Regime de reconhecimento de receitas no lucro presumido.

Pergunta 035 do capítulo XIII.

020 O que é a Escrituração Contábil Fiscal (ECF)? Ela se aplica à tributação e apuração da CSLL? A partir de qual ano-calendário?

A Escrituração Contábil Fiscal (ECF) é uma escrituração na qual o sujeito passivo deverá informar todas as operações que influenciem a composição da base de cálculo e o valor devido do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

A partir do ano-calendário de 2014, todas as pessoas jurídicas, inclusive as equiparadas, deverão apresentar a Escrituração Contábil Fiscal (ECF) de forma centralizada pela matriz.

A ECF será transmitida anualmente ao Sistema Público de Escrituração Digital (Sped) até o último dia útil do mês de julho do ano seguinte ao ano-calendário a que se refira.

No caso de situação especial (extinção, cisão parcial, cisão total, fusão ou incorporação), a ECF deverá ser entregue observando-se os seguintes prazos:

a) se o evento ocorrer no período compreendido entre janeiro a abril, a ECF deve ser entregue até o último dia útil do mês de julho do mesmo ano; e

b) se o evento ocorrer no período compreendido entre maio a dezembro, a ECF deve ser entregue até o último dia útil do 3º (terceiro) mês subsequente ao do evento.

As pessoas jurídicas ficam dispensadas, em relação aos fatos ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2014, da escrituração do Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur) em meio

físico e da entrega da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ).

Normativo:

Instrução Normativa RFB nº 2004, de 18 de janeiro de 2021.

Capítulo XVII - Sociedades Cooperativas

Natureza e Requisitos

001 O que são sociedades cooperativas?

As sociedades cooperativas em geral estão reguladas pela Lei nº 5.764, de 1971 que definiu a Política Nacional de Cooperativismo e instituiu o regime jurídico das cooperativas.

São sociedades de pessoas de natureza civil, com forma jurídica própria, constituídas para prestar serviços aos associados e que se distinguem das demais sociedades pelas seguintes características:

a) adesão voluntária, com número ilimitado de associados, salvo impossibilidade técnica de prestação de serviços;

b) variabilidade do capital social, representado por quotas-partes;

c) limitação do número de quotas-partes para cada associado, facultado, porém, o estabelecimento de critérios de proporcionalidade;

d) inacessibilidade das quotas partes do capital à terceiros, estranhos à sociedade, ainda que por herança;

e) retorno das sobras liquidas do exercício, proporcionalmente às operações realizadas pelo associado, salvo deliberação em contrário da assembleia geral;

f) quórum para o funcionamento e deliberação da assembleia geral baseado no número de associados e não no capital;

g) indivisibilidade dos fundos de reserva e de assistência técnica educacional e social;

h) neutralidade política e indiscriminação religiosa, racial e social;

i) prestação de assistência aos associados, e, quando previsto nos estatutos, aos empregados da cooperativa;

j) área de admissão de associados limitada às possibilidades de reunião, controle, operações e prestação de serviços.

Alerte-se de que os arts. 1.094 e 1095 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, Código Civil, dispõem também sobre características das sociedades cooperativas.

Na sociedade cooperativa, a responsabilidade dos sócios pode ser limitada ou ilimitada. É limitada a responsabilidade na cooperativa em que o sócio responde somente pelo valor de suas quotas e pelo prejuízo verificado nas operações sociais, guardada a proporção de sua participação nas mesmas operações. É ilimitada a responsabilidade na cooperativa em que o sócio responde solidária e ilimitadamente pelas obrigações sociais.

A Lei Complementar nº 130, de 17 de abril de 2009, veio dispor sobre o Sistema Nacional de Crédito Cooperativo.

A LC nº 130, de 2009, estabelece que as instituições financeiras constituídas sob a forma de cooperativas de crédito e as confederações de serviço constituídas por cooperativas centrais de crédito submetem-se:

a) à referida Lei Complementar, bem como, no que couber, à legislação aplicável ao Sistema Financeiro Nacional - SFN e às sociedades cooperativas; e

b) as competências legais do Conselho Monetário Nacional - CMN e do Banco Central do Brasil em relação às instituições financeiras aplicam-se às cooperativas de crédito e às confederações de serviço constituídas por cooperativas centrais de crédito.

Por referida Lei Complementar é vedada a constituição de cooperativa mista com seção de crédito.

Consideram-se:

I - cooperativas de crédito: as cooperativas singulares de crédito, as cooperativas centrais de crédito e as confederações de crédito constituídas por cooperativas centrais de crédito; e

II - confederações de serviço: as confederações constituídas exclusivamente por cooperativas centrais de crédito, para prestar serviços pertinentes, complementares ou necessários às atividades realizadas por suas filiadas ou pelas cooperativas singulares filiadas a essas cooperativas centrais, excluídos serviços e operações privativos de instituições financeiras. As cooperativas de crédito destinam-se, precipuamente, a prover, por meio da mutualidade, a prestação de serviços financeiros a seus associados, sendo-lhes assegurado o acesso aos instrumentos do mercado financeiro.

A captação de recursos e a concessão de créditos e de garantias devem ser restritas aos associados, ressalvados:

I - a captação, por cooperativa singular de crédito, de recursos de Municípios, de seus órgãos ou entidades e das empresas por eles controladas;

II - as operações realizadas com outras instituições financeiras;

III - os recursos obtidos de pessoas jurídicas, em caráter eventual, a taxas favorecidas ou isentos de remuneração;

IV - as operações de assistência e de suporte financeiro realizadas com os fundos garantidores de que trata o inciso IV do **caput** do art. 12 da Lei Complementar nº 130, de 2009, na redação dada pela Lei Complementar nº 196, de 2022;

V - as operações realizadas com as cooperativas centrais de crédito ou com as confederações de crédito às quais estejam filiadas, ou com outros fundos garantidores por elas constituídos; e

VI - os repasses de instituições oficiais ou de fundos públicos.

As cooperativas de crédito podem atuar em nome e por conta de outras instituições, com vistas à prestação de serviços financeiros e afins a associados e a não associados.

O quadro social das cooperativas de crédito, composto de pessoas físicas, jurídicas e entes despersonalizados, é definido pela assembleia geral, com previsão no estatuto social.

Os conselhos fiscais das cooperativas de crédito e das confederações de serviço constituídas por cooperativas centrais de crédito serão constituídos por 3 (três) membros efetivos e 1 (um) suplente, todos associados e eleitos pela assembleia geral, com mandato de até 3 (três) anos.

É vedado aos ocupantes de cargo de conselheiro fiscal em cooperativas de créditos ou em confederações de serviço constituídas por cooperativas centrais de crédito o exercício simultâneo, no mesmo sistema cooperativo, desse cargo com outros em:

I - conselho de administração de cooperativa singular de crédito; ou

II - diretoria executiva de cooperativa singular de crédito, de cooperativa central de crédito ou de confederação constituída por cooperativas centrais de crédito.

A constituição de conselho fiscal é facultativa para:

I - cooperativas de crédito administradas por conselho de administração e por diretoria executiva; e

II - confederações de serviço constituídas por cooperativas centrais de crédito e administradas por conselho de administração e por diretoria executiva.

A LC nº 130, de 2009, revogou os arts. 40 e 41 da Lei nº 4.595, de 31 de dezembro de 1964, e o § 3º do art. 10, o § 10 do art. 18, o parágrafo único do art. 86 e o art. 84 da Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971.

A Lei nº 12.690, de 19 de julho de 2012, veio dispor sobre a organização e o funcionamento das Cooperativas de Trabalho; institui o Programa Nacional de Fomento às Cooperativas de Trabalho - PRONACOOP.

O art. 1º estabelece que a Cooperativa de Trabalho é regulada por esta Lei e, no que com ela não colidir, pelas Leis nºs 5.764, de 16 de dezembro de 1971, e 10.406, de 10 de janeiro de 2002 -Código Civil.

O Parágrafo único do referido art. 1º excluiu da Lei:

I - as cooperativas de assistência à saúde na forma da legislação de saúde suplementar;

II - as cooperativas que atuam no setor de transporte regulamentado pelo poder público e que detenham, por si ou por seus sócios, a qualquer título, os meios de trabalho;

III - as cooperativas de profissionais liberais cujos sócios exerçam as atividades em seus próprios estabelecimentos; e

IV - as cooperativas de médicos cujos honorários sejam pagos por procedimento.

O Art. 6º dispõe, diferentemente da Lei Geral que a Cooperativa de Trabalho poderá ser constituída com número mínimo de 7 (sete) sócios.

O art. 27 estabelece que a Cooperativa de Trabalho constituída antes da vigência desta Lei terá prazo de 12 (doze) meses, contado de sua publicação, para adequar seus estatutos às disposições nela previstas.

Notas:

A sociedade cooperativa deverá também (Princípios Cooperativos):

a) ser constituída pelo número mínimo de associados, conforme previsto no art. 6º da Lei nº 5.764, de 1971, ressaltando-se que as cooperativas singulares não podem ser constituídas exclusivamente por pessoas jurídicas, nem, tampouco, por pessoa jurídica com objeto diverso das atividades econômicas das pessoas físicas;

b) não distribuir qualquer espécie de benefício às quotas-partes do capital ou estabelecer outras vantagens ou privilégios, financeiros ou não, em favor de quaisquer associados ou terceiros, excetuados os juros até o máximo de doze por cento ao ano atribuídos ao capital integralizado, e no caso das cooperativas de crédito, a remuneração anual limitada ao valor da taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - Selic para títulos federais.

c) permitir o livre ingresso a todos os que desejarem utilizar os serviços prestados pela sociedade, exceto aos comerciantes e empresários que operam no mesmo campo econômico da sociedade, cujo ingresso é vedado (Lei nº 5.764, de 1971, art. 29 e §§);

d) permitir a cada associado, nas assembleias gerais, o direito a um voto, qualquer que seja o número de suas quotas-partes.

Veja ainda: Classificação das cooperativas:

Pergunta 002 deste capítulo.

Normativo: Lei nº 5.764, de 1971 arts. 4º e 6º, art. 24, § 3º, arts. 29 e 42;

RIR/2018, art. 193, § 1º;

LC nº 130, de 2009, arts. 4º a 7º;

LC nº 196, de 2022, art. 1º; e

Lei nº 12.690, de 19 de julho de 2012.

002 Como se classificam as sociedades cooperativas?

Nos termos do art. 6º da Lei nº 5.764, de 1971, as sociedades cooperativas são consideradas:

1) singulares, as constituídas pelo número mínimo de 20 (vinte) pessoas físicas, sendo excepcionalmente permitida a admissão de pessoas jurídicas que tenha por objeto as mesmas ou correlatas atividades econômicas das pessoas físicas ou, ainda, aquelas sem fins lucrativos que tenham por objeto as mesmas ou correlatas atividades econômicas das pessoas físicas;

2) cooperativas centrais ou federações de cooperativas, as constituídas de, no mínimo, 3 (três) singulares, podendo, excepcionalmente, admitir associados individuais;

3) confederações de cooperativas, as constituídas, pelo menos, de 3 (três) federações de cooperativas ou cooperativas centrais, da mesma ou de diferentes modalidades.

Notas:

As cooperativas singulares se caracterizam pela prestação direta de serviços aos associados.

Normativo: Lei nº 5.764, de 1971, arts. 6º e 7º.

003 Quais os objetivos sociais de uma sociedade cooperativa?

Estas sociedades poderão, com o fim de viabilizar a atividade de seus associados, adotar qualquer objeto, respeitadas as limitações legais no sentido de não exercerem atividades ilícitas ou proibidas em lei.

Os objetivos sociais mais utilizados em sociedades cooperativas são: cooperativas de produtores; cooperativas de consumo; cooperativas de crédito; cooperativas de trabalho; cooperativas habitacionais; cooperativas sociais.

004 Qualquer pessoa jurídica poderá ingressar nas sociedades cooperativas?

Não. Somente excepcionalmente é permitida a admissão de pessoas jurídicas como associadas de cooperativas.

Para ingressar em uma cooperativa, a pessoa jurídica deverá ter por objeto as mesmas atividades econômicas que os demais associados pessoas físicas (ou atividades correlatas).

São também admitidas nas cooperativas as pessoas jurídicas sem fins lucrativos.

Relativamente às cooperativas de crédito, o quadro social poderá ser composto de pessoas físicas e jurídicas e entes despersonalizados, desde que definido pela assembleia geral, com previsão no estatuto social, e não são admitidas as pessoas jurídicas e os entes despersonalizados que, em suas atividades principais, exerçam efetiva concorrência com as atividades principais da própria cooperativa de crédito, nem a União, os Estados e os Municípios, bem como, suas respectivas autarquias, fundações e empresas estatais dependentes.

Normativo: Lei nº 5.764, de 1971, art. 6º;
LC nº 130, de 2009, art. 4º, § 1º; e
LC nº 196, de 2022, art. 1º.

005 Quais as pessoas jurídicas que têm seu ingresso permitido nas sociedades cooperativas?

Em situações específicas é possível o ingresso de pessoa jurídica nas sociedades cooperativas de pescas e nas cooperativas constituídas por produtores rurais ou extrativistas que pratiquem as mesmas atividades econômicas das pessoas físicas associadas.

Exemplo:

As microempresas rurais, os clubes de jovens rurais e os consórcios e condomínios agropecuários que praticarem agricultura, pecuária ou extração, desde que não operem no mesmo campo econômico das cooperativas.

Ressalte-se que nas cooperativas de eletrificação, irrigação e telecomunicações, poderão ingressar as pessoas jurídicas que se localizem na respectiva área de operações.

Veja ainda a Pergunta 004 deste capítulo em relação às sociedades cooperativas de crédito.

Normativo: Lei nº 5.764, de 1971, art. 29, §§ 2º e 3º.

006 Quais as formalidades exigidas para se constituir uma sociedade cooperativa?

As formalidades de constituição não diferem, quanto aos procedimentos, daqueles que se adotam para outros tipos de pessoas jurídicas.

A constituição será deliberada por assembleia geral dos fundadores, que se instrumentalizará por intermédio de uma ata (instrumento particular) ou por escritura pública, neste caso lavrada em Cartório de Notas ou Documentos.

Na prática, as sociedades cooperativas são constituídas por ata da assembleia geral de constituição, transcritas no "livro de atas" que, depois da ata de fundação, servirá como livro de atas das demais assembleias gerais convocadas pela sociedade.

Normativo: Lei nº 5.764, de 1971, arts. 14 e 15.

007 As sociedades cooperativas dependem de autorização para funcionamento?

Não. Dispõe o art. 5º, inciso XVII, da Constituição Federal, que a criação de associações e, na forma da lei, a de cooperativas independem de autorização, sendo vedada a interferência estatal em seu funcionamento.

Relativamente as sociedades cooperativas de crédito o art. 12 da LC 130, de 2009, dispõe que o CMN, no exercício da competência que lhe são atribuídas pela legislação que rege o SFN, poderá dispor, inclusive, sobre as seguintes matérias:

a) condições de constituição e de funcionamento das cooperativas de crédito e das confederações de serviço constituídas por cooperativas centrais de crédito, com vistas ao respectivo processo de concessão de autorização pelo Banco Central do Brasil;

b) condições a serem observadas na elaboração do estatuto social, na formação do quadro de associados, na realização de assembleias e reuniões deliberativas e na celebração de contratos com outras instituições;

c) tipos de atividades a serem desenvolvidas e de instrumentos financeiros passíveis de utilização;

d) fundos garantidores, inclusive a vinculação de cooperativas de crédito a tais fundos, a fixação de condições para o exercício de cargos em seus órgãos estatuários e o estabelecimento de requisitos para que os ocupantes desses cargos tenham acesso a dados e a informações protegidas por sigilo legal;

e) atividades realizadas por entidades de qualquer natureza que tenham por objeto exercer, em relação a um grupo de cooperativas de crédito ou a confederações de serviço constituídas por cooperativas centrais de crédito, supervisão, controle, auditoria, certificação de empregados e dirigentes e gestão ou execução em maior escala de suas funções operacionais;

f) vinculação a entidades que exerçam, na forma da regulamentação, atividades de supervisão, de controle e de auditoria de cooperativas de crédito e de confederações de serviço constituídas por cooperativas centrais de crédito;

g) condições de participação societária em outras entidades, inclusive de natureza não cooperativa, com vistas ao atendimento de propósitos complementares ou acessórios, no interesse do quadro social e da comunidade;

h) requisitos adicionais ao exercício da faculdade de que trata o art. 9º da Lei Complementar nº 130, de 2009;

i) composição e renovação de membros dos conselhos de administração e fiscal e requisitos para o exercício de função nesses conselhos e na diretoria executiva das cooperativas de crédito e das confederações de serviço constituídas por cooperativas centrais de crédito;

i) condições para a assembleia geral destinar sobras para recomposição de recursos dos fundos garantidores de que trata o inciso IV deste caput utilizados em operações de assistência e de suporte financeiro à cooperativa singular de crédito; e

l) condições para que o Banco Central do Brasil possa conceder a autorização de que trata o art. 16-A da Lei Complementar nº 130, de 2009, e demais aspectos necessários à execução da medida nele prevista, inclusive em relação aos critérios para a designação e para o afastamento dos ocupantes de cargos em órgãos estatutários da cooperativa filiada atingida.

Normativo: Constituição Federal, art. 5º, inciso XVII;
LC nº 130, de 2009, art. 12; e

LC nº 196, de 2022, art. 1º.

008 Quais são os livros comerciais e fiscais exigidos das Sociedades Cooperativas?

Estando as sociedades cooperativas sujeitas à tributação pelo IRPJ quando auferirem resultados positivos em atos não cooperativos e, devendo destacar em sua escrituração contábil as receitas, os custos, despesas e encargos relativos a esses atos - operações realizadas com não associados, conclui-se que, nestes casos, as cooperativas deverão possuir todos os livros contábeis e fiscais exigidos, conforme o regime de apuração do IRPJ, das outras pessoas jurídicas.

Além disso, a sociedade cooperativa também deverá possuir os seguintes livros: a) Matrícula; b) Atas das Assembleias Gerais; c) Atas dos Órgãos de Administração; d) Atas do Conselho Fiscal; e) Presença do Associados nas Assembleias Gerais.

Nota:

É facultada a adoção de livros de folhas soltas ou fichas ou em meio digital, nos termos de regulamento do órgão competente do Poder Executivo federal.

A forma de escrituração das operações é de livre escolha da Sociedade Cooperativa, desde que mantenha registros permanentes com obediência aos preceitos da legislação comercial e fiscal, e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência, sendo obrigatória a manutenção do e-Lalur para a apuração do lucro real e do e-Lacs para apuração resultado ajustado.

Normativo: Lei nº 5.764, de 1971, art. 22;
RIR/2018, art. 193.

009 Como será formado o capital social da sociedade cooperativa?

O capital social será subdividido em quotas-partes e subscrição pode ser proporcional ao movimento de cada sócio.

Para a formação do capital social poder-se-á estipular que o pagamento das quotas-partes seja realizado mediante prestações periódicas, independentemente de chamada, em moeda corrente nacional ou bens.

A legislação cooperativista prevê que a integralização das quotas-partes e o aumento do capital social poderão ser feitos com bens avaliados previamente e após homologação em Assembleia Geral ou mediante retenção de determinado porcentagem do valor do movimento financeiro de cada sócio.

Por outro lado, o art. 1.094 do **Código Civil** estabelece que capital social, será variável, a medida do ingresso e da retirada dos sócios, independentemente de qualquer formalidade homologatória, ou seja, basta que o interessado em se associar se apresente, comprove sua afinidade ao escopo da sociedade cooperativa e comprometa-se a pagar o valor das quotas-partes que subscrever, nas condições que lhe forem oferecidas.

Na saída, é suficiente que se apresente como retirante e receba o valor de suas quotas e o que mais tiver de direito, consoante às regras vigentes na entidade.

O **Código Civil** traz como novidade a dispensa da sociedade cooperativa de formar o capital social inicial com quotas-partes dos sócios, ou seja, o início da atividade econômica da sociedade poderá ocorrer sem lhe seja oferecido qualquer recurso inicial.

Normativo:	Lei nº 5.764, de 1971, arts. 24, 25 e 27; Código Civil - Lei nº 10.406, de 2002, art. 1.094.

010 As quotas-partes subscritas e integralizadas na sociedade cooperativa são transferíveis?

O **Código Civil** determina, inovando, que as quotas são intransferíveis a terceiros estranhos à sociedade cooperativa, ainda que por herança.

A transferência é possível ao herdeiro se este for também associado, visto que a operação de transferência entre associados é permitida.

Normativo:	Código Civil - Lei nº 10.406, de 2002, art. 1.094, IV.

011 O que são atos cooperativos?

Denominam-se atos cooperativos aqueles praticados entre a cooperativa e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para consecução dos objetivos sociais.

O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

Assim, podemos citar como exemplos de atos cooperativos, dentre outros, os seguintes:

1) a entrega de produtos dos associados à cooperativa, para comercialização, bem como os repasses efetuados pela cooperativa a eles, decorrentes dessa comercialização, nas cooperativas de produção agropecuárias;

2) o fornecimento de bens e mercadorias a associados, desde que vinculadas à atividade econômica do associado e que sejam objeto da cooperativa nas cooperativas de produção agropecuárias;

3) as operações de beneficiamento, armazenamento e industrialização de produto do associado nas cooperativas de produção agropecuárias;

4) atos de cessão ou usos de casas, nas cooperativas de habitação;

5) prover, por meio da mutualidade, a prestação de serviços financeiros a seus associados, sendo-lhes assegurado o acesso aos instrumentos do mercado financeiro, no caso das sociedades cooperativas de crédito.

6) nas cooperativa de trabalho, inclusive cooperativas médicas, considera-se atos cooperados os serviços prestados pelas cooperativas diretamente aos associados na organização e administração dos interesses comuns ligados à atividade profissional, tais como os que buscam a captação de clientela; a oferta pública ou particular dos serviços dos associados; a cobrança e recebimento de honorários; o registro, controle e distribuição periódica dos honorários recebidos; a apuração e cobrança das despesas da sociedade, mediante rateio na proporção direta da fruição dos serviços pelos associados; cobertura de eventuais prejuízos com recursos provenientes do Fundo de Reserva (Lei nº 5.764/71, art. 28 , I) e, supletivamente, mediante rateio, entre os associados, na razão direta dos serviços usufruídos (Lei nº 5.764/71, art. 89)

Notas:

01) Quanto ao alcance do conceito de ato cooperativo, incumbe-se extrair os itens 4, 10 e 11 do Voto do relator, o Senhor Ministro LUIZ FUX do Supremo Tribunal Federal (STF), no RECURSO EXTRAORDINÁRIO nº 598.085-RJ, em REPERCUSSÃO GERAL (tema 177/STF), tendo como recorrente a UNIÃO (PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL) e recorrido a UNIMED DE BARRA MANSA SOCIEDADE COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS E

HOSPITALARES, voto vencedor, acompanhado por unanimidade dos Senhores ministros presentes à Sessão do PLENO da CORTE, em 6 de novembro de 2014, quanto à incidência da COFINS, do PIS e da CSLL sobre as cooperativas de trabalho, inclusive cooperativas médicas:

> [...]
>
> 4. A Constituição Federal consigna que o adequado tratamento tributário a ser conferido ao ato cooperativo demanda regulamentação por lei complementar. De toda forma, a ausência de previsão de uma norma geral não impede a aplicação de disposições específicas. Nesse contexto inserem-se as normas tributárias previstas na Política Nacional de Cooperativismo (Lei nº 5.764/71) e na legislação tributária específica que trata do tema. Em que pese não tenha sido editada a norma geral, é possível que a União e os Estados disponham sobre o tratamento a ser conferido ao ato cooperativo, desde que tais normas não venham a conflitar com a exegese do art. 146, III, c, da Constituição Federal de 1988. Vale dizer, o regramento deve atender a finalidade de promover uma dosimetria do encargo em harmonia com as características próprias do associativismo. A intenção do constituinte é não permitir que a lei tributária venha a punir quem se associa. Se a disposição normativa vier para neutralizar possíveis efeitos deletérios que sejam decorrência direta do ato de associar-se, estará observado o mandamento constitucional
>
> [...]
>
> 10. A natureza jurídica dos valores recebidos pelas cooperativas e provenientes não de seus cooperados, mas de terceiros tomadores dos serviços ou adquirentes das mercadorias vendidas e a incidência da COFINS, do PIS e da CSLL sobre o produto de ato cooperativo, por violação dos conceitos constitucionais de “ato cooperado”, “receita da atividade cooperativa” e “cooperado”, são temas que se encontram

> sujeitos à repercussão geral nos recursos: RE 597.315-RG, Relator Min. ROBERTO BARROSO, julgamento em 02/02/2012, Dje 22/02/2012, RE 672.215-RG, Relator Min. ROBERTO BARROSO, julgamento em 29/03/2012, Dje 27/04/2012, e RE 599.362-RG, Relator Min. DIAS TOFFOLI, Dje-13-12-2010, notadamente acerca da controvérsia atinente à possibilidade da incidência da contribuição para o PIS sobre os atos cooperativos, tendo em vista o disposto na Medida Provisória nº 2.158-33, originariamente editada sob o nº 1.858-6, e nas Leis nºs 9.715 e 9.718, ambas de 1998.
>
> 11. Ex positis, dou provimento ao recurso extraordinário para declarar a incidência da COFINS sobre os atos (negócios jurídicos) praticados pela recorrida com terceiros tomadores de serviço, resguardadas as exclusões e deduções legalmente previstas. Ressalvo, ainda, a manutenção do acórdão recorrido naquilo que declarou inconstitucional o § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta.

Os trechos destacados em negrito (não são do original) consignam que a ausência de regulamentação por lei complementar definindo o adequado tratamento tributário a ser conferido ao ato cooperativo não impede a aplicação de disposições específicas, incluídas as normas tributárias, resguardadas especialmente as exclusões e deduções das receitas decorrentes de atos cooperativos para apuração da base de cálculo de Pis e de Cofins, previstas atualmente em dispositivos de leis ordinárias, notadamente no art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e no § 5º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1978. Imprescindível atentar-se então para a compatibilidade entre disposições legais específicas aplicáveis às referidas contribuições sociais, quanto ao conceito conferido ao ato cooperativo, e dispositivos da legislação ordinária regentes do IRPJ, posto que o tratamento das contribuições assim como o do imposto, ambos os regimes se fundam igualmente no conceito de ato cooperativo expresso

na Lei nº 5.764, de 1971. Com efeito, de todo o exposto anteriormente, posto que respeitadas as disposições legais específicas, o entendimento exarado no ACÓRDÃO supra outra coisa não fez se não adotar ou reverenciar claramente posicionamentos historicamente exarados pela Receita Federal do Brasil em instrução normativa e outros atos aplicáveis tanto ao PIS e à Cofins quanto ao IRPJ e à CSLL.

02) As sobras líquidas distribuídas por cooperativa de trabalho médico a associado pessoa jurídica possuem a natureza de rendimento pela prestação de serviço, sujeitando-se, portanto, à incidência do IRPJ. Por se tratar de serviço profissional, a cooperativa, ao efetuar o pagamento, deve proceder à retenção do imposto mediante a aplicação do percentual de 1,5% (um e meio por cento). (SC Cosit nº 248, de 2017)

Normativo:	Lei nº 5.764, de 1971, art. 79;
	LC nº 130, de 2009; art. 2º;
	LC nº 196, de 2022, art. 1º; e
	Parecer Normativo CST nº 38 de 01.11.1980, item 3.1.

012 O que são atos não cooperativos?

Os atos não-cooperativos são aqueles que importam em operação com terceiros não associados. São exemplos, dentre outros, os seguintes:

1) a comercialização ou industrialização, pelas cooperativas agropecuárias ou de pesca, de produtos adquiridos de não associados, agricultores, pecuaristas ou pescadores, para completar lotes destinados ao cumprimento de contratos ou para suprir capacidade ociosa de suas instalações industriais;

2) de fornecimento de bens ou serviços a não associados, para atender aos objetivos sociais;

3) de participação em sociedades não cooperativas, públicas ou privadas, para atendimento de objetivos acessórios ou complementares;

4) as aplicações financeiras;

5) a contratação de bens e serviços de terceiros não associados.

Notas:

01) As importâncias decorrentes da prestação a terceiros de serviços oferecidos por cooperativa, os quais resultem do esforço comum dos seus associados, não se sujeitam à incidência de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ). ADI RFB nº 6, de 24 de maio de 2007

Referidas importâncias, quando pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a cooperativas de trabalho, associações de profissionais ou assemelhadas, relativas a serviços pessoais que lhes forem prestados por associados destas ou colocados à disposição, estão sujeitas à incidência do imposto de renda na fonte, à alíquota de um e meio por cento, conforme previsto no art. 45 da Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992, com a redação dada pelo art. 64 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

02) Desde que atendidos os requisitos da legislação de regência, considera-se ato cooperativo a operação em que a sociedade cooperativa de vendas em comum aufere, em decorrência de processo judicial, receitas ou rendas relativas a precatório derivado de recomposição do preço de venda a menor imposta por ato governamental, na condição de representante de seus associados (e, depois de descontar as despesas pertinentes, repassa os respectivos valores líquidos aos referidos associados). (SC Cosit nº 30, de 2020)

Normativo: Lei nº 5.764, de 1971, arts. 85, 86 e 88.

ADI RFB nº 6, de 24 de maio de 2007

013 Como deverão ser contabilizadas as operações realizadas com não associados?

As sociedades cooperativas devem contabilizar em separado os resultados das operações com não associados, de forma a permitir o cálculo de tributos.

Outrossim, a MP nº 2.158-35, de 2001, em seu art. 15, § 2º, dispõe que os valores excluídos da base de cálculo do PIS e da COFINS, relativos às operações com os associados, deverão ser contabilizados destacadamente, pela cooperativa, devendo tais operações ser comprovadas mediante documentação hábil e idônea, com identificação

do adquirente, de seu valor, da espécie de bem ou mercadoria e das quantidades vendidas.

Normativo:	Lei nº 5.764, de 1971, art. 87; MP nº 2.158-35, de 2001, art. 15, § 2º; PN CST nº 73, de 1975; e PN CST nº 38, de 1980.

IRPJ das Sociedades Cooperativas

014 Há incidência do imposto de renda nas atividades desenvolvidas pelas sociedades cooperativas?

Sim. As cooperativas pagarão o imposto de renda sobre o resultado positivo das operações e das atividades estranhas a sua finalidade (ato não cooperativo), isto é, serão considerados como renda tributável os resultados positivos obtidos pelas cooperativas nas operações de que tratam os arts. 85, 86 e 88 da Lei nº 5.761, de 1971.

Os resultados das operações com não associados serão levados à conta do Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social e serão contabilizados em separado, de modo a permitir cálculo para incidência de tributos.

Além disso, as sociedades cooperativas de consumo, que tenham por objeto a compra e fornecimento de bens aos consumidores, sujeitam-se às mesmas normas de incidência dos impostos e contribuições de competência da União, aplicáveis às demais pessoas jurídicas.

Por outro lado, as sociedades cooperativas que obedecerem ao disposto na legislação específica não terão incidência do imposto de renda sobre suas atividades econômicas, de proveito comum, sem objetivo de lucro.

Normativo:	Lei nº 5.764, de 1971, arts. 85 a 88 e art. 111; Lei nº 9.430, de 1996, arts. 1º e 2º; Lei nº 9.532, de 1997, art. 69; e RIR/2018, arts. 193 a 195; Lei Complementar nº 130, de 2008, arts. 2º, caput e § 1º, II, II, VII, art. 3º e art. 12, inciso VII, com a redação dada pela Lei Complementar nº 196, de 2022.

Notas:

01) As cooperativas singulares de crédito pagarão o IRPJ sobre o resultado positivo:

a) das operações em seu nome e por conta de outras instituições, com vistas à prestação de serviços financeiros e afins a não associados (LC nº 130/2008, art. 3º); e

b) das suas participações societária em outras entidades de natureza não cooperativa, com vistas ao atendimento de propósitos complementares ou acessórios, no interesse do quadro social e da comunidade (LC nº 130/2009, art. 12, VII, com a redação dada pela Lei Complementar nº 196, de 2022);

02) IRPJ também incide sobre o resultado positivo das operações e das atividades exploradas pelas cooperativas singulares de crédito com o emprego dos recursos captados:

a) de Municípios, de seus órgãos ou entidades e das empresas por eles controladas (LC nº 130/2009, art. 2º, caput e § 1º, I);

b) de pessoas jurídicas, em caráter eventual, a taxas favorecidas ou isentos de remuneração (LC nº 130/2009, art. 2º, caput e § 1º, III, com a redação dada pela Lei Complementar nº 196, de 2022);

c) de repasses de instituições oficiais ou de fundos públicos (LC nº 130/2009, art. 2º, caput e § 1º, VI, com a redação dada pela Lei Complementar nº 196, de 2022);

d) de acesso a recursos oficiais para o financiamento das atividades de seus associados (LC nº 130/2009, art. 2º, caput e § 5º).

É vedada a constituição de cooperativa mista com seção de crédito.

03) Desde que atendidos os requisitos da legislação de regência, não incide IRPJ sobre o resultado da operação em que a regular sociedade cooperativa de vendas em comum aufere, em decorrência de

processo judicial, renda relativa a precatório derivado de recomposição do preço de venda a menor imposta por ato governamental, na condição de representante de seus associados (e, depois de descontar as despesas pertinentes, repassa os respectivos valores líquidos aos referidos associados). (SC Cosit nº 30, de 2020)

É da sucessora da ex-cooperada - e não da sociedade cooperativa - a sujeição passiva atinente ao imposto de renda (IRPJ) devido sobre os valores proporcionais que vier a receber em razão de rateio de verba indenizatória decorrente de ação judicial. (SC Cosit nº 30, de 2020)

04) Desde que cumpridos os requisitos legais para o gozo da isenção do IRPJ de que trata o art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, a integralização de capital de instituição sem fins lucrativos, em cooperativa de crédito, com a finalidade de manter o poder aquisitivo do valor investido, não a prejudica de usufruir da isenção, caso as respectivas sobras sejam totalmente destinadas à manutenção e ao desenvolvimento de suas finalidades essenciais. (SC Cosit nº 199, de 2018)

015 Nas sociedades cooperativas, os resultados auferidos em aplicações financeiras também estão fora do campo de incidência do imposto sobre a renda?

Não. O resultado das aplicações financeiras, em qualquer de suas modalidades, efetuadas por sociedades cooperativas, inclusive as de crédito, não está abrangido pela não incidência de que gozam tais sociedades, ficando sujeito à retenção na fonte, bem como à regra geral que rege o imposto de renda das pessoas jurídicas.

O art. 65 da Lei nº 8.981, de 1995, e o art. 35 da Lei nº 9.532, de 1997, estabelecem regras de incidência do imposto sobre o rendimento produzido por aplicação de renda fixa, auferido por qualquer beneficiário, inclusive pessoa jurídica imune ou isenta.

Notas:

01) A 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ) aprovou, em 25/04/2002, por unanimidade, a edição da Súmula nº 262, com o seguinte teor:

"Incide o imposto de renda sobre o resultado das aplicações financeiras realizadas pelas cooperativas".

Quanto ao acesso aos instrumentos do mercado financeiro assegurado às cooperativas de crédito pelo art. 2º, caput e § 1º, inciso II, da Lei Complementar nº 130, de 2009, com a redação dada pela Lei Complementar nº 196, de 2022:

a) Se as aplicações financeiras realizadas por cooperativas de crédito tiverem origem em recursos de associados, então os rendimentos auferidos nessas aplicações estão fora do campo de incidência do IRPJ. Para efeito dessa não incidência não importa se a instituição financeira onde a cooperativa de crédito faz tais aplicações é ou não também cooperativa;

b) Se as aplicações financeiras realizadas por cooperativas de crédito tiverem origem em recursos de não associados, então os rendimentos auferidos nessas aplicações estão dentro do campo de incidência do IRPJ. Também nesse caso, não importa se a instituição financeira onde a cooperativa de crédito faz tais aplicações é ou não também cooperativa.

É vedada a constituição de cooperativa mista com seção de crédito.

02) Os rendimentos de aplicações financeiras realizadas pelas sociedades cooperativas de trabalho, ainda que em sociedades cooperativas de crédito às quais estejam associadas, não constituem atos cooperativos e estão sujeitos, portanto, ao pagamento do IRPJ. (SC Cosit nº 179, de 2021)

03) O tratamento tributário específico da sociedade cooperativa de crédito não se estende aos seus associados, ainda que eles sejam outras cooperativas. (SC Cosit nº 179, de 2021)

Normativo: Lei nº 8.981, de 1995, art. 65;

Lei nº 9.532, de 1997, art. 35;

Lei nº 9.779, de 1999, art. 5º, caput;

Lei nº 11.033, de 2004, art. 1º, e

PN CST nº 4, de 1986.

016 Qual o alcance da expressão "que obedecerem ao disposto na legislação específica", inserida no art. 193 do RIR/2018?

As sociedades cooperativas devem se constituir conforme as disposições da Lei nº 5.764, de 1971, especialmente seu art. 3º, observado ainda o disposto nos arts. 1.093 a 1.096 do **Código Civil**.

É vedada a distribuição de qualquer espécie de benefício às quotas-partes do capital ou estabelecer outras vantagens ou privilégios, financeiros ou não, em favor de quaisquer associados ou terceiros. Exceção é admitida em relação a juros, até o máximo de doze por cento ao ano, atribuídos ao capital integralizado.

A inobservância da vedação à distribuição de benefícios, vantagens ou privilégios a associados ou não, importará na tributação dos resultados.

Notas:

01) Quanto às cooperativas de crédito, é vedado distribuir qualquer espécie de benefício às quotas-parte do capital, excetuando-se remuneração anual limitada ao valor da taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - Selic para títulos federais.

02) Desde que cumpridos os requisitos legais para o gozo da isenção do IRPJ de que trata o art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, a integralização de capital de instituição sem fins lucrativos, em cooperativa de crédito, com a finalidade de manter o poder aquisitivo do valor investido, não a prejudica de usufruir da isenção, caso as respectivas sobras sejam totalmente destinadas à manutenção e ao desenvolvimento de suas finalidades essenciais. (SC Cosit nº 199, de 2018)

Normativo: Lei nº 5.764, de 1971, arts. 3º e art. 24, § 3º;

Código Civil - Lei nº 10.406, de 2002, arts 1.093 a 1.096;

Lei Complementar nº 130, de 2009, art. 7º;

RIR/2018, art. 193.

017 Qual o regime de tributação a que estão sujeitas as sociedades cooperativas?

As sociedades cooperativas, desde que não se enquadrem nas condições de obrigatoriedade de apuração do lucro real, também poderão optar pela tributação com base no lucro presumido.

A opção por esse regime de tributação deverá ser manifestada com o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido, correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário, e será definitiva em relação a todo o ano-calendário.

Notas:

04) 01) As sociedades cooperativas não poderão optar pelo Sistema Integrado de Pagamento de Imposto e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples), porque são regidas por lei própria que estabelece tratamento especial perante a legislação do imposto de renda.

02) As sociedades cooperativas (exceto as de consumo) não poderão aderir ao Simples Nacional.

03) As cooperativas de crédito, cuja atividade está sob controle do Banco Central do Brasil, são obrigatoriamente tributadas pelo Lucro Real, conforme Lei nº 9.718, art. 14, II.

04) OPERAÇÕES COM CÍTRICOS. LARANJA IN NATURA. INDUSTRIALIZAÇÃO. Para efeito de determinação da base de cálculo do IRPJ devido pela sociedade cooperativa tributada pela sistemática do lucro presumido, consideram-se industrialização as operações definidas no art. 4º do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (RIPI), observadas as disposições do art. 5º, conjugado com o art. 7º, do Regulamento do IPI. Uma vez caracterizada industrialização, aplica-se o percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta proveniente da venda dos produtos resultantes da operação, ainda que que ela tenha sido realizada por encomenda de terceiros, por meio de remessa, por eles efetuada, de matérias-primas e materiais de embalagens. (SC Cosit nº 29, de 2024)

05) Quanto à obrigatoriedade de apuração pelo lucro real e possibilidade de opção pelo lucro presumido, às Sociedades de Crédito Direto não se aplica o disposto no art. 14, inciso II, da Lei nº 9.718, de 1998, não se podendo incluir tal espécie de instituições financeiras no rol taxativo elencado naquele dispositivo. (SC Cosit nº 50, de 2024)

Veja ainda: Exercício da opção por regime de apuração do IRPJ:

Perguntas 003 a 006 do capítulo XIII; e

Perguntas 008 a 011 do capítulo XIV.

Normativo: Lei nº 9.430, de 1996, art. 26, § 1º;

Lei nº 9.718, de 1998, arts.13, § 1º e 14.

LC 123/2006, art. 3º, § 4º, inc. VI

018 Como será determinada a base de cálculo do imposto de renda pessoa jurídica das sociedades cooperativas com regime de tributação pelo lucro real?

A base de cálculo será determinada segundo a escrituração que apresente destaque das receitas tributáveis e dos correspondentes custos, despesas e encargos.

Na falta de escrituração adequada, o lucro será arbitrado conforme regras aplicáveis às demais pessoas jurídicas.

No cálculo do Lucro Real deverão ser adotados os seguintes procedimentos:

a) apuram-se as receitas das atividades das cooperativas e as receitas derivadas das operações com não-associados, separadamente;

b) apuram-se, também separadamente, os custos diretos e imputam-se esses custos às receitas com as quais tenham correlação;

c) apropriam-se os custos indiretos e as despesas e encargos comuns às duas espécies de receitas, proporcionalmente ao valor de cada uma, desde que seja impossível separar objetivamente, o que pertence a cada espécie de receita.

Exemplo:

Receitas:

Provenientes de atos cooperativos..... R$8.600.000,00

Provenientes de operações com não associados. R$5.400.000,00

Total..... R$14.000.000,00

Custos diretos:

Das receitas de atos cooperativos..... R$4.200.000,00

Das receitas de operações com não associados.... R$2.200.000,00

Total..... R$6.400.000,00

Custos indiretos, despesas e encargos comuns..... R$4.400.000,00

Partindo desses dados, temos:

1) Rateio proporcional dos custos indiretos, despesas e encargos comuns às duas espécies de receita:

   parcela proporcional às receitas de atos não cooperativos:

   (R$4.400.000,00 x R$5.400.000,00) / R$14.000.000,00 = R$1.697.142,86

   parcela proporcional às receitas de operações com associados:

   (R$4.400.000,00 x R$8.600.000,00) / R$14.000.000,00 = R$2.702.857,14

2) Apuração do resultado operacional correspondente aos atos cooperativos:

Receitas de atos cooperativos.....	R$8.600.000,00
(-) Custos diretos das receitas de atos cooperativos.....	(R$4.200.000,00)
(-) Custos indiretos, despesas e encargos comuns	(R$2.702.857,14)
= Lucro operacional (atos cooperativos)	R$1.697.142,86

3) Apuração do resultado operacional correspondente às operações com não associados:

Receitas de operações com não associados.....	R$5.400.000,00
(-) Custos diretos dessas receitas.....	(R$2.200.000,00)
(-) Custos indiretos, despesas e encargos comuns	(R$1.697.142,86)
= Lucro operacional (não associados)	R$1.502.857,14

Normativo: RIR/2018, art. 602 e segs.;
PN CST nº 73, de 1975.

019 Qual a diferença entre sobras líquidas e resultado do exercício apurados pelas sociedades cooperativas?

Na linguagem cooperativa, o termo sobras líquidas designa o próprio lucro líquido, ou lucro apurado em balanço, que deve ser distribuído sob a rubrica de retorno ou como bonificação aos associados, não em razão das quotas-parte de capital, mas em consequência das operações ou negócios por eles realizados na cooperativa.

Na linguagem comercial, o resultado positivo do exercício é o lucro, o provento ou o ganho obtido em um negócio. É, assim, o que proveio das operações mercantis ou das atividades comerciais.

Por resultado, em sentido propriamente contábil, entende-se a conclusão a que se chegou na verificação de uma conta ou no levantamento de um balanço (lucro ou prejuízo). Em relação às contas, refere-se ao saldo da Demonstração do Resultado do Exercício, que tanto pode ser credor como devedor.

O fato de a lei do cooperativismo denominar a mais valia de “sobra” não tem o intuito de excluí-la do conceito de lucro, mas permitir um disciplinamento específico da destinação desses resultados (sobras), cujo parâmetro é o volume de operações de cada associado, enquanto o lucro deve guardar relação com a contribuição do capital.

Normativo: Lei nº 6.404, de 1976, art. 187.

020 Há incidência da CSLL nas atividades desenvolvidas pelas sociedades cooperativas?

A partir de 1º de janeiro de 2005, as sociedades cooperativas que obedecerem ao disposto na legislação específica, relativamente aos atos cooperativos, ficaram isentas da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL.

Tal isenção não se aplica, porém, às cooperativas de consumo de que trata o art. 69 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997

Normativo: Lei nº 10.865, de 2004, arts. 39 e 48.

Capítulo XVIII - Acréscimos Legais

Recolhimento Espontâneo

001 Em caso de pagamento de tributo em atraso espontaneamente, isto é, sem que a empresa tenha sido notificada ou intimada, quais serão os acréscimos legais devidos?

Tributos pagos em atraso, espontaneamente, isto é, sem que a empresa tenha sido notificada ou intimada a fazê-lo, relativos a fatos geradores ocorridos a partir de 1 de janeiro de 1997, serão acrescidos de:

a) multa de mora de 0,33% ao dia (limitada a 20%). Para se calcular a multa multiplica-se a quantidade de dias em atraso por 0,33, até o limite de 20%. Contam-se os dias em atraso a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento até o dia em que ocorrer o pagamento;

b) juros de mora à taxa Selic. Para se calcular os juros de mora toma-se o valor do débito sem o acréscimo da multa de mora de 0,33% ao dia, e sobre ele aplica-se a taxa Selic acumulada mensalmente a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento, e de 1% no mês do pagamento.

Notas:

1) O pagamento efetuado até o 20º dia subsequente à data de recebimento do termo de início de fiscalização é considerado pagamento espontâneo para fins de cálculo dos acréscimos.

2) Os juros de mora são calculados sobre o valor nominal do débito, isto é, sem o acréscimo correspondente à multa de mora.

Normativo: Lei nº 9.430, de 1996, arts. 47 e 61;

Lei nº 8.212, de 1991, art. 35, com a redação dada pelo art. 26 da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009;

ADN Cosit nº 1, de 1997; e

RIR/2018, art. 997, § 2º.

002 Em caso de crédito com exigibilidade suspensa por força de medida liminar ou tutela antecipada, haverá incidência de acréscimos legais?

Os incisos IV e V do art. 151 do CTN preveem a suspensão da exigibilidade do crédito tributário em decorrência de medida liminar ou tutela antecipada concedida em ação judicial. Se a medida que suspende a exigibilidade do crédito for concedida antes do início de qualquer procedimento de ofício a ele relativo, o lançamento de ofício efetuado com a finalidade de prevenir decadência poderá incluir juros de mora, mas não poderá aplicar a multa de mora. Porém, uma vez julgada a ação e o tributo for considerado devido, o pagamento deve ser efetuado em até 30 dias após a data de publicação da respectiva decisão, sob pena de incidência da multa.

Notas:

1) A medida liminar ou tutela antecipada suspende a exigibilidade do crédito e, desde que concedida antes do início do procedimento fiscal relativo ao crédito, afasta a incidência da multa de mora, mas não dos juros de mora.

2) O valor do tributo devido, cujo pagamento deve ser efetuado em até 30 dias após a publicação da respectiva decisão, será acrescido de juros de mora calculados à taxa Selic, acumulada mensalmente a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento, até o mês anterior ao do pagamento, e de 1% no mês do pagamento.

Normativo: **CTN**, art. 151, IV e V;
Lei nº 9.430, de 1996, art. 63;
Decreto-Lei nº 1.736, de 1979, art. 5º, e
RIR/2018, art. 995 e 1.001.

003 Durante o período em que a cobrança do crédito tributário estiver suspensa por decisão administrativa ou judicial, haverá incidência de acréscimos legais?

Suspensão da cobrança equivale à suspensão da exigibilidade prevista no art. 151, III, IV e V do CTN. Durante esse período incidirão juros de mora equivalentes à variação da taxa Selic para títulos federais, acumulada mensalmente a partir do 1º dia do mês subsequente ao do vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento, e de 1% no mês de pagamento. Por outro lado, se houver depósito do montante integral (CTN, art. 151, II) e o valor depositado seja suficiente para saldar o débito considerado devido,

não haverá incidência de juros de mora. Não sendo suficiente, incidirão juros de mora sobre a diferença.

Normativo: RIR/2018, art. 997, § 3º, e

Decreto-Lei nº 1.736, de 1979, art. 5º

Lançamento de Ofício

004 Qual a forma de apuração da base de cálculo do imposto de renda a ser adotada pela autoridade fiscal na hipótese de lançamento de ofício no curso do ano-calendário?

Na hipótese de lançamento de ofício no curso do ano-calendário será observada a forma de apuração da base de cálculo do imposto que for adotada pela pessoa jurídica para o respectivo período, recompondo-se a correspondente base de cálculo: lucro real trimestral ou anual (com recolhimentos mensais com base na estimativa), lucro presumido ou arbitrado. De acordo com o art. 33 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017, a base de cálculo do imposto de renda, em cada mês, será determinada mediante aplicação de 8% sobre a receita bruta.

Notas:

1) A pessoa jurídica deverá informar à autoridade fiscal a forma de apuração da base de cálculo do imposto por ela adotada.

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

Normativo: Lei nº 8.981, de 1995, art. 97, parágrafo único; e

Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, arts. 33, 47, 51, §§ 1º e 2º, e 58.

005 Nos casos de lançamento de ofício haverá incidência de multas? (ver resposta às perguntas 12 e 13)

Haverá incidência de **multa de ofício**, mas não de multa de mora. Incidirão também os juros de mora calculados à taxa Selic. Os percentuais da multa de ofício são estes:

I - 75% sobre o valor total do débito (ou sobre a diferença não recolhida) nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, falta de declaração e nos de declaração inexata. Esse percentual será duplicado se se constatar sonegação, fraude ou conluio (Lei 4.502/64, arts. 71, 72 e 73), independentemente de outras penalidades cabíveis. Esse percentual será aumentado em 50% (ainda que tenha sido duplicado) se o sujeito passivo não atender, no prazo estipulado, à intimação para prestar esclarecimentos, apresentar arquivos magnéticos e digitais e sistemas de processamento eletrônico de dados ou a documentação técnica a que se refere o art. 38 da Lei 9.430/96, na forma da Lei 8.218/91, art. 11;

II - 50% sobre o valor do pagamento mensal por estimativa que deixar de ser efetuado, exigida isoladamente, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido no ano-calendário correspondente.

Esses percentuais (de 75% e 50%) podem ser reduzidos, ainda que tenham sido majorados pelos motivos mencionados a depender da resposta do sujeito passivo à notificação para pagamento do débito: **i)** em 50% se o sujeito pagar ou compensar o débito em até 30 dias da notificação; **ii)** em 40% se requerer o parcelamento em até 30 dias da notificação; **iii)** em 30% se pagar ou compensar o débito em até 30 dias da notificação da decisão administrativa de 1ª instância; e **iv)** em 20% se requerer o parcelamento em até 30 dias da notificação da decisão administrativa de 1ª instância.

Os percentuais de multa, sua majoração e as reduções previstas aplicam-se também na hipótese de lançamento de ofício efetuado em razão de ressarcimento indevido de tributo, proveniente de incentivo ou benefício fiscal (Lei 9.430/96, art. 44, § 4º).

Notas:

1) No lançamento de ofício incidirão, além da multa de ofício, juros de mora sobre os valores devidos, calculados à taxa Selic.

2) No lançamento de ofício não incidirá multa de mora.

3) A duplicação da multa de ofício ou sua majoração em 50% só se aplica à que consta do item I (de 75%). Porém, as reduções em caso de pagamento ou parcelamento nos prazos previstos aplicam-se à do item I (ainda que duplicada ou majorada) e à do item II.

Normativo: Lei nº 9.430, de 1996, art. 38, art. 44, §§ 1º, 2º e 4º, e art. 61, § 3º.

Lei nº 8.218, de 1991, art. 6º, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009.

006 Se o sujeito passivo não atender, no prazo estipulado, à intimação para prestar esclarecimentos, apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei 8.218/91 ou a documentação técnica de que trata o art. 38 da Lei 9.430/96, quais são os percentuais de multa a serem aplicados?

Nesse caso caberá **multa de ofício de 112,5%** se o sujeito, além de não ter atendido à intimação, não pagou o débito ou não apresentou declaração. Ou de **225%** se o sujeito, além dos motivos que ensejariam a aplicação da multa de 112,5%, incorrer também em crime contra a ordem tributária, de sonegação, fraude ou conluio. Esses percentuais correspondem à multa de 75% (Lei 9.430, art. 44, I) aumentada de 50% (75% x 1,5 = 112,5%), ou à multa de 150% (Lei 9.430, art. 44, § 1º) aumentada de 50% (150% x 1,5 = 225%).

Normativo: Lei nº 9.430, de 1996, art. 44, I, § 1º e § 2º, I, II e III.

007 Se o contribuinte der causa a ressarcimento indevido de tributo cujo crédito tenha originado de incentivo ou benefício fiscal, qual multa deve ser aplicada?

Aos contribuintes que derem causa a ressarcimento indevido de tributo ou contribuição decorrente de qualquer incentivo ou benefício fiscal aplicam-se as multas de ofício previstas no art. 44 da Lei 9.430/96, com as majorações previstas nos §§ 1º e 2º e as reduções previstas no § 3º e no art. 6º da Lei 8.218/91.

Normativo: Lei nº 9.430, de 1996, art. 44, § 4º.

008 Se a fonte pagadora não fizer as retenções devidas de tributo ou não recolher o montante retido no prazo que a lei determina, qual será a multa aplicável?

A multa será a prevista no inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96, de 75% no caso de falta de retenção ou recolhimento, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, ou de 150% se a fonte pagadora incorrer em crime contra a ordem tributária previsto no art. 71, no 72 ou no 73 da Lei 4.502/64.

Nota:

As multas serão calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição que deixar de ser retida ou recolhida, ou que for recolhida após o prazo fixado.

Normativo: Lei nº 10.426, de 2002, art. 9º.

Lei nº 9.430, de 1996, art. 44, I e § 1º.

009 Se a compensação for considerada não declarada por motivo enumerado pelo inciso II do § 12 do art. 74 da Lei 9.430/96, qual será a multa aplicável?

O inciso II do § 12 do art. 74 da Lei 9.430 enumera seis hipóteses em que a compensação é considerada não declarada: i) quando se refira a crédito de terceiros; ii) quando se refira a crédito prêmio; iii) quando se refira a título público; iv) quando se refira a tributo não administrado pela RFB; v) quando decorra de decisão judicial não definitiva; e vi) quando tiver como fundamento alegação de inconstitucionalidade da lei. Considerar a compensação como não declarada equivale a considerá-la indevida ou vedada, portanto o valor compensado indevidamente passa a ser crédito exigível.

A multa aplicável, na hipótese, é a **multa isolada** prevista no § 4º do art. 18 da Lei 10.833/2003, no percentual de **75%**, que pode ser duplicado (**150%**) se o fato (compensação indevida de crédito) estiver relacionado a crime contra a ordem tributária ou for dele decorrente (sonegação, fraude ou conluio). Esses percentuais (de 75% e de 150%) podem ser aumentados de 50%, podendo chegar a **112,5% ou 225%**, conforme a hipótese, se o contribuinte não atender à intimação para prestar esclarecimentos, para apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei 8.218/91 ou se não apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 da Lei 9.430/96.

Nota: não se aplicam as reduções previstas no art. 6º da Lei 8.218, de 1991.

Normativo: Lei nº 10.833, de 2003, art. 18, §§ 4º e 5º;

Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996

010 Em caso de compensação não homologada, qual será a multa aplicável?

Compensação não homologada não se confunde com compensação não declarada. A compensação considerada não declarada é a compensação vedada (pelos motivos do inciso II do § 12 do art. 74 da Lei 9.430/96), por isso não é recepcionada e nem é

submetida a análise. A compensação não homologada é recepcionada e tramita regularmente segundo o rito estabelecido pelo Decreto 70.235, de 1972. A compensação pode ser considerada "não declarada" mas não "não homologada". A compensação declarada é homologada ou não homologada. O ato de não homologação pode ser discutido na via administrativa ou judicial. O recurso terá o efeito de suspender a exigibilidade do crédito, por força do art. 151, III, do Código Tributário Nacional.

De acordo com o § 1º do art. 74 da Instrução Normativa RFB nº 1.717, de 17 de julho de 2017, "sem prejuízo do disposto no *caput*, será exigida do sujeito passivo, mediante lançamento de ofício, multa isolada, nos seguintes percentuais [...]". Portanto, o tributo objeto de compensação não homologada será exigido com os acréscimos legais (multa de mora de 0,33% ao dia e juros Selic) e com a **multa isolada de 50%** sobre o valor do crédito objeto de declaração de compensação não homologada, **ou de 150%** sobre o valor total do débito indevidamente compensado, quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo.

Notas:

1. Na hipótese de compensação não homologada será aplicada multa isolada de **50%**.

2. Se for constatada falsidade da declaração de compensação apresentada, a multa isolada será de **150%**, podendo chegar a **225%** se o contribuinte não atender à intimação para prestar esclarecimentos, para apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei 8.218/91 ou se não apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 da Lei 9.430/96.

Normativo: Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 74, § 17, e art. 61, §§ 1º, 2º e 3º;

Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, art. 18, §§ 1º, 2º e 5º; e

Instrução Normativa RFB nº 1.717, de 17 de julho de 2017, art. 74, § 1º, I e II.

011 Em caso de lançamento de ofício, como são aplicadas as multas? (ver resposta à pergunta 6)

As multas de lançamento de ofício são aplicadas:

i) nos casos de falta de pagamento ou de recolhimento, falta de declaração ou declaração inexata, sobre o total do débito ou a diferença não paga;

ii) isoladamente:

(**a**) sobre o valor do pagamento mensal por estimativa quando o contribuinte deixar de fazê-lo, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a CSLL no ano-calendário correspondente;

(**b**) sobre o valor total da retenção ou do recolhimento que não tenha sido efetuado pela fonte pagadora;

(**c**) sobre o valor total do débito indevidamente compensado em decorrência de compensação considerada não declarada por motivo constante do inciso II do § 12 do art. 74 da Lei 9.430/96, ou em decorrência de declaração de compensação não homologada (Lei 9.430, art. 74, § 17);

(**d**) sobre o valor total do pedido de ressarcimento indevido ou indeferido.

Normativo: Lei nº 9.430/1996, arts. 44 e 74, § 17;
Lei nº 10.426/2002, art. 9º; e
Lei nº 10.833/2003, art. 18, §§ 2º e 4º.

012 Quais as reduções previstas para a penalidade aplicada em decorrência de lançamento de ofício? (ver resposta à pergunta 6)

As multas aplicadas em lançamento de ofício podem ser reduzidas se o sujeito passivo, notificado, efetuar o pagamento, realizar a compensação ou celebrar acordo de parcelamento do débito. As reduções serão proporcionais ao prazo de resposta do sujeito passivo à notificação. Assim, a redução da multa será:

i) de 50% se o pagamento ou a compensação do débito for feito em até 30 dias da notificação do lançamento;

ii) de 40% se for celebrado acordo de parcelamento em até 30 dias da notificação do lançamento;

iii) de 30% se o pagamento ou a compensação do débito for feito em até 30 da notificação da decisão administrativa de primeira instância;

iv) de 20% se for celebrado acordo de parcelamento em até 30 dias da notificação da decisão administrativa de primeira instância.

Notas:

1. o prazo de 30 dias corresponde ao prazo para impugnação ou para recurso, conforme a hipótese, previstos nos arts. 15 e 33, respectivamente, do Decreto 70.235, de 1972.

2. De acordo com o § 2º do art. 6º da Lei 8.218/91, se o parcelamento for rescindido em razão de

descumprimento de norma que o regule, o valor da multa será restabelecido proporcionalmente ao valor das parcelas não pagas.

Normativo: Lei nº 8.218/1991, art. 6º, incisos I a IV e §§ 1º, 2º e 3º;

Lei nº 9.430/1996, art. 44, § 3º.

Falta de Apresentação de Declaração no Prazo Fixado

013 Se a pessoa jurídica deixar de apresentar Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica, Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte (Dirf) ou Demonstrativo de Apuração de contribuições Sociais (Dacon) nos prazos fixados ou os apresentar com incorreções ou omissões - quais serão as multas aplicáveis?

Apresentar declaração de interesse da RFB é obrigação acessória cujo cumprimento é fundamental para que a RFB cumpra sua missão institucional. Se a pessoa jurídica não apresentar a declaração, apresentá-la fora do prazo ou apresentá-la com incorreções ou omissões será intimada a fazê-lo ou a prestar esclarecimentos. Sujeitar-se-á também ao ao pagamento da **multa de 2%** sobre o valor do tributo informado na declaração, ainda que integralmente pago (se deixar de entregar a declaração ou entregá-la fora do prazo), limitada a 20%, observado o valor mínimo de R$ 200,00 (se pessoa jurídica inativa ou optante pelo Simples) ou de R$ 500,00 nos demais casos, e ao pagamento da **multa de R$ 20,00** para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas.

Notas:

1. De acordo com o § 1º do art. 7º da Lei 10.426/2002, para efeito de aplicação da multa de 2% sobre o valor do tributo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para a entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não apresentação, da lavratura do auto de infração.

2. Observado o valor mínimo de R$ 200,00 ou R$ 500,00, a multa de 2% e a de R$ 20,00 por grupo podem ser reduzidas: **i)** de 50%, se a declaração for apresentada antes de qualquer procedimento de ofício, embora fora do prazo; **ii)** de 25% se a declaração for apresentada no prazo fixado na intimação.

3. A declaração que não atender às especificações técnicas estabelecidas pela RFB será considerada não entregue. Nesse caso o sujeito passivo será intimado a apresentar nova declaração no prazo de 10 dias, sujeitando-se às multas de 2% e/ou R$ 20,00 por grupo, conforme a hipótese.

4. No caso de a Dacon ter periodicidade semestral a multa de 2% será calculada com base nos valores da Cofins ou da contribuição para o PIS/Pasep informada nos demonstrativos mensais informados após o prazo.

5. O pagamento da multa, em qualquer hipótese, deve ser feito no prazo estipulado pela RFB na notificação correspondente.

Normativo: Lei nº 10.426, de 2002, art. 7º.

014 Sobre o valor da multa aplicada em razão de entrega de declaração fora do prazo, ou de entrega de declaração com incorreções ou omissões, incidirão juros de mora?

As multas aplicadas pelo descumprimento da legislação tributária constituem crédito tributário como qualquer outro. Uma vez aplicada, a multa deve ser paga no prazo estipulado no respectivo lançamento (auto de infração ou notificação). O pagamento de multa fora do prazo é sujeito à **incidência de juros de mora**, calculados à taxa Selic acumulada mensalmente a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento, e de 1% no mês do pagamento.

Normativo: CTN, art. 161;

Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, § 3º.

Capítulo XIX - IRPJ e CSLL - Operações Internacionais

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA

001 Qual o significado do termo “preço de transferência”?

O termo “preço de transferência” tem sido utilizado para identificar os controles a que estão sujeitas as operações comerciais ou financeiras realizadas entre pessoas vinculadas, sediadas em diferentes jurisdições tributárias, ou quando uma das partes está sediada em país ou dependência com tributação favorecida ou goze de regime fiscal privilegiado.

Em razão das circunstâncias peculiares existentes nas operações realizadas entre essas pessoas, o preço praticado nessas operações pode ser artificialmente estipulado e, consequentemente, divergir do preço negociado entre partes independentes, em condições semelhantes - preço com base no princípio *arm’s length*.

Veja ainda: País ou dependência com tributação favorecida:

Pergunta 005 deste capítulo.

Pessoa vinculada:

Pergunta 004 deste capítulo.

Regime fiscal privilegiado:

Pergunta 006 deste capítulo.

Preço praticado:

Pergunta 011 deste capítulo.

002 Por que o preço de transferência deve ser controlado pelas administrações tributárias?

O controle fiscal dos preços de transferência se impõe em função da necessidade de se evitar a perda de receitas fiscais. Essa redução se verifica em face da facilidade na alocação artificial de receitas e despesas nas operações com venda de bens, direitos ou serviços, entre pessoas situadas em diferentes jurisdições tributárias, quando existe vinculação entre elas, ou ainda que não sejam vinculadas, mas desde que uma delas esteja situada em país ou dependência com tributação favorecida ou goze de regime fiscal privilegiado.

Diversos países instituíram este controle como medida de salvaguarda de seus interesses fiscais, haja vista a constatação de manipulação dos preços por empresas interdependentes em transações internacionais.

Veja ainda: Pessoa vinculada:

Pergunta 004 deste capítulo.

País ou dependência com tributação favorecida:

Pergunta 005 deste capítulo.

Regime fiscal privilegiado:

Pergunta 006 deste capítulo.

Preço praticado:

Pergunta 011 deste capítulo.

003 Quem está obrigado pela legislação brasileira à observância das regras de preços de transferência?

Estão obrigados pela legislação brasileira à observância das regras de preços de transferência:

a) as pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no Brasil que praticarem operações com pessoas físicas ou jurídicas, residentes ou domiciliadas no exterior, consideradas vinculadas, mesmo que por intermédio de interposta pessoa.

b) as pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no Brasil que realizem operações com qualquer pessoa física ou jurídica, ainda que não vinculada, residente ou domiciliada em país ou dependência com tributação favorecida.

c) as pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no Brasil que realizem operações com qualquer pessoa física ou jurídica, ainda que não vinculada, residente ou domiciliada no exterior, e que goze, nos termos da legislação em vigor, de regime fiscal privilegiado.

Veja ainda: Pessoa vinculada:

Pergunta 004 deste capítulo.

País ou dependência com tributação favorecida:

Pergunta 005 deste capítulo.

Regime fiscal privilegiado:

Pergunta 006 deste capítulo.

004 O que é pessoa vinculada, nos termos da legislação de preços de transferência?

Será considerada vinculada à pessoa jurídica domiciliada no Brasil:

1) a matriz desta, quando domiciliada no exterior;

2) a sua filial ou sucursal, domiciliada no exterior;

3) a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, cuja participação societária no seu capital social a caracterize como sua controladora ou coligada, na forma definida nos §§ 1º e 2º, art. 243 da **Lei das S.A.**;

4) a pessoa jurídica domiciliada no exterior que seja caracterizada como sua controlada ou coligada, na forma definida nos §§ 1º e 2º, art. 243 da **Lei das S.A.**;

5) a pessoa jurídica domiciliada no exterior, quando esta e a empresa domiciliada no Brasil estiverem sob controle societário ou administrativo comum ou quando pelo menos 10% (dez por cento) do capital social de cada uma pertencer a uma mesma pessoa física ou jurídica;

6) a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que, em conjunto com a pessoa jurídica domiciliada no Brasil, tiver participação societária no capital social de uma terceira pessoa jurídica, cuja soma as caracterizem como controladoras ou coligadas desta, na forma definida nos §§ 1º e 2º, art. 243 da **Lei das S.A.**;

7) a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que seja sua associada, na forma de consórcio ou condomínio, conforme definido na legislação brasileira, em qualquer empreendimento;

8) a pessoa física residente no exterior que for parente ou afim até o terceiro grau, cônjuge ou companheiro de qualquer de seus diretores ou de seu sócio ou acionista controlador em participação direta ou indireta;

9) a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que goze de exclusividade, como seu agente, distribuidor ou concessionário, para a compra e venda de bens, serviços ou direitos;

10) a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, em relação à qual a pessoa jurídica domiciliada no Brasil goze de exclusividade, como agente, distribuidora ou concessionária, para a compra e venda de bens, serviços ou direitos.

Notas:

Para efeito do item 5, considera-se que a empresa domiciliada no exterior e a pessoa jurídica domiciliada no Brasil estão sob controle:

a) societário comum, quando uma mesma pessoa física ou jurídica, independentemente da localidade de sua residência ou domicílio, seja titular de direitos de sócio em cada uma das referidas empresas, que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais daquelas e o poder de eleger a maioria dos seus administradores;

b) administrativo comum, quando:

b.1) cargo de presidente do conselho de administração ou de diretor-presidente de ambas tenha por titular a mesma pessoa;

b.2) cargo de presidente do conselho de administração de uma e o de diretor-presidente de outra sejam exercidos pela mesma pessoa;

b.3) uma mesma pessoa exercer cargo de direção, com poder de decisão, em ambas as empresas.

Na hipótese do item 7, as empresas serão consideradas vinculadas somente durante o período de duração do consórcio ou condomínio no qual ocorrer a associação.

Para efeito do item 8, considera-se companheiro de diretor, sócio ou acionista controlador da empresa domiciliada no Brasil, a pessoa que com ele conviva em caráter conjugal, conforme o disposto na Lei nº 9.278, de 1996.

Nas hipóteses dos itens 9 e 10:

a) a vinculação somente se aplica em relação às operações com os bens, serviços ou direitos para o quais se constatar a exclusividade;

b) será considerado distribuidor ou concessionário exclusivo, a pessoa física ou jurídica titular desse direito relativamente a uma parte ou a todo o território do país, inclusive do Brasil;

c) a exclusividade será constatada por meio de contrato escrito ou, na inexistência deste, pela prática de operações comerciais, relacionadas a um tipo de bem, serviço ou direito, efetuadas exclusivamente entre as duas empresas ou exclusivamente por intermédio de uma delas.

Normativo: Lei das S.A. - Lei nº 6.404, 1976, art. 243;

Lei nº 9.430, de 1996, art. 23; Instrução Normativa RFB nº 1.312, de 28 de dezembro de 2012, art. 2º.

005 O que é país ou dependência com tributação favorecida?

País ou dependência com tributação favorecida é aquele(a):

a) que não tribute a renda ou que a tribute à alíquota inferior a 20% (vinte por cento). Devendo ser considerada a legislação tributária do referido país, aplicável às pessoas físicas ou às pessoas jurídicas, conforme a natureza do ente com o qual houver sido praticada a operação, considerando-se separadamente a tributação do trabalho e do capital, bem como as dependências do país de residência ou domicílio, ou

b) cuja legislação não permita o acesso a informações relativas à composição societária de pessoas jurídicas, à sua titularidade ou à identificação do beneficiário efetivo de rendimentos atribuídos a não residentes.

A caracterização de uma determinada jurisdição como país ou dependência com tributação favorecida é realizada tomando por base a alíquota nominal prevista na respectiva legislação tributária.

A Portaria MF nº 488, de 28 de novembro de 2014, reduziu para 17% (dezessete por cento) o percentual do item a para os países que estejam alinhados com os padrões internacionais de transparência fiscal, nos termos definidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. A Instrução Normativa RFB nº 1.530, de 2014, disciplinou o conceito de padrões internacionais de transparência fiscal, para os fins da Portaria MF nº 488, de 2014, e o pedido de revisão de enquadramento como país ou dependência com tributação favorecida ou detentor de regime fiscal privilegiado.

Normativo: Lei nº 9.430, de 1996, art. 24;

Lei nº 10.451 de 2002 art. 4º;

Portaria MF nº 488, de 2014;

	Instrução Normativa RFB nº1.037, de 2010; e Instrução Normativa RFB nº 1.530, de 2014.

006 O que é um regime fiscal privilegiado?

É aquele que apresente uma ou mais das seguintes características:

I – não tribute a renda ou a tribute à alíquota máxima inferior a 20% (vinte por cento);

II – conceda vantagem de natureza fiscal a pessoa física ou jurídica não residente:

a) sem exigência de realização de atividade econômica substantiva no país ou dependência;

b) condicionada ao não exercício de atividade econômica substantiva no país ou dependência;

III – não tribute, ou o faça em alíquota máxima inferior a 20% (vinte por cento), os rendimentos auferidos fora de seu território;

IV – não permita o acesso a informações relativas à composição societária, titularidade de bens ou direitos ou às operações econômicas realizadas.

Há de salientar que o conceito de "regime fiscal privilegiado" foi concebido com o intuito de ensejar a aplicação dos controles de preços de transferência a operações com entidades que gozam de um regime fiscal mais benéfico e que, potencialmente, pode conduzir à redução da base tributável brasileira, ainda que previsto de forma excepcional na legislação do país ou dependência em que residente ou domiciliado o beneficiário.

A Portaria MF nº 488, de 28 de novembro de 2014, reduziu para 17% (dezessete por cento) o percentual dos itens I e III para os países que estejam alinhados com os padrões internacionais de transparência fiscal, nos termos definidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. A Instrução Normativa RFB nº 1.530, de 2014, disciplinou o conceito de padrões internacionais de transparência fiscal, para os fins da Portaria MF nº 488, de 2014, e o pedido de revisão de enquadramento como país ou dependência com tributação favorecida ou detentor de regime fiscal privilegiado.

Normativo:	Lei nº 10.451 de 2002 art. 4º; Lei nº 9.430, de 1996, art. 24-Aº; Portaria MF nº 488, de 2014; Instrução Normativa RFB nº1.037, de 2010; e

Instrução Normativa RFB nº 1.530, de 2014.

007 No caso de importação por "encomenda", quem será responsável pela apuração das regras de preços de transferência?

Nos casos de importação por "encomenda":

a) tanto o importador quanto o encomendante serão responsáveis pela apuração das regras de preços de transferência quando a pessoa física ou jurídica exportadora for vinculada ao importador e ao encomendante;

b) nos casos em que a pessoa física ou jurídica exportadora for vinculada ao encomendante ou ao importador, apenas a parte vinculada será responsável pela apuração das regras de preços de transferência;

c) nos casos em que a importação for proveniente de operação com pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada em país ou dependência com tributação favorecida ou beneficiada por regime fiscal privilegiado, tanto o importador quanto o encomendante serão responsáveis pela apuração das regras de preços de transferência, independentemente de haver vinculação entre as partes.

Veja ainda: Pessoa vinculada:

Pergunta 004 deste capítulo.

Normativo: IN RFB nº 1.312, de 2012, art. 2º. Solução de Consulta Cosit nº 1, de 29 de março de 2012.

008 No caso de importação por "conta e ordem", quem será responsável pela apuração das regras de preços de transferência?

Nos casos de importação "por conta e ordem de terceiros", somente a empresa adquirente - e não o importador contratado - será responsável pela apuração de preços de transferência quando:

a) o exportador for pessoa vinculada à empresa adquirente;

b) o exportador for pessoa jurídica residente ou domiciliada em país ou dependência com tributação favorecida ou beneficiada por regime fiscal privilegiado, independentemente de o exportador ser ou não pessoa vinculada à empresa adquirente.

Veja ainda: Pessoa vinculada:

Pergunta 004 deste capítulo.

Normativo: IN RFB nº 1.312, de 2012, art. 2º. Solução de Consulta Cosit nº 1, de 29 de março de 2012.

009 A que tributos ou contribuições se aplica a legislação de preços de transferência?

Ao imposto sobre a renda e à contribuição social sobre o lucro líquido.

Normativo: Lei nº 9.430, de 1996, arts. 18, 19, 22, 24, 24-A e 28; e

IN RFB nº 1.312, de 2012.

010 Quais as operações praticadas por pessoa jurídica residente ou domiciliada no Brasil, que estão sujeitas à apuração de preços parâmetros?

As operações abaixo relacionadas estarão sujeitas ao controle de preço de transferência, quando realizadas com pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior, consideradas como vinculadas, ou, ainda que não vinculadas, sejam residentes ou domiciliadas em países ou dependências de tributação favorecida ou que gozem de regime fiscal privilegiado:

a) as **importações** de bens, serviços e direitos;

b) as **exportações** de bens, serviços e direitos;

c) os juros **pagos ou creditados** em operações financeiras;

d) os juros **auferidos** em operações financeiras.

Há que se salientar que os controles em questão aplicar-se-ão às operações citadas, ainda quando empreendidas por meio de interpostas pessoas.

Veja ainda: Pessoa vinculada:

Pergunta 004 deste capítulo.

País ou dependência com tributação favorecida:

Pergunta 005 deste capítulo.

Regime fiscal privilegiado:

Pergunta 006 deste capítulo.

Preço parâmetro:

Pergunta 011 deste capítulo.

011 Qual a diferença entre preço praticado pela empresa e preço parâmetro?

O preço praticado corresponde aos preços pelos quais a empresa efetivamente comprou ou vendeu o bem, direito ou serviço da pessoa vinculada. O cálculo do preço praticado deve ser efetuado produto por produto.

Para cada produto importado/exportado de/para pessoa vinculada, o contribuinte deverá apurar um único preço praticado médio ponderado.

Esse preço praticado médio ponderado será calculado por meio da multiplicação dos preços praticados em cada operação de importação ou exportação por suas respectivas quantidades e os resultados apurados serão somados e divididos pela quantidade total. A apuração do preço praticado médio ponderado deve ser efetuada considerando as quantidades e os valores correspondentes a todas as operações realizadas durante o período de apuração sob exame. No caso de opção pelo método PRL, o preço praticado médio ponderado será apurado computando as aquisições realizadas no período de apuração, os saldos de estoques existentes no início do período e expurgando os valores e as quantidades remanescentes em seu encerramento.

Na hipótese de um mesmo item ser importado de fornecedores distintos, o contribuinte deverá calcular um único preço praticado médio ponderado para o item importado, sem segregação por fornecedor.

Já o preço parâmetro corresponde ao preço calculado por meio de um dos métodos de cálculo previstos na legislação, ou seja, método PIC, PRL, CPL, PCI, PVex, PVA, PVV, CAP ou Pecex (preço *arm's length)*. A apuração do preço parâmetro também deve ser efetuada obrigatoriamente produto a produto.

Para cada produto importado/exportado de pessoa vinculada, o contribuinte deverá apurar um único preço parâmetro médio ponderado.

O preço parâmetro médio ponderado será calculado por meio da multiplicação dos preços parâmetros apurados por suas respectivas quantidades e os resultados apurados serão então somados e divididos pela quantidade total. Para o cálculo do preço parâmetro médio ponderado devem ser consideradas as quantidades e os valores correspondentes a todas as operações realizadas durante o período de apuração sob exame.

Calculados o preço praticado médio ponderado e o preço parâmetro médio ponderado, esse serão comparados entre si, verificando-se então a necessidade de ajustes à base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Deve ser destacado que a regra de apuração "produto a produto" acima mencionada, aplicável ao cálculo do preço praticado e do preço parâmetro, não se aplica no caso de utilização dos métodos PCI e Pecex (operações com *commodities*). Na hipótese de adoção desses métodos, o contribuinte deverá calcular um preço praticado e um preço parâmetro para cada operação com *commodity* realizada. Isso significa que, para os métodos PCI e Pecex, os cálculos dos preços praticados e parâmetros serão efetuados "transação por transação". Ou seja, haverá tantos preços parâmetros e praticados quantas forem as transações realizadas pelo contribuinte com uma determinada *commodity.*

Normativo	Lei nº 9.430, de 1996, arts. 18, 18-A, 19, 19-A Instrução Normativa RFB nº 1.312, de 2012, arts. 1º, 3º, 4º, 6º, 8º, 12, 15, 16, 30, 32, 32, 33 e 34. Solução de Consulta Interna Cosit nº 17, de 2018.

012 Quais são os métodos de apuração de preços parâmetros?

Métodos de apuração de preços parâmetros:

Na importação:

1) Método dos Preços Independentes Comparados (PIC);
2) Método do Preço de Revenda Menos Lucro (PRL Revenda), com margem de lucro de 20% (vinte por cento), 30% (trinta por cento) e 40% (quarenta por cento), que serão aplicadas de acordo com o setor da atividade econômica da pessoa jurídica brasileira sujeita aos controles de preços de transferência;
3) Método do Custo de Produção Mais Lucro (CPL), com margem de 20% (vinte por cento); e

4) Método do Preço sob Cotação na Importação (PCI).

Na exportação:

1) Método do Preço de Venda nas Exportações (PVEx);

2) Método do Preço de Venda Por Atacado no País de Destino Diminuído do Lucro (PVA), com margem de 15% (quinze por cento);

3) Método do Preço de Venda a Varejo no País de Destino, Diminuído do Lucro (PVV), com margem de 30% (trinta por cento);

4) Método do Custo de Aquisição ou de Produção Mais Tributos e Lucro (CAP), com margem de 15% (quinze por cento); e

5) Método do Preço sob Cotação na Exportação (Pecex).

Para os contratos de mútuo serão aplicados as seguintes taxas, acrescida de margem percentual a título de spread, a ser definida por ato do Ministro de Estado da Fazenda com base na média de mercado, proporcionalizados em função do período a que se referirem os juros:

I - de mercado dos títulos soberanos da República Federativa do Brasil emitidos no mercado externo em dólares dos Estados Unidos da América, na hipótese de operações em dólares dos Estados Unidos da América com taxa prefixada;

II - de mercado dos títulos soberanos da República Federativa do Brasil emitidos no mercado externo em reais, na hipótese de operações em reais no exterior com taxa prefixada; e

III - London Interbank Offered Rate - LIBOR pelo prazo de 6 (seis) meses, nos demais casos.

Conforme estabelece a Portaria MF nº 427, de 30 de julho de 2013, no caso operações de mútuo, em que a mutuante é a pessoa vinculada no exterior, deverá ser utilizado o spread de 3,5% (três e meio por cento) para fins de cálculo dos preços de transferência. Por outro lado, para os contratos de mútuo, em que a mutuante é a pessoa física ou jurídica domiciliada no Brasil, deverá ser utilizado o spread de 2,5% (dois e meio por cento).

Veja ainda: Preço parâmetro:

Pergunta 011 deste capítulo.

013 Como efetuar a tributação da diferença apurada entre o preço parâmetro e o preço praticado na operação de importação ou de exportação?

Após apurar o preço praticado médio ponderado e o preço parâmetro médio ponderado, o contribuinte deverá comparar esses valores. Resultando diferença, o contribuinte procederá conforme a seguir:

Exportação: Quando o preço parâmetro, apurado pelos métodos de exportação, for superior ao preço praticado na exportação, significa que o contribuinte reconheceu uma receita a menor, portanto a diferença que exceder ao valor já apropriado na escrituração da empresa, deverá ser adicionada ao lucro líquido, para determinação do lucro real, bem como ser computada na determinação do lucro presumido ou arbitrado e na base de cálculo da CSLL. A parcela a ser adicionada ao lucro da exploração deve ser computada no valor das respectivas receitas, incentivadas ou não.

Importação: Se o preço praticado na aquisição for superior àquele utilizado como parâmetro, significa que o contribuinte reconheceu como custo ou despesa um valor maior que o devido. Nesse caso, o valor resultante do excesso de custo, despesa ou encargos será considerado não dedutível na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL e deverá ser adicionado às bases de cálculo no ano-calendário em que o bem, serviço ou direito tiver sido realizado, por alienação ou baixa a qualquer título.

Além da adição a ser realizada nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, o contribuinte deverá ajustar a base de cálculo dos juros sobre o capital próprio - JCP, de que trata o art. 9º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Para isso, para fins de determinação da base de cálculo do JCP, o valor total do excesso apurado com base nos métodos PIC, CPL ou PCI deverá ser excluído do patrimônio líquido no período de apuração em que o bem, serviço ou direito tiver sido importado. No caso de adoção do método PRL, o valor do excesso será excluído do patrimônio líquido no período de apuração em que o bem, serviço ou direito importado tiver sido baixado dos estoques para resultado.

Alternativamente ao mecanismo de adição, o contribuinte poderá optar por tributar o ajuste de preços de transferência apurado para as operações de importação, contabilizando, no período de apuração de aquisição, o valor resultante do excesso de custos, despesas ou encargos, mediante lançamento a débito de conta de resultados acumulados do patrimônio líquido 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

(ii) conta própria de custo ou de despesa do período de apuração, que registre o valor dos bens, direitos ou serviços, no caso de já terem sido baixados da conta de ativo que tenha registrado a sua aquisição.

No caso de bens classificáveis no ativo não circulante 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 contabilizado conforme o disposto no item "ii".

Optando-se pelo mecanismo de contabilização, não haverá necessidade de se efetuar ajustes adicionais na base de cálculo do JCP, pois, nesse caso, a sua apuração partirá de um valor de patrimônio líquido já afetado pelos registros contábeis mencionados acima.

Ressalte-se que a alternativa da contabilização não se aplica na hipótese de adoção do método PRL.

Normativo: IN RFB nº 1.312, de 2012, arts. 4º, 5º e 5º-A, art. 28, parágrafo único.

014 Em que momento deve calculado o preço parâmetro no caso de importação de bens, direitos ou serviços?

No caso de adoção dos métodos PIC, CPL ou PCI, o cálculo do preço parâmetro deverá ser efetuado no ano-calendário em que o bem, serviço ou direito for importado.

Por outro lado, optando-se pelo método PRL, o preço parâmetro deverá ser calculado no momento que o bem, direito ou serviço importado tiver sido baixado dos estoques para resultado.

Deve ser destacado que, independentemente do método adotado, a adição do ajuste de preços de transferência ocorre no ano-calendário em que o bem, serviço ou direito tiver sido baixado dos estoques para o resultado.

Veja ainda: Preço parâmetro:

Pergunta 011 deste capítulo

Preço praticado:

Pergunta 011 deste capítulo.

Normativo: IN RFB nº 1.312, de 2012, art. 4º, § 3º e art. 12, § 2º-A.

015 Qual o período a ser considerado para fins de cálculo dos preços parâmetros e do eventual ajuste?

Será considerado sempre o período anual, encerrado em 31 de dezembro (ainda que a empresa apure o lucro real trimestral) ou o período compreendido entre o início do ano-calendário e a data de encerramento de atividades.

O eventual ajuste será, em consequência, efetuado em 31 de dezembro ou na data de encerramento das atividades, exceto nos casos de suspeita de fraude.

Veja ainda: Preço parâmetro:

Pergunta 011 deste capítulo.

016 Na Escrituração Contábil Fiscal (ECF), as operações de importação ou exportação de bens, serviços ou direitos devem ser agrupadas por produtos idênticos ou similares, ou pela Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), se for o caso?

Considerando que, como regra, o cálculo do preço praticado, é efetuado "produto a produto", na ECF, deverão ser agrupadas as transações cujos bens, serviços ou direitos negociados apresentem as mesmas especificações no campo “Descrição” (ou seja, transações com bens, serviços ou direitos de uma mesma natureza). Este campo é preenchido com a descrição de cada grupo de transações de modo a permitir a sua perfeita identificação, inclusive com informações relativas à marca, tipo, modelo, espécie, etc.

No que diz respeito às transações com *commodities*, como o cálculo é efetuado "transação por transação" (calcula-se um preço praticado e um preço parâmetro para cada operação de exportação/importação realizada), não se permite o agrupamento acima referido. Nesse caso, para cada operação de exportação/importação de bem considerado *commodity* deverá ser preenchido um registro X300/X320 específico.

Veja ainda: Preço parâmetro:

Pergunta 011 deste capítulo

Preço praticado:

Pergunta 011 deste capítulo.

017 Considerando a possibilidade de significativa flutuação da taxa do Dólar americano em relação ao Real no mesmo período-base, tais diferenças também poderão ser ajustadas?

Não, eventuais variações cambiais ocorridas no mesmo período-base não podem ser ajustadas, uma vez que a variação cambial influencia igualmente o preço parâmetro e o preço praticado. Considerando-se que para cálculo do preço praticado na operação de importação ou de exportação devem ser consideradas todas as operações realizadas no ano calendário, se, no cálculo do preço parâmetro, forem consideradas também as operações efetuadas pelas empresas independentes, ocorridas ao longo do mesmo ano calendário, a variação cambial terá influenciado da mesma forma ambos os preços a serem comparados.

No que diz respeito aos ajustes cambiais decorrentes de comparação com operações realizadas em períodos anteriores ou posteriores, a legislação prevê mecanismos de ajuste para o método PIC e para operações de exportação.

Especificamente em relação às operações de exportação, deve-se esclarecer que, a partir da publicação da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, art. 36, fica o Ministro da Fazenda autorizado a instituir, por prazo certo, mecanismo de ajuste para fins de determinação de preços de transferência, relativamente ao que dispõe o caput do art. 19 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, bem como aos métodos de cálculo que especificar, aplicáveis à exportação, de forma a reduzir impactos relativos à apreciação da moeda nacional em relação a outras moedas.

Veja ainda: Preço parâmetro:

Pergunta 011 deste capítulo

Preço praticado:

Pergunta 011 deste capítulo.

Normativo: IN RFB nº 1.312, de 2012, arts. 11 e 25,Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, art. 36 e Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 19, caput.

018 Qual a data correta a ser utilizada para a conversão dos valores expressos em moeda estrangeira, constantes das operações de exportação de bens serviços ou direitos?

A receita de vendas de exportação de bens, serviços e direitos será determinada pela conversão em reais à taxa de câmbio de compra, fixada no boletim de abertura do Banco Central do Brasil, em vigor na data:

a) de embarque averbada no Sistema de Comércio Exterior (Siscomex), no caso de bens;

b) da efetiva prestação do serviço, em observância ao regime de competência, no caso de serviços prestados ao exterior;

c) da efetiva transferência do direito, em observância ao regime de competência.

Normativo: IN RFB nº 1.312, de 2012, art. 29.

019 Qual a data correta a ser utilizada para a conversão dos valores expressos em moeda estrangeira, constantes das operações de importação de bens serviços ou direitos?

O valor expresso em moeda estrangeira na importação de bens, serviços e direitos será convertido em reais pela taxa de câmbio de venda, para a moeda, correspondente ao segundo dia útil imediatamente anterior ao da ocorrência dos seguintes fatos:

a) do registro da declaração de importação de mercadoria submetida a despacho para consumo, no caso de bens;

b) do reconhecimento do custo ou despesa correspondente à prestação do serviço ou à aquisição do direito, em observância ao regime de competência.

Normativo: IN RFB nº 1.312, de 2012, art. 7º.

020 Qual a data correta a ser utilizada para a conversão dos valores expressos em moeda estrangeira, constantes das operações utilizadas para apuração dos preços parâmetros?

Quando for possível identificar as datas em que ocorreram as operações, deve-se utilizar a taxa de câmbio das respectivas datas, conforme explicitado nas duas perguntas anteriores; caso não seja possível, utilizar a taxa de câmbio média para o ano calendário, divulgada pela Receita Federal.

Por exemplo: na aplicação do método PIC – Preços Independentes Comparados, se for utilizada operações de importações de bens realizadas por empresas independentes, deve-se utilizar a taxa de câmbio de venda do segundo dia útil imediatamente anterior à data do registro da declaração de importação da mercadoria. Caso seja utilizado o método CPL – Custo de Produção mais Lucro para apuração do preço parâmetro, considerando-se que os valores que o compõem foram formados ao longo do ano calendário, deve-se utilizar a taxa de câmbio média do ano. Para apuração do preço parâmetro com base no método PVA – Preço de Venda no Atacado no País de Destino, deve-se utilizar as taxas de câmbio das datas em que ocorreram as respectivas vendas. Para os métodos PCI e Pecex, a cotação da Bolsa de Valores utilizada como base para o cálculo do preço parâmetro deve ser convertida para reais com base na taxa de câmbio da mesma data utilizada para converter o respectivo preço praticado.

Veja ainda: Preço parâmetro:

Pergunta 011 deste capítulo.

Métodos de apuração:

Pergunta 012 deste capítulo.

Normativo: IN RFB nº 1.312, de 2012, art. 8º, parágrafo único, inciso III.

021 No caso dos países com os quais o Brasil possui acordo para evitar a dupla tributação, seria aceitável a comprovação dos preços parâmetros, para fins da legislação de preços de transferência, por intermédio dos métodos previstos pela OCDE?

Não. Os métodos a serem aplicados restringem-se àqueles previstos na legislação brasileira.

Veja ainda: Preço parâmetro:

Pergunta 011 deste capítulo.

Métodos de apuração:

Pergunta 012 deste capítulo.

022 Os percentuais estabelecidos nos métodos de apuração do preço parâmetro de importação e de exportação e do limite de noventa por cento previsto no art. 20 da IN RFB nº 1.312, de 2012, podem ser alterados?

Sim. Os percentuais de que tratam os métodos PRL (margens de 20%, 30% e 40%), CPL, PVA, PVV e CAP e o previsto no art. 20 da IN RFB nº 1.312, de 2012, podem ser alterados de ofício ou em atendimento à solicitação de entidade de classe ou da própria empresa interessada.

Os pedidos serão efetuados de acordo com as normas previstas na Portaria MF nº 222, de 24 de setembro de 2008, e serão instruídos com demonstrativos e documentos que deem suporte ao pleito, conforme o método cuja margem se queira alterar.

Normativo: Portaria MF nº 222, de 2008; e

IN RFB nº 1.312, de 2012, arts. 20 e 45 a 47.

Veja ainda: Preço parâmetro:

Pergunta 011 deste capítulo.

Métodos de apuração:

Pergunta 012 deste capítulo.

023 Qual o principal aspecto a destacar acerca da regulamentação atinente a pedidos de alteração de margens de lucro para fins de cálculo de preços parâmetros (Portaria MF nº 222, de 2008)?

De acordo com a Portaria MF nº 222, de 2008, independentemente do método escolhido - PRL e CPL para importações, ou PVV, PVA ou CAP para exportações - há a necessidade de apresentação de demonstrativos que permitam ao Fisco verificar a margem de lucro que tenha sido alcançada, exclusivamente, em operações com independentes.

A adoção desta metodologia se deve ao fato de que os métodos de cálculo de preços parâmetros em questão prestam-se ao papel de reconstruir, ainda que de maneira indireta, o valor da importação ou exportação alcançável segundo as condições de mercado, razão pela qual quaisquer alterações das margens de lucro neles previstas devem estar embasadas, exclusivamente, em operações com independentes, não localizadas em países ou dependências de tributação favorecida, ou que gozem de regime fiscal privilegiado.

Na medida em que referidos métodos visam a corrigir valores de importações ou exportações junto a vinculadas, a serem admitidas, respectivamente, como dedutíveis ou tributáveis nas bases de cálculo do IRPJ ou da CSLL, o embasamento do pleito com base em operações com vinculadas ou com entidades residentes ou domiciliadas em países ou dependências de tributação favorecida inviabilizaria o atingimento de um dos principais objetivos da legislação de preços de transferência: - corrigir as bases de cálculo dos citados tributos - na medida em que as margens auferidas nestas operações poderiam estar manipuladas.

Na hipótese de a própria interessada não empreender operações com independentes, poderá ela embasar seu pleito com dados advindos de operações empreendidas por terceiros que atendam, representativamente, à condição em questão.

Veja ainda:	Pessoa vinculada: Pergunta 004 deste capítulo. País ou dependência com tributação favorecida: Pergunta 005 deste capítulo. Regime fiscal privilegiado: Pergunta 006 deste capítulo. Preço parâmetro: Pergunta 011 deste capítulo. Métodos de apuração: Pergunta 012 deste capítulo.

Normativo:	Art. 20 da Lei nº 9.430, de 1996; e Portaria MF nº 222, de 2008.

024 Quando a pessoa jurídica sujeita aos controles de preços de transferência importar diferentes bens, direitos ou serviços, haverá a possibilidade de cálculo de um único preço parâmetro representativo de todas as importações?

Não, na hipótese em questão, o preço parâmetro e o preço praticado deverão ser apurados por tipo de bem, direito ou serviço importado ("produto a produto").

Exemplificativamente, se uma pessoa jurídica tiver comprado, de vinculada domiciliada no exterior, em dado ano-calendário, os bens “A”, “B” e “C”; o bem “A” em três diferentes ocasiões, o bem “B” em quatro ocasiões, e o bem “C” em cinco ocasiões, ela deverá efetuar três controles distintos, sendo:

- um cálculo do preço praticado médio ponderado para o produto A, considerando as três aquisições realizadas no ano-calendário, e um cálculo do preço parâmetro médio ponderado, com base em um dos métodos de cálculo previstos na legislação;

- um cálculo do preço praticado médio ponderado para o produto B, considerando as quatro aquisições realizadas no ano-calendário, e um cálculo do preço parâmetro médio ponderado, com base em um dos métodos de cálculo previstos na legislação; e

- um cálculo do preço praticado médio ponderado para o produto C, considerando as cinco aquisições realizadas no ano-calendário, e um cálculo do preço parâmetro médio ponderado, com base em um dos métodos de cálculo previstos na legislação.

Consequentemente, os ajustes deverão ser feitos de forma individualizada quanto aos bens “A”, “B” e “C”, não se admitindo que a pessoa jurídica sujeita aos controles de preços de transferência proceda a quaisquer compensações de valores, e potenciais

ajustes, com base em valores atinentes a diferentes bens, direitos ou serviços que tenham sido importados de vinculadas.

Ressalte-se que, no caso dos métodos PCI ou Pecex (cuja adoção é obrigatória para operações com *commodities*), a regra de apuração "produto a produto" acima mencionada não é aplicável. Para esses métodos, os cálculos dos preços praticados e parâmetros serão efetuados "transação por transação". Ou seja, haverá tantos preços parâmetros e praticados quantas forem as transações realizadas pelo contribuinte com uma determinada *commodity*. Com isso, na situação hipotética acima, assumindo que o produto A seja uma *commodity*, o contribuinte deverá:

- calcular um preço praticado para a primeira aquisição e um respectivo preço parâmetro;

- calcular um preço praticado para a segunda aquisição e um respectivo preço parâmetro; e

- calcular um preço praticado para a terceira aquisição e um respectivo preço parâmetro.

Veja ainda: Pessoa vinculada:

Pergunta 004 deste capítulo.

Preço parâmetro:

Pergunta 011 deste capítulo.

Métodos de apuração:

Pergunta 012 deste capítulo.

Normativo: IN RFB 1.312, de 2012, art. 4º, § 1º, e art. 27, parágrafo único.

025 No caso de aplicação do método PIC, qual a amostra das operações realizadas no mercado brasileiro ou no exterior passível de ser aceita como aferidora do preço parâmetro?

Na hipótese em que os dados utilizados para fins de cálculo do preço parâmetro digam respeito às próprias operações realizadas pelo contribuinte, a amostra utilizada para fins de cálculo deverá representar, ao menos, 5% do valor das operações de importação sujeitas ao controle de preços de transferência, empreendidas pela pessoa jurídica, no período de apuração, quanto ao tipo de bem, direito ou serviço importado.

Não havendo operações que representem 5% do valor das importações sujeitas ao controle de preços de transferência no período de apuração, o percentual poderá ser complementado com as importações efetuadas no ano-calendário imediatamente anterior, ajustado pela variação cambial do período.

Nos demais casos, assim como na hipótese de aplicação de outros métodos, embora não exista um valor/percentual mínimo tal qual o mencionado acima, deverá ser utilizada uma amostra que seja consistente e permita a formação da convicção do Auditor-Fiscal encarregado da verificação quanto à robustez e regularidade do preço parâmetro calculado.

Veja ainda: Preço parâmetro:

Pergunta 011 deste capítulo.

Preço praticado:

Pergunta 011 deste capítulo.

Métodos de apuração:

Pergunta 012 deste capítulo.

026 Há situações em que a assistência técnica, os serviços administrativos e os *royalties,* por utilização de direitos artísticos não relacionados com propriedade industrial registrada no INPI, são recebidos e pagos por entidades brasileiras. É correto o entendimento segundo o qual estas transações necessitam de documentação sobre preços de transferência?

A prestação de serviços técnicos, de assistência técnica e serviços administrativos que não envolvam a transferência de tecnologia ou processos, assim como os rendimentos percebidos pelo autor ou criador do bem ou da obra (direitos autorais), estão sujeitos às regras de preços de transferência.

Por outro lado, os pagamentos de assistência técnica, científica, administrativa que envolvam transferência de tecnologia (referidos nos arts. 362 a 365 do RIR/2018) e de *royalties*, segundo as definições do art. 22 da Lei nº 4.506, de 1964, não se submetem aos controles de preços de transferência, devendo, no entanto, observar os limites de dedutibilidade previstos na legislação do imposto de renda.

Normativo: Lei nº 4.506, de 1964, art. 22;

RIR/2018, arts. 362 a 365; e

IN RFB nº 1.312, de 2012, art. 55.

027 Para o cálculo do preço parâmetro, admite-se a utilização de transações de anos-calendário distintos do ano de importação do bem, serviço ou direito?

Como regra, devem ser utilizadas, na composição do preço parâmetro, transações do mesmo ano-calendário da importação do item sujeito ao controle de preços de transferência.

Excepcionalmente, para o método PIC, não havendo preço independente no ano-calendário da importação, permite-se que seja utilizado preço independente relativo à operação efetuada no ano-calendário imediatamente anterior ao da importação, ajustado pela variação cambial do período.

No que diz respeito ao método PRL, o cálculo do preço parâmetro deve ser efetuado no ano-calendário em que o bem, serviço ou direito importado tiver sido baixado dos estoques para resultado, considerando os preços das operações de venda a varejo e no atacado, no mercado interno, realizadas pela própria pessoa jurídica com compradores não vinculados.

Veja ainda: Preço parâmetro:
Pergunta 011 deste capítulo.
Métodos de apuração:
Pergunta 012 deste capítulo.

Normativo: Lei nº 9.430, de 1996, §10;e
IN RFB nº 1.312, de 2012, art. 11, inciso II.

028 Podemos comparar, para efeito de aplicação do método PIC, o preço médio dos produtos classificados em uma mesma NCM?

O cálculo do preço parâmetro com base no método PIC exige que os preços dos bens, serviços ou direitos adquiridos de pessoa vinculada sejam comparados com os preços dos bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares.

O fato de dois bens possuírem a mesma classificação NCM não é, por si só, condição suficiente para que sejam comparáveis. Não basta que possuam o mesmo NCM, os produtos devem ser idênticos ou similares.

Caso os itens sejam considerados similares, o preço parâmetro deverá sofrer ajustes, para fins de comparação, em função das diferenças de natureza física e de conteúdo existentes entre o bem adquirido de parte vinculada e aquele cujo preço foi utilizado como base para apuração do preço parâmetro (art. 10 da IN RFB nº 1.312, de 2012).

Normativo IN RFB nº 1.312, de 2012, art. 10.

Veja ainda: Métodos de apuração:

Pergunta 012 deste capítulo

Preço parâmetro:

Pergunta 011 deste capítulo.

029 No cálculo do PIC, como deverá ser apurado o preço parâmetro médio ponderado, calculado com base nas transações realizadas com não vinculadas?

O preço parâmetro médio ponderado deve ser calculado segundo as disposições do art. 6º da IN RFB nº 1.312, de 2012. Ou seja, os preços obtidos a partir de transações realizadas entre pessoas não vinculadas serão multiplicados pelas quantidades relativas à respectiva operação e os resultados apurados serão somados e divididos pela quantidade total, encontrando-se, assim, o preço parâmetro médio ponderado do bem, direito ou serviço importado.

Para a composição do preço parâmetro, poderão ser utilizados preços de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares:

(i) vendidos pela mesma pessoa jurídica exportadora, a pessoas jurídicas não vinculadas, residentes ou não-residentes;

(ii) adquiridos pela mesma importadora, de pessoas jurídicas não vinculadas, residentes ou não-residentes; e

(iii) em operações de compra e venda praticadas entre terceiros não vinculados entre si, residentes ou não residentes (inclusive, operações de compra e venda realizadas por outras empresas do grupo, que não a exportadora, junto a terceiros não vinculados).

Veja ainda: Pessoa vinculada:

Pergunta 004 deste capítulo.

Preço parâmetro:

Pergunta 011 deste capítulo.

Métodos de apuração:

Pergunta 012 deste capítulo.

Preço praticado:

Pergunta 011 deste capítulo.

Normativo: IN RFB nº 1.312, de 2012, art. 6º.

030 Na apuração de preços de transferência na importação, um dos métodos é o CPL. Se o fornecedor externo não é o fabricante, mas adquiriu os produtos de terceiros, o método em questão não se aplica? O contribuinte deverá escolher outro método aplicável?

O § 4º do art. 15 da IN RFB nº 1.312, de 2012, permite a utilização de dados relativos à unidades produtoras de outras empresas localizadas no país de origem do bem, serviço ou direito, nas hipóteses em que não seja necessariamente o seu fornecedor. Assim, poderá ser aplicado o CPL também nesse caso, desde que a outra unidade produtora autorize a abertura de dados de custos.

Veja ainda: Métodos de apuração:

Pergunta 012 deste capítulo.

Normativo: IN RFB nº 1.312, de 2012, § 4º do art. 15.

031 Na aplicação do método CPL, o custo de produção no país de origem do produto deve ser apurado conforme a legislação brasileira ou pode ser considerado, para este fim, o custo computado conforme as regras do país de origem do produto?

A apuração do custo de produção deve ser efetuada respeitando-se os princípios contábeis geralmente aceitos e de acordo com as disposições da legislação brasileira. Nesse sentido, poderão ser computados como custos:

I - o custo de aquisição das matérias-primas, dos produtos intermediários e dos materiais de embalagem utilizados na produção do bem, serviço ou direito;

II - o custo de quaisquer outros bens, serviços ou direitos aplicados ou consumidos na produção;

III - o custo do pessoal, aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção e os respectivos encargos sociais incorridos, exigidos ou admitidos pela legislação do país de origem;

IV - os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação, amortização ou exaustão dos bens, serviços ou direitos aplicados na produção;

V - os valores das quebras e perdas razoáveis, ocorridas no processo produtivo, admitidas pela legislação fiscal do país de origem do bem, serviço ou direito.

Veja ainda: Métodos de apuração:

Pergunta 012 deste capítulo.

Normativo: IN RFB nº 1.312, de 2012, § 5º do art. 15.

032 É possível a alocação de frete e seguros, proporcionalmente, por produto?

Sim. Caso a pessoa jurídica não disponha de informações sobre o frete e o seguro, discriminados por produto, é possível o seu rateio por produto, conforme a metodologia utilizada na contabilidade de custos da empresa.

Veja ainda: Apuração do custo :

Pergunta 31 deste capítulo.

033 Para converter o valor dos preços do mercado externo para a moeda nacional, deverá ser utilizado o valor da cotação média anual da moeda correspondente ou ser utilizado o valor da cotação da moeda na data de cada importação?

Para converter o valor dos preços do mercado externo para a moeda nacional deverá ser utilizado o valor da cotação da moeda correspondente ao segundo dia útil imediatamente anterior ao do registro da declaração de importação de mercadoria submetida a despacho para consumo ou do reconhecimento do custo ou despesa correspondente à prestação do serviço ou à aquisição do direito, em observância ao regime de competência.

Normativo: IN RFB nº 1.312, de 2012, art. 7º, inciso I e II.

034 São aplicáveis as regras de preços de transferência para bens importados sem cobertura cambial e sem pagamento em Reais, destinados a retorno, como no caso dos protótipos?

Não, desde que a importação do bem não implique custos ou despesas que possam ser dedutíveis para fins de tributação do lucro real e da CSLL.

Frisa-se que deve ser observada a obrigatoriedade do retorno do bem, conforme previamente estabelecido, não se admitindo seu uso para outros fins além do que foi inicialmente ajustado entre as partes.

035 Quais os ajustes admitidos nos preços de importação dos bens, serviços e direitos idênticos, quando for utilizado o Método PIC?

No caso de importação de bens, serviços e direitos idênticos, somente será permitida a efetivação de ajustes relacionados a:

a) prazo para pagamento;

b) quantidades negociadas;

c) obrigação por garantia de funcionamento do bem ou da aplicabilidade do serviço ou direito;

d) obrigação pela promoção, junto ao público, do bem, serviço ou direito, por meio de propaganda e publicidade;

e) obrigação pelos custos de fiscalização de qualidade, do padrão dos serviços e das condições de higiene;

f) custos de intermediação, nas operações de compra e venda, praticadas pelas empresas não vinculadas, consideradas para efeito de comparação dos preços;

g) acondicionamento;

h) frete e seguro; e

i) custos de desembarque no porto, de transporte interno, de armazenagem e de desembaraço aduaneiro incluídos os impostos e taxas de importação, todos no mercado de destino do bem.

Veja ainda: Métodos de apuração:

Pergunta 012 deste capítulo.

Normativo: IN RFB nº 1.312, de 2012, art. 9º.

036 Na hipótese de bem importado diretamente pela própria empresa, com o fim de revenda, exclui-se o valor do IPI incidente na venda, para fins de aplicação do método “Preço de Revenda menos Lucro” (PRL)?

Não se incluem na composição da receita bruta os impostos não-cumulativos (tais como o IPI), cobrados do comprador ou contratante, dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços sejam meros depositários. Imposto não-cumulativo é aquele em que se abate, em cada operação, o montante de imposto cobrado nas operações anteriores.

Igualmente, não deve ser computado no custo de aquisição das mercadorias e das matérias-primas o IPI que vai ser recuperado em operação de venda posterior.

Portanto, na apuração do preço parâmetro - com base no Método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL), não se inclui o IPI, quando da saída da mercadoria, por não compor a Receita Bruta.

Dessa forma, na comparação do preço parâmetro com o preço praticado na importação, deve-se excluir o IPI do preço de aquisição.

Veja ainda: Preço parâmetro:

Pergunta 011 deste capítulo.

Métodos de apuração:

Pergunta 012 deste capítulo.

Preço praticado:

Pergunta 011 deste capítulo.

037 Na comprovação dos preços de bens importados pelo método CPL será aceito demonstrativo elaborado pelo fabricante no exterior e apresentado de forma genérica por item de custo, indicando os custos de que trata o § 5º do art. 15 da IN RFB nº 1.312, de 2012?

Não. O demonstrativo deverá observar todas as seguintes disposições:

a) A média aritmética ponderada do custo médio ponderado de produção será calculada considerando-se os custos incorridos durante todo o período de apuração da base de cálculo do imposto sobre a renda a que se referirem os custos, despesas ou encargos;

b) Na apuração de preço parâmetro pelo método CPL, serão considerados exclusivamente os custos a que se refere o § 5º, incorridos na produção do bem, serviço ou direito, excluídos quaisquer outros, ainda que se refiram a margem de lucro de distribuidor atacadista;

c) Os custos de produção deverão ser demonstrados discriminadamente, por componente, valores e respectivos fornecedores;

d) Poderão ser utilizados dados da própria unidade fornecedora ou de unidades produtoras de outras pessoas jurídicas, localizadas no país de origem do bem, serviço ou direito;

e) Para efeito de determinação do preço pelo método CPL, poderão ser computados como integrantes do custo:

I - o custo de aquisição das matérias-primas, dos produtos intermediários e dos materiais de embalagem utilizados na produção do bem, serviço ou direito;

II - o custo de quaisquer outros bens, serviços ou direitos aplicados ou consumidos na produção;

III - o custo do pessoal, aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção e os respectivos encargos sociais incorridos, exigidos ou admitidos pela legislação do país de origem;

IV - os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação, amortização ou exaustão dos bens, serviços ou direitos aplicados na produção;

V - os valores das quebras e perdas razoáveis, ocorridas no processo produtivo, admitidas pela legislação fiscal do país de origem do bem, serviço ou direito.

f) Na determinação do custo do bem, serviço ou direito, adquirido pela pessoa jurídica no Brasil, os custos referidos no § 5º, incorridos pela unidade produtora no

exterior, serão considerados proporcionalmente às quantidades destinadas à pessoa jurídica no Brasil;

g) No caso de utilização de produto similar, para aferição do preço, o custo de produção deverá ser ajustado em função das diferenças entre o bem, serviço ou direito adquirido e o que estiver sendo utilizado como parâmetro;

h) A margem de lucro a que se refere o caput será aplicada sobre os custos apurados antes da incidência dos impostos e taxas cobrados no país de origem, sobre o valor dos bens, serviços e direitos adquiridos pela pessoa jurídica no Brasil.

Veja ainda: Métodos de apuração:

Pergunta 012 deste capítulo.

Normativo: IN RFB nº 1.312, de 2012, art. 15.

038 Quais seriam os documentos hábeis para a comprovação dos custos de produção dos bens e serviços importados, segundo o Método do Custo de Produção mais Lucro (CPL), fornecidos por pessoa jurídica vinculada, domiciliada no exterior?

Os documentos hábeis para a comprovação dos custos de produção dos bens e serviços importados poderão ser as cópias dos documentos que embasaram os registros constantes dos livros contábeis, tais como faturas comerciais de aquisição das matérias-primas e outros bens ou serviços utilizados na produção, planilhas de rateio do custo de mão-de-obra e cópias das folhas de pagamentos, comprovantes de custos com locação, manutenção e reparo dos equipamentos aplicados na produção, demonstrativos dos percentuais e dos encargos de depreciação, amortização ou exaustão utilizados e das quebras e perdas alocadas, observando-se o disposto no § 5º do art. 15 da IN RFB nº 1.312, de 2012. Deve ser também apresentada a cópia da declaração do imposto sobre a renda entregue ao fisco do outro país, equivalente a ECF do Brasil.

Alternativamente, admite-se a apresentação de relatório de auditores externos independentes, em que for observado que o valor do custo de aquisição das mercadorias foi registrado de acordo com a legislação brasileira, juntamente com relatório enumerativo das faturas comerciais de aquisição dos produtos pela empresa fornecedora vinculada. Ressalte-se que a apresentação do relatório de auditores externos independentes para fins de comprovação de preços não afasta a possibilidade de serem requeridos, durante procedimento de fiscalização, quaisquer outros documentos, tais como faturas comerciais de entrada de mercadorias, previstos pela legislação brasileira.

Esclarece-se, outrossim, que os documentos de procedência estrangeira não abrangidos pela Convenção sobre a Eliminação da Exigência de Legalização de Documentos Públicos Estrangeiros, firmada pela República Federativa do Brasil, em Haia, para produzir efeitos legais no País e para valer contra terceiros e em repartições

da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Territórios e dos Municípios ou em qualquer instância, juízo ou tribunal, devem ser traduzidos, notarizados, consularizados e registrados em Cartório de Registro de Títulos e Documentos.

Normativo: Código Civil - Lei nº 10.406, de 2002, art. 224;

Código de Processo Civil - Lei nº 13.105, de 2015, art. 192; e

Lei nº 6.015, de 1973, art. 148.

Solução de Consulta COSIT nº 13, de 16 de setembro de 2013

039 Na importação de bens usados para o ativo permanente, deve ser feita avaliação por peritos independentes para a constatação do preço/custo de aquisição?

Como regra geral, deve ser feita avaliação de acordo com os métodos de preços de transferência.

Subsidiariamente, o inciso II do art. 21 da Lei nº 9.430, de 1996 prevê a possibilidade de uso de pesquisas efetuadas por empresa ou instituição de notório conhecimento técnico para comprovação de preços, sendo também considerados os documentos emitidos normalmente pelas empresas nas operações de compra.

Veja ainda: Métodos de apuração:

Pergunta 012 deste capítulo.

Normativo: Lei nº 9.430, de 1996, inciso II do art. 21.

040 Quais são as margens de lucro aplicáveis ao Método do Preço de Revenda menos Lucro – PRL desde 1º de janeiro de 2013?

As margens de lucro para previstas para o método PRL devem ser aplicadas de acordo com o setor da atividade econômica da pessoa jurídica brasileira sujeita aos controles de preços de transferência e incidirão, independentemente de submissão a processo produtivo ou não no Brasil, nos seguintes percentuais:

I - 40% (quarenta por cento), para os setores de:

a) produtos farmoquímicos e farmacêuticos;

b) produtos do fumo;

c) equipamentos e instrumentos ópticos, fotográficos e cinematográficos;

d) máquinas, aparelhos e equipamentos para uso odontomédico-hospitalar;

e) extração de petróleo e gás natural; e

f) produtos derivados do petróleo;

II - 30% (trinta por cento) para os setores de:

a) produtos químicos;

b) vidros e de produtos do vidro;

c) celulose, papel e produtos de papel; e

d) metalurgia; e

III - 20% (vinte por cento) para os demais setores.

Ressalte-se que, para a identificação da margem de lucro a ser utilizada, o fator determinante deve ser a análise da atividade econômica desenvolvida pelo próprio contribuinte, observando especial atenção para as definições das atividades econômicas contidas no CNAE.

Com isso, são critérios pouco relevantes para a definição da margem de lucratividade a ser utilizada na fórmula de cálculo do PRL, o setor de atividade econômica do qual se adquire o produto importado bem como o setor de atividade econômica para o qual o produto é vendido.

Para ilustrar o exposto, toma-se, como exemplo, a situação de contribuinte que importa determinados fios metálicos, não listados como *commodity* no anexo I da Instrução Normativa RFB nº 1.312, de 2012, de pessoa vinculada no exterior, que realiza atividades de metalurgia. O produto importado pelo contribuinte brasileiro é vendido no mercado interno para cliente que atua no setor de extração de petróleo e gás. Previamente à venda, o contribuinte efetua cortes no produto importado para atender às especificações do cliente.

Nesse exemplo, caso a atividade do contribuinte não se enquadre como metalurgia (vide definições contidas no CNAE), deverá ser utilizada a margem de lucratividade de 20% para fins de cálculo do PRL. É irrelevante para a definição da margem de lucratividade o setor de atividade econômica do qual se adquire o produto importado (metalurgia) bem como o setor de atividade econômica para o qual o produto é vendido (extração de petróleo e gás).

Veja ainda: Métodos de apuração:

Pergunta 012 deste capítulo.

Normativo: Lei nº 9.430, de 1996, art. 18, § 12.

Solução de Consulta Cosit nº 95, de 17 de agosto de 2018.

041 No caso de utilização do método PRL, a data a ser considerada do preço de venda do preço parâmetro será a data de importação do bem importado ou do período em que o bem for baixado do estoque?

No caso de ser utilizado o método PRL, o preço parâmetro deve ser apurado considerando-se os preços de venda no período em que os produtos forem baixados dos estoques para resultado.

Veja ainda: Métodos de apuração:

Pergunta 012 deste Capítulo

Normativo: Lei nº 9.430, de 1996, art. 18, § 15.

Instrução Normativa RFB nº 1.312, de 2013, art. 12, § 2º-A.

042 Quando a pessoa jurídica, sujeita aos controles de preços de transferência, importar determinado bem e utilizá-lo para revenda e em processo produtivo de um ou mais produtos, aplicando-se o PRL, com margem de lucro de 20%, 30% e 40%, simultaneamente, como deve ser calculado o preço parâmetro final?

Ao se eleger o método de cálculo PRL, nos casos em que o insumo importado de pessoas vinculadas for revendido e aplicado na produção de um ou mais produtos, ou na hipótese de o bem importado ser submetido a diferentes processos produtivos no Brasil, devem ser calculados, de forma individual, de acordo com suas respectivas destinações, os seguintes valores:

I - o custo médio ponderado de venda;

II - o percentual de participação dos bens, direitos ou serviços importados no custo total do bem, direito ou serviço vendido, nos termos do inciso II do art. 12 da IN RFB nº 1.312, de 2012;

III - a participação dos bens, direitos ou serviços importados no preço de venda do bem, direito ou serviço vendido, nos termos do inciso III do art. 12 da IN RFB nº 1.312, de 2012;

IV - o valor da margem de lucro, nos termos do inciso IV do art. 12 da IN RFB nº 1.312, de 2012; e

V - o preço parâmetro, nos termos do inciso V do art. 12 da IN RFB nº 1.312, de 2012.

Os preços parâmetros apurados serão multiplicados pelas quantidades do bem importado consumidas nas respectivas destinações e levadas ao resultado do exercício, e os resultados serão somados e divididos pela quantidade total, de modo a determinar o preço parâmetro médio ponderado do bem, serviço ou direito importado.

Veja ainda: Preço parâmetro:

Pergunta 011 deste capítulo.

Métodos de apuração:

Pergunta 012 deste capítulo.

Normativo: Instrução Normativa RFB nº 1.312, de 2013, art. 13.

043 Podem ser aplicados métodos diferentes para um mesmo bem que seja objeto de transações com países distintos, ou seja, aplicar um método para cada país?

Não. Deverá ser utilizado o mesmo método para cada bem, serviço ou direito importado, independentemente do país objeto da transação e de o item ser importado de fornecedores distintos.

Veja ainda: Métodos de apuração:

Pergunta 012 deste capítulo.

Normativo: Solução de Consulta Interna Cosit nº 17, de 17 de dezembro de 2018.

044 A importação de bens para o ativo permanente que não tenham similar nacional, também está sujeita às regras de preços de transferência?

Sim, desde que a importação tenha sido efetuada de pessoa vinculada, mesmo que por intermédio de interposta pessoa, ou de residente em país ou dependência com tributação favorecida, ou que goze de regime fiscal privilegiado.

045 São aplicáveis as regras de preços de transferência quando uma pessoa considerada vinculada no exterior compra bens produzidos por terceiros e os revende para a vinculada domiciliada no Brasil, não repassando margem de lucro?

Sim. Qualquer operação de importação de bens efetuada com pessoa vinculada domiciliada no exterior; com residente ou domiciliado em país ou dependência com tributação favorecida, ou que goze de regime fiscal privilegiado, deverá submeter-se à legislação de preços de transferência.

046 O cálculo do preço parâmetro, com base no método de Preços Independentes Comparados (PIC) pode ser efetuado com a utilização de lista de preços elaborada pela empresa controladora e baseada nos preços praticados entre as empresas do mesmo grupo?

Não. Para o cálculo do preço parâmetro, com base no método PIC, somente serão considerados, sem ordem de prioridade, os preços dos bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares:

a) vendidos pela mesma empresa exportadora, a pessoas jurídicas não vinculadas, residentes ou não residentes;

b) adquiridos pela mesma importadora, de pessoas jurídicas não vinculadas, residentes ou não residentes;

c) em operações de compra e venda praticadas entre terceiros não vinculados entre si, residentes ou não residentes (inclusive, operações de compra e venda realizadas por outras empresas do grupo, que não a exportadora, junto a terceiros não vinculados).

Veja ainda: Preço parâmetro:

Pergunta 012 deste capítulo.

Métodos de apuração:

Pergunta 014 deste capítulo.

Preço praticado:

Pergunta 016 deste capítulo.

Normativo: IN RFB nº 1.312, de 2012, art. 8º, parágrafo único.

047 Os rendimentos, decorrentes da prestação de serviços de consultoria técnica, pagos por pessoa jurídica domiciliada no Brasil a sua matriz no exterior estão sujeitos à legislação de preços de transferência?

Em primeiro lugar, há que distinguir se a prestação dos serviços no Brasil implicou transferência de tecnologia.

Na hipótese de ficar comprovada a transferência de tecnologia, com a anuência do Instituto Nacional de Propriedade Industrial (INPI), a transação não estará sujeita às regras de preços de transferência consoante o estabelecido pelo art. 55 da IN RFB nº 1.312, de 2012. Nessa hipótese, a dedução de tais despesas está sujeita aos limites estabelecidos pelos arts. 362 a 365 do **RIR/2018**.

Caso inexista transferência de tecnologia, esses serviços passam a se submeter às regras de preços de transferência.

Normativo: Lei nº 9.430, de 1996;

RIR/2018, arts. 362 a 365; e

IN RFB nº 1.312, de 2012, art. 55.

048 Como deve ser apurado o preço parâmetro para fins de cálculo do método PRL?

No caso do Método PRL, o preço parâmetro dos bens, serviços ou direitos importados será apurado de acordo com a metodologia a seguir:

a) **preço líquido de venda**: a média aritmética ponderada dos preços de venda do bem, direito ou serviço vendido, diminuídos dos descontos incondicionais concedidos, dos impostos e contribuições sobre as vendas e das comissões e corretagens pagas;

b) **percentual de participação dos bens**, serviços ou direitos importados no custo total do bem produzido: a relação percentual entre o custo médio ponderado do bem, direito ou serviço importado e o custo total médio ponderado do bem, direito ou serviço vendido, calculado em conformidade com a planilha de custos da pessoa jurídica;

c) **participação dos bens, serviços ou direitos importados no preço de venda do bem produzido**: a aplicação do percentual de participação do bem, serviço ou direito importado no custo total, apurado conforme o item "b", sobre o preço líquido de venda calculado de acordo com o item "a";

d) **margem de lucro**: a aplicação dos percentuais de 20%, 30% ou 40%, conforme setor de atividade econômica da pessoa jurídica sujeita ao controle de preços de transferência, sobre a "participação do bem, serviço ou direito importado no preço de venda do bem produzido", calculado de acordo com o item "c";

e) **preço parâmetro**: a diferença entre o valor da "participação do bem, serviço ou direito importado no preço de venda do bem produzido ou vendido", calculado conforme o item "c", e a margem de lucro, calculada de acordo com o item "d".

Exemplo:

a) cálculo do Preço Líquido de Venda

Preço Médio de Venda	30.000,00
Desconto Concedido	2.000,00
Imposto s/venda	6.000,00
Preço Líquido	22.000,00

b) cálculo do Percentual de Participação

Custo Total, apurado conforme Planilha de Custo	20.000,00	100%
Custo do insumo importado, apurado conforme §§ 3º B, 15 e 17 do art. 12, da IN RFB nº 1.312, de 2012	2.000,00	10%
Demais custos agregados, apurados conforme planilha de custo	18.000,00	90%

c) aplicação do percentual de participação sobre o Preço Líquido de Venda(item b/a)

Participação (10% de 22.000)	2.200,00

d) cálculo da Margem de Lucro

Margem (30% de 2.200)	660,00

e) cálculo do Preço Parâmetro Médio Ponderado

Receita Líquida - Proporcional	2.200,00
(-) Margem de Lucro	660,00
(=) Preço Parâmetro Médio Ponderado	1.540,00

f) cálculo do ajuste unitário

Preço Praticado Médio Ponderado	2.000,00
(-) Preço Parâmetro Médio Ponderado	1.540,00
(=) Valor do Ajuste Unitário	460,00

Ressalte-se que, para o cálculo do preço parâmetro, devem ser consideradas apenas as operações de vendas realizadas para terceiros no mercado interno. Com isso, não devem ser computadas no cálculo do preço parâmetro (i) as operações de exportação; e (ii) as operações de venda no mercado interno para compradores vinculados.

Isto não significa dizer que os bens importados de vinculadas que tiverem sido destinados pelo importador brasileiro à exportação estarão fora do controle de preços de transferência. Na hipótese de adoção do método PRL, o preço parâmetro médio apurado para este bem, calculado exclusivamente com base nas vendas realizadas no mercado interno, será utilizado também para os itens que tiverem sido destinados à exportação. Apura-se um único preço parâmetro médio ponderado para o bem importado, com base exclusivamente nas vendas realizadas no mercado interno, e esse preço parâmetro deve ser utilizado para comparação com o preço praticado médio ponderado do bem importado.

Preço Praticado Médio Ponderado	2.000,00
(-) Preço Parâmetro Médio Ponderado*	1.540,00
(=) Valor do Ajuste Unitário	460,00
Quantidade Total Consumida**	10,00
Ajuste Total	4.600,00

* Calculado considerando apenas as vendas realizadas no merc. interno

** Sem distinção se o produto final será destinado à exportação ou à venda no mercado interno

Veja ainda: Preço parâmetro:

Pergunta 011 deste capítulo.

Métodos de apuração:

Pergunta 012 deste capítulo.

Normativo: Lei nº 9.430, de 1996, art. 18, inciso II; e

IN RFB nº 1.312, de 2012, art. 12.

Solução de Consulta Interna Cosit nº 17, de 12 dezembro de 2018.

049 Como será calculado o percentual de participação utilizado na fórmula de cálculo do método PRL?

O percentual de participação é determinado por meio da divisão entre o custo médio ponderado do bem, direito ou serviço importado (numerador da fração) e o custo total médio ponderado do bem, direito ou serviço vendido, calculado em conformidade com a planilha de custos da pessoa jurídica (denominador da fração).

O custo médio ponderado do bem, direito ou serviço importado (numerador da fração) corresponde ao preço praticado do bem, direito ou serviço importado.

Na composição do custo médio ponderado, serão incluídos os gastos com frete e seguros, desde que essas rubricas componham o Incoterm utilizado na importação ou,

caso contrário, constituindo encargo do importador, desde que contratados de pessoa vinculada, residente ou domiciliada em países ou dependências de tributação favorecida, ou que esteja amparada por regimes fiscais privilegiados.

Nesse sentido, no caso de operações contratadas mediante o Incoterm:

(i) CIF, CPT, CIP, DDP, DAT e DAP, o frete e o seguro, por consistirem em ônus suportado pelo exportador e, por conseguinte, parte do preço de aquisição da mercadoria, deverão compor o custo do bem, direito ou serviço importado para efeitos do cálculo do percentual de participação;

(ii) CFR, o frete, por consistir ônus suportado pelo exportador e, logo, parte do preço de aquisição da mercadoria, deverá compor o custo do bem importado para efeitos do cálculo do percentual de participação. Outros gastos incorridos para realizar a importação, como, por exemplo, o seguro, somente deverão compor o cálculo do percentual de participação se contratados pelo importador brasileiro com pessoa vinculada, residente ou domiciliada em país ou dependência de tributação favorecida, ou que esteja amparada por regime fiscal privilegiado;

(iii) EXW, FCA, FAS, FOB, o frete e o seguro, por consistirem ônus do importador, somente comporão o custo do bem importado para efeitos do cálculo do percentual de participação se contratados de pessoa vinculada, residente ou domiciliada em países ou dependências de tributação favorecida, ou que esteja amparada por regimes fiscais privilegiados.

Já o custo total médio ponderado do bem, direito ou serviço vendido deve ser calculado considerando todos os encargos necessários à sua composição, inclusive o valor do frete, do seguro, dos tributos incidentes na importação e gastos com desembaraço aduaneiro.

Destaca-se que a determinação do referido percentual de participação é exigida mesmo nos casos de bens adquiridos para simples revenda - não há previsão na Lei que afaste a necessidade de seu cálculo para itens que sejam revendidos diretamente, sem ter sido submetidos à processo produtivo.

Normativo:	Lei nº 9.430, de 1996, art. 18, inciso II, §§ 6º e 6º-A..
	IN RFB nº 1.312, de 2012, art. 12, inciso II, art. 12, §§ 3º-B e 4º.

050 No cálculo do método PRL, qual o tratamento deve ser conferido ao frete e ao seguro na importação?

A inclusão dos gastos com frete e seguro no preço praticado médio ponderado e no custo médio ponderado do bem, direito ou serviço importado, previsto no percentual de participação da fórmula do preço parâmetro do PRL, exige que se faça uma análise do Incoterm utilizado na operação de importação para se determinar se tais dispêndios constituem ou não ônus do importador.

Nesse sentido, no caso de operações contratadas mediante o Incoterm:

(i) CIF, CPT, CIP, DDP, DAT e DAP, o frete e o seguro, por consistirem em ônus suportado pelo exportador e, por conseguinte, parte do preço de aquisição da mercadoria, deverão compor o custo do bem, direito ou serviço importado para efeitos do cálculo do percentual de participação e o preço praticado médio ponderado;

(ii) CFR, o frete, por consistir ônus suportado pelo exportador e, logo, parte do preço de aquisição da mercadoria, deverá compor o custo do bem importado para efeitos do cálculo do percentual de participação e o preço praticado médio ponderado. Outros gastos incorridos para realizar a importação, como, por exemplo, o seguro, somente deverão compor o cálculo do percentual de participação e o preço praticado médio ponderado se contratados pelo importador brasileiro com pessoa vinculada, residente ou domiciliada em país ou dependência de tributação favorecida, ou que esteja amparada por regime fiscal privilegiado;

(iii) EXW, FCA, FAS, FOB, o frete e o seguro, por consistirem ônus do importador, somente comporão o custo do bem importado para efeitos do cálculo do percentual de participação e o preço praticado médio ponderado se contratados de pessoa vinculada, residente ou domiciliada em países ou dependências de tributação favorecida, ou que esteja amparada por regimes fiscais privilegiados.

Veja ainda: Preço parâmetro - PRL:
Pergunta 048 deste capítulo.
Percentual de Participação:
Pergunta 049 deste capítulo.
Preço Praticado:
Pergunta 053 deste capítulo.

Normativo: Lei nº 9.430, de 1996, art. 18, inciso II, §§ 6º e 6º-A..

IN RFB nº 1.312, de 2012, art. 12, inciso II, art. 12, §§ 3º-B, 4º, 15, 16 e 17.

Solução de Consulta Interna Cosit nº 17, de 12 dezembro de 2018.

051 No cálculo do preço de venda líquido previsto na fórmula do método PRL, é permitido deixar de subtrair o valor do PIS e Cofins incidente sobre a venda de produtos farmacêuticos, sujeitos ao regime especial de crédito presumido (art. 3º da Lei nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000)?

A legislação exige que o preço líquido de venda seja determinado por meio da média aritmética ponderada dos preços de venda do bem, direito ou serviço vendido, diminuídos dos descontos incondicionais concedidos, dos impostos e contribuições sobre as vendas e das comissões e corretagens pagas. Consideram-se "impostos e contribuições sobre as vendas" os tributos incidentes sobre a venda, que se incluem na composição da receita bruta do contribuinte.

Como exemplo, a legislação cita o caso do ICMS, PIS, Cofins e ISS. Além desses, que se encontram previstos expressamente pela legislação, pode ser incluída, ainda, a CPRB.

Deve ser destacado que o fato de o contribuinte não suportar o ônus financeiro relativo ao recolhimento desses tributos, seja em função da existência de uma alíquota zero, saldo credor acumulado ou, por exemplo, da existência de um crédito presumido tal qual o previsto no art. 3º da Lei nº. 10.147, de 2000, não afasta a necessidade de se apurar o preço de venda líquido, descontando de seu valor os tributos que incidiram sobre a operação de venda do produto. A legislação não contém qualquer dispensa nesse sentido, razão pela qual, no cálculo do preço de venda líquido previsto na fórmula do método PRL, deve ser descontado o PIS e Cofins incidente sobre a venda de produtos farmacêuticos, sujeitos ao regime especial de crédito presumido (art. 3º da Lei nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000).

Veja ainda: Preço parâmetro:

Pergunta 048 deste capítulo.

Métodos de apuração:

Pergunta 014 deste capítulo.

Normativo: Lei nº 9.430, de 1996, art. 18, inciso II;

	Lei nº 10.147, de 2000, art. 3º;e IN RFB nº 1.312, de 2012, art. 12, inciso I, e §9º.

052 Em qual momento deve ser efetuada a apuração do preço parâmetro?

No caso de opção pelo método PRL, o preço parâmetro deverá ser apurado no ano-calendário em que o bem, serviço ou direito importado tiver sido baixado dos estoques para resultado. Para os demais métodos previstos para a importação, o preço parâmetro será apurado no ano-calendário em que o item tiver sido importado (métodos PIC, CPL e PCI).

Veja ainda:	Preço parâmetro: Pergunta 011 deste capítulo. Métodos de apuração: Pergunta 012 deste capítulo.

Normativo:	Lei nº 9.430, de 1996, art. 18, inciso II; IN RFB nº 1.312, de 2012, art. 4º, §3º.

053 Como se dá a apuração do preço praticado médio ponderado na hipótese de adoção do método PRL?

O contribuinte deverá calcular o preço praticado médio ponderado computando as aquisições realizadas no período de apuração, os saldos de estoques existentes no início do período e expurgando os valores e as quantidades remanescentes em seu encerramento.

No que diz respeito à necessidade de inclusão dos gastos com frete e seguro no preço praticado médio ponderado, deve ser efetuada uma análise do Incoterm utilizado na operação de importação para se determinar se tais dispêndios constituem ou não ônus do importador. Nesse sentido, no caso de operações contratadas mediante o Incoterm:

(i) CIF, CPT, CIP, DDP, DAT e DAP, o frete e o seguro, por consistirem em ônus suportado pelo exportador e, por conseguinte, parte do preço de aquisição da mercadoria, deverão compor o preço praticado médio ponderado;

(ii) CFR, o frete, por consistir ônus suportado pelo exportador e, logo, parte do preço de aquisição da mercadoria, deverá compor o preço praticado médio ponderado. Outros gastos incorridos para realizar a importação, como, por exemplo, o seguro, somente deverão compor o preço praticado médio ponderado se contratados pelo importador brasileiro com pessoa vinculada, residente ou domiciliada em país ou dependência de tributação favorecida, ou que esteja amparada por regime fiscal privilegiado;

(iii) EXW, FCA, FAS, FOB, o frete e o seguro, por consistirem ônus do importador, somente comporão o preço praticado médio ponderado se contratados de pessoa vinculada, residente ou domiciliada em países ou dependências de tributação favorecida, ou que esteja amparada por regimes fiscais privilegiados.

Veja ainda: Preço parâmetro:

Pergunta 048 deste capítulo.

Normativo: IN RFB nº 1.312, de 2012, art. 12, §§ 15, 16 e 17.

054 Qual procedimento deverá ser adotado pelo contribuinte caso seja alterada a metodologia de cálculo de preço parâmetro de um ano-calendário para o outro e remanescer saldo em estoques entre os períodos?

A legislação de preços de transferência determina que, no caso de adoção dos métodos PIC, CPL ou PCI, o cálculo do preço parâmetro deverá ser efetuado no ano-calendário em que o bem, serviço ou direito for importado. Por outro lado, optando-se pelo método PRL, o preço parâmetro deverá ser calculado no momento que o bem, direito ou serviço importado tiver sido baixado dos estoques para resultado. Além disso, a legislação fixa que, independentemente do método adotado, a adição do ajuste de preços de transferência ocorre necessariamente no ano-calendário em que o bem, serviço ou direito tiver sido realizado e exige que a utilização do método de cálculo de preço parâmetro eleito pelo contribuinte seja consistente por bem, serviço ou direito, para todo o ano-calendário.

Partindo dessas premissas, alterando-se a metodologia de cálculo de preço parâmetro de um ano-calendário para o outro e remanescendo saldo em estoques entre os períodos, o contribuinte deverá adotar os seguintes procedimentos:

(i) Alteração do PIC/CPL para o CPL/PIC:

No caso de adoção do método PIC ou CPL, o contribuinte deverá apurar, no ano-calendário da importação, o preço praticado médio ponderado, o preço parâmetro médio ponderado e o eventual ajuste de preços de transferência para o item importado.

O ajuste de preços de transferência calculado servirá para ajustar a totalidade das quantidades do item importado no referido ano-calendário. No entanto, a sua adição à base de cálculo do IRPJ e da CSLL ocorrerá na medida em que o bem, serviço ou direito importado tiver sido baixado dos estoques para o resultado do exercício, ainda que tal baixa ocorra em anos-calendário subsequentes. Sendo assim, em uma situação hipotética em que:

- no ano-calendário X1, o contribuinte tenha importado 100 unidades de um determinado item de vinculada e vendido 80, remanescendo um saldo em estoque de 20 unidades; e

- no ano-calendário X2, sejam adquiridas 50 novas unidades do mesmo produto de vinculada e ocorra a venda da totalidade dos itens importados (ou seja, 70 unidades, sendo 20 adquiridas no ano-calendário X1 e 50 no ano-calendário X2),.

O contribuinte deverá calcular, no ano da importação (ano-calendário X1), adotando o método PIC ou CPL, o preço praticado médio ponderado, o preço parâmetro médio ponderado e o eventual ajuste de preços de transferência. O eventual ajuste de preços de transferência apurado no ano-calendário X1 com base no método PIC ou CPL será oferecido à tributação à medida que houver a baixa dos itens importados para o resultado. Logo, no ano-calendário X1, o contribuinte adicionará o ajuste correspondente às 80 unidades vendidas e, em X2, o ajuste correspondente as 20 unidades importadas em X1, porém vendidas no ano-calendário subsequente.

Caso, no ano-calendário X2, o contribuinte altere a sua metodologia de cálculo do PIC para CPL ou do CPL para PIC, o novo método eleito será aplicável para as importações realizadas no referido período (ou seja, 50 unidades). Para esses novos itens, o contribuinte deverá calcular um novo preço praticado médio ponderado, preço parâmetro médio ponderado e eventual ajuste de preços de transferência.

O preço praticado médio ponderado será calculado considerando as quantidades e valores correspondentes a todas as operações de compra de vinculadas realizadas durante o ano-calendário X2 (ou seja, para fins de determinação do preço praticado médio ponderado, serão consideradas exclusivamente as aquisições realizadas no ano-calendário X2 - ou seja, 50 unidades). O preço parâmetro médio ponderado será calculado observando as regras previstas na legislação aplicáveis ao método adotado. Com isso, sendo adotado o método PIC no ano-calendário X2, o contribuinte deverá, a título de exemplo, calcular o seu preço parâmetro utilizando operações comparáveis referentes ao mesmo ano-calendário das respectivas operações de importações sujeitas ao controle de preços de transferência (ou seja, operações realizadas por pessoas não vinculadas, realizadas no ano-calendário X2) e, não havendo, poderá ser utilizado preço independente relativo à operação efetuada no ano-calendário imediatamente anterior ao da importação (ano-calendário X1), ajustado pela variação cambial do período.

(ii) Alteração do PIC/CPL para o PRL:

Na hipótese de alteração, no ano-calendário X2, para o método PRL, o contribuinte não deverá considerar, na fórmula de cálculo do preço praticado médio ponderado, o estoque inicial referente aos produtos importados no ano-calendário X1, os quais foram submetidos aos cálculos de preços de transferência em tal ano-calendário com base no método PIC ou CPL (ou seja, no exemplo as 20 unidades do exemplo hipotético). As unidades do estoque inicial serão ajustadas com base no ajuste calculado no ano-calendário X1 por meio do método PIC ou CPL. Após essas unidades do estoque inicial serem baixadas e seus respectivos ajustes serem adicionados às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, o contribuinte aplicará o método PRL ao saldo de estoque restante.

(iii) Alteração do PRL para o PIC/CPL:

Caso o contribuinte adote o método PRL no ano-calendário X1, deverá ser calculado o preço praticado médio ponderado computando as aquisições realizadas no período de apuração (100 unidades), os saldos de estoques existentes no início do período (zero) e expurgando os valores e as quantidades remanescentes em seu encerramento (20 unidades). O contribuinte deverá calcular o preço parâmetro com base nas vendas realizadas no ano-calendário X1, apurando o preço parâmetro médio ponderado com base nas quantidades de produto importado de vinculada comercializadas ou consumidas nas unidades vendidas. O ajuste apurado no ano-calendário X1 com base no método PRL será adicionado à medida que houver a baixa do bem importado contra o resultado. Logo, no ano-calendário X1, considerando a venda de 80 unidades, o contribuinte deverá adicionar à base de cálculo do IRPJ e da CSLL desse período o ajuste correspondente a essas unidades alienadas.

No ano-calendário X2, alterando-se a metodologia de cálculo do método PRL para o PIC ou CPL, o contribuinte deverá calcular, com base na nova metodologia escolhida (PIC ou PRL), o preço praticado médio ponderado, o preço parâmetro médio ponderado e o eventual ajuste para as novas unidades adquiridas de vinculadas no ano-calendário X2 (50 unidades); e também o preço praticado médio ponderado, o preço parâmetro médio ponderado e o eventual ajuste para as unidades adquiridas de vinculadas no ano-calendário X1 e que se encontram no saldo de estoque inicial do ano-calendário X2 (20 unidades).

Desse modo, o ajuste calculado no ano-calendário X1 com base no método PRL não será aplicado ao saldo de estoque inicial do ano-calendário X2, uma vez que a metodologia de cálculo do PRL exige que o preço parâmetro e, por conseguinte, o ajuste sejam apurados quando da venda do item importado. Além disso, como o contribuinte, no ano-calendário X2, optou por uma nova metodologia de cálculo (PIC ou CPL), e tendo em vista que a legislação exige que o método de cálculo de preço parâmetro seja consistente por bem, serviço ou direito para todo o ano-calendário, o novo método eleito deverá ser aplicado para os itens presentes no estoque inicial e também para aqueles adquiridos no ano-calendário X2.

Sendo assim, se o contribuinte optar, por exemplo, pelo método PIC para o ano-calendário X2, deverá ser apurado, para os itens do estoque inicial, o preço praticado

médio ponderado considerando o preço médio das aquisições realizadas no ano-calendário X1, em linha com o disposto no artigo 6º, parágrafo 1º da IN RFB nº 1.312, de 2012. No que diz respeito ao preço parâmetro, o contribuinte deverá calculá-lo utilizando operações comparáveis referentes ao mesmo ano-calendário das respectivas operações de importações (ou seja, operações realizadas por pessoas não vinculadas, realizadas no ano-calendário X1). Não havendo operações comparáveis realizadas no mesmo ano-calendário das importações, poderá ser utilizado preço independente relativo à operação efetuada no ano-calendário imediatamente anterior ao da importação ou posterior (ano-calendário X2).

055 Qual o método a ser adotado no caso de importação de *commodities*?

O contribuinte deverá utilizar para cálculo do preço parâmetro obrigatoriamente o método Preço sob cotação na Importação (PCI), que é definido como os valores médios diários da cotação de bens ou direitos sujeitos a preços públicos em bolsas de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecidas.

Veja ainda: Preço parâmetro:

Pergunta 011 deste capítulo.

Métodos de apuração:

Pergunta 012 deste capítulo.

Normativo: Lei nº 9.430, de 1996, art. 18-A; e

IN RFB Nº 1.312, de 2012, art. 16, §1º.

056 Quais produtos são considerados *commodities* para fins de aplicação dos Métodos PCI e Pecex?

Para fins de aplicação dos Métodos PCI e Pecex, são considerados como *commodities* os produtos listados no Anexo I da Instrução Normativa RFB nº 1.312, de 2012, e que estejam sujeitos a:

(i) preços públicos em bolsas de mercadorias e futuros listadas no Anexo II; ou

(ii) a preços públicos nas instituições de pesquisas setoriais internacionalmente reconhecidas listadas no Anexo III.

Veja ainda: Métodos de apuração:

Pergunta 012 deste capítulo.

Normativo: IN RFB nº 1.312, de 2012, art. 16, §3º, art. 34, § 3º e Anexos I, II e III.

057 Quais as bolsas de mercadorias e futuros devem ser utilizadas para fins de aplicação dos Métodos PCI e Pecex?

Para fins de aplicação dos Métodos PCI e Pecex, deve-se observar a cotação das Bolsas de Valores listadas no Anexo II da Instrução Normativa RFB nº 1.312, de 2012. As Bolsas de Valores relacionadas no referido Anexo são:

I. Chicago Board of Trade (CBOT) - Chicago - EUA;

II. Chicago Mercantile Exchange (CME) - Chicago - EUA;

III. New York Mercantile Exchange (NYMEX) - Nova York - EUA;

IV. Commodity Exchange (COMEX) - Nova York - EUA;

V. Intercontinental Exchange (ICE US) - Atlanta - EUA;

VI. Bolsa de Mercadorias & Futuros (BM&F) - São Paulo - Brasil;

VII. Life NYSE Euronext (LIFFE) - Londres - Reino Unido;

VIII. London Metal Exchange (LME) - Londres - Reino Unido;

IX. Intercontinental Exchange (ICE Europe) - Londres - Reino Unido;

X. Tokio Commodity Exchange (TOCOM) - Tóquio - Japão;

XI. Tokio Grain Exchange (TGE) - Tóquio - Japão;

XII. Singapore Commodity Exchange (SICOM) - Cidade de Cingapura - Cingapura;

XIII. Hong Kong Commodity Exchange (HKE) - Hong Kong – China;

XIV. Multi Commodity Exchange (MCX) - Bombain - Índia;

XV. National Commodity & Derivatives Exchange Limited (NCDEX) - Bombain - Índia;

XVI. Agricultural Futures Exchange of Thailand (AFET) - Bangkok - Tailândia;

XVII. Australian Securities Exchange (ASX) - Sidney - Austrália;

XVIII. JSE Safex APD (SAFEX) – Johannesburg - África do Sul;

XIX. Korea Exchange (KRX) - Busan - Coréia do Sul;

XX. China Beijing International Mining Exchange, (CBMX);

XXI. GlobalORE;

XXII. London Bullion Market Association (LBMA);

XXIII. Beijing Iron Ore Trading Center Corporation (COREX).

Veja ainda: Métodos de apuração:
Pergunta 012 deste capítulo.

Normativo: IN RFB Nº 1.312, de 2012, Anexo II.

058 Qual o significado da expressão "consistentemente, por bem, serviço ou direito" contida na IN RFB nº 1.312, de 2012, art. 4º, § 1º? No caso de bens, como aplicar a referida consistência de métodos?

Considera-se a expressão "consistentemente por bem, serviço ou direito" o impedimento de uso de mais de um método na hipótese de o bem possuir as mesmas especificações (ou seja, não é possível aplicar mais de um método para o mesmo item importado). Essa consistência não é exigida se as especificações forem diferentes.

Por exemplo, para encontrar o preço parâmetro relativo a um veículo marca "X", motor 2.0, 4 portas, pode ser utilizado um método; para um veículo com especificações semelhantes, porém com 2 portas, poderá ser utilizado outro método.

Veja ainda: Preço parâmetro:

Pergunta 011 deste capítulo.

Métodos de apuração:

Pergunta 012 deste capítulo.

Normativo: IN RFB nº 1.312, de 2012, art. 4º, § 1º.

059 Qual o significado do termo “arbitramento”, adotado pela legislação de preços de transferência?

O termo “arbitramento”, contido no art. 20 da IN RFB nº 1.312, de 2012, expressa a obrigatoriedade de submeter as receitas auferidas nas operações de exportação sujeitas ao controle de preço de transferência, ao cálculo do preço parâmetro, de acordo com os métodos estabelecidos pela legislação de preços de transferência.

Veja ainda: Preço parâmetro:

Pergunta 011 deste capítulo.

Métodos de apuração:

Pergunta 012 deste capítulo.

Normativo: IN RFB nº 1.312, de 2012, art. 20.

060 Se o próprio contribuinte exportador houver vendido apenas bens similares no mercado brasileiro, poderá utilizar o valor dessas operações como parâmetro, para fins do art. 20 da IN RFB nº 1.312, de 2012?

Sim, é possível a utilização dos preços de venda dos bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, no mercado brasileiro, durante o mesmo período, em condições de pagamento semelhantes, desde que ajustados em função das diferenças de natureza física e de conteúdo, considerando, para tanto, os custos relativos à produção do bem, à execução do serviço ou à constituição do direito, exclusivamente nas partes que corresponderem às diferenças entre os modelos objeto da comparação.

Veja ainda: Preço parâmetro:

Pergunta 011 deste capítulo.

Preço praticado:

Pergunta 011 deste capítulo.

Normativo: IN RFB nº 1.312, de 2012, art. 20 e 24.

061 Os métodos de arbitramento das receitas de exportações devem ser aplicados consistentemente por bem, serviço ou direito durante todo o período de apuração ou podem ser utilizados métodos distintos para um mesmo bem exportado?

Os métodos de cálculo dos preços parâmetros devem ser aplicados consistentemente por bem, serviço ou direito, não sendo admitida a utilização de mais de um método na determinação do preço parâmetro para um mesmo bem, serviço ou direito.

Veja ainda: Preço parâmetro:

Pergunta 011 deste capítulo.

Métodos de apuração:

Pergunta 012 deste capítulo.

Normativo: IN RFB nº 1.312, de 2012, art. 4º, §1º.

062 Em que hipóteses as operações de exportação não estão sujeitas à determinação do preço parâmetro?

As operações de exportação não estão sujeitas à determinação do preço parâmetro quando:

a) a pessoa jurídica que comprovar haver apurado lucro líquido antes da provisão do imposto sobre a renda e da CSLL decorrente das receitas de vendas nas exportações para pessoas jurídicas vinculadas, em valor equivalente a, no mínimo, 10% (dez por cento) do total dessas receitas, considerando-se a média anual do período de apuração e dos 2 (dois) anos precedentes, desde que a receita líquida de exportação para pessoas jurídicas vinculadas não ultrapassar 20% (vinte por cento) do total da receita líquida de exportação;

b) a receita líquida das exportações não exceder a 5% (cinco por cento) do total da receita líquida no mesmo período;

c) o preço médio de venda dos bens, serviços ou direitos exportados, durante o respectivo período de apuração da base de cálculo do imposto de renda, for igual ou superior a noventa por cento do preço médio praticado na venda dos mesmos bens, serviços ou direitos, no mercado brasileiro, durante o mesmo período, em condições de pagamento semelhantes.

Esclareça-se que o valor das receitas reconhecidas com base no preço praticado nas hipóteses a e b, não implica a aceitação definitiva, podendo ser impugnado, se inadequado, em procedimento de ofício, pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

No cálculo do percentual de 10% (dez por cento) da hipótese do item "a", pode-se excluir as operações de venda de bens, serviços ou direitos cujas margens de lucro dos métodos de exportação, previstas nos arts. 31, 32 e 33 da IN RFB nº 1.312, de 2012, tenham sido alteradas por determinação do Ministro da Fazenda, nos termos dos arts. 45, 46 e 47 da IN RFB nº 1.312, de 2012.

Ainda com relação à hipótese do item "a", esclareça-se que deverá ser considerada a média ponderada dos três anos mencionados.

Os benefícios das hipóteses dos itens "a" e "b" não se aplicam (i) às vendas efetuadas para empresas vinculadas domiciliadas em países com tributação favorecida ou cuja legislação oponha sigilo, conforme definido no art. 52 da IN RFB nº 1.312, de 2012; e (ii) à hipótese de exportação de *commodities* sujeitas à cotação em bolsas de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecidas, quando deverá ser utilizado o método do Preço sob Cotação na Exportação (Pecex).

Veja ainda:	Pessoa vinculada: Pergunta 004 deste capítulo. País ou dependência com tributação favorecida: Pergunta 005 deste capítulo. Métodos de apuração: Pergunta 012 deste capítulo. Preço praticado: Pergunta 011 deste capítulo.

Normativo:	IN RFB nº 1.312, de 2012, arts. 20, 48, 49 e 50, I e II.

063 Quando se exporta um bem semiacabado, produzido de acordo com desenhos e especificações próprias e que só tenha mercado no país de destino após ser beneficiado pelo adquirente, é aplicável somente o método CAP?

A legislação brasileira sobre preços de transferência permite a livre escolha do método. Não há restrição para aplicação dos métodos PVEX, PVA e PVV, observadas as condições estipuladas para a utilização de cada método.

Na impossibilidade de aplicação de outros métodos previstos na legislação, por falta de mercado que pratique preços independentes, que permita a avaliação de preços consistentes, o método CAP seria o recomendado.

Veja ainda: Métodos de apuração:

Pergunta 012 deste capítulo.

Normativo: IN RFB nº 1.312, de 2012, arts. 4º e 33, §4º.

064 Na apuração do PVA ou PVV podem ser utilizadas, como prova, cópias das faturas de venda a terceiros, realizadas pela pessoa vinculada domiciliada no exterior?

Sim. Para fins de determinação do preço parâmetro com base no PVA ou PVV, o importante é obter a comprovação do preço no mercado atacadista ou varejista.

Frise-se, no entanto, que, na falta de provas consideradas suficientes ou úteis, o Fisco poderá determinar a apresentação de outros documentos ou, ainda, desqualificar o método utilizado, situação esta em que deverá ser intimado o sujeito passivo para, no prazo de 30 dias, apresentar novo cálculo com qualquer outro método previsto na legislação.

Veja ainda: Pessoa vinculada:

Pergunta 004 deste capítulo.

Métodos de apuração:

Pergunta 012 deste capítulo.

Preço praticado:

Pergunta 011 deste capítulo.

Normativo: IN RFB nº 1.312, de 2012, arts. 31, 32 e 40.

065 No caso de exportação para pessoa vinculada que exerça apenas papel de intermediária ou centralizadora, quando o destinatário final do bem for residente em país diverso, deve ser considerado "país de destino" o de domicílio da pessoa vinculada ou o de destino efetivo do bem, na apuração do PVA ou PVV?

O "país de destino" a ser considerado é o de destino final do bem.

Veja ainda: Pessoa vinculada:

Pergunta 004 deste capítulo.

066 Qual o método a ser adotado no caso de exportação de *commodities*?

O contribuinte deverá utilizar para cálculo do preço parâmetro obrigatoriamente o método Preço sob cotação na Exportação (Pecex), que é definido como os valores médios diários da cotação de bens ou direitos sujeitos a preços públicos em bolsas de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecidas.

Veja ainda: Métodos de apuração:

Pergunta 012 deste capítulo.

Preço parâmetro:

Pergunta 011 deste capítulo.

Normativo: Lei nº 9.430, de 1996, art.19-A; e

IN RFB Nº 1.312, de 2012, art. 34, §1º.

067 As regras de preços de transferência são aplicáveis a vendas de participações societárias?

Sim. As ações, quotas e outras participações societárias são bens cujas transações de compra e venda com elas realizadas estão sujeitas às regras de preços de transferência se efetuadas junto:

a) à pessoa vinculada, residente ou domiciliada no exterior; ou

b) à pessoa residente ou domiciliada em país ou dependência com tributação favorecida ou que goze de regime fiscal privilegiado, ainda que não vinculada.

Veja ainda: Pessoa vinculada:

Pergunta 004 deste capítulo.

País ou dependência com tributação favorecida:

Pergunta 005 deste capítulo.

Regime fiscal privilegiado:

Pergunta 006 deste capítulo.

Normativo: IN RFB nº 1.312, de 2012, art. 2º.

068 A margem de divergência de que trata o art. 51 da IN RFB nº 1.312, de 2012, se aplica à dispensa de comprovação, objeto dos seus arts. 48 e 49?

Não. A margem de divergência não se aplica às dispensas de comprovação. A margem de divergência de até 5% permitida pela RFB aplica-se exclusivamente quando da comparação do preço parâmetro médio ponderado com o preço praticado médio ponderado.

Desde a Instrução Normativa SRF nº 38, de 30 de abril de 1997, a legislação brasileira de preços de transferência prevê a chamada margem de divergência. Trata-se de um intervalo de tolerância em que, em um determinado caso concreto, ainda que exista uma diferença entre o valor do preço parâmetro e do preço praticado, a legislação afasta a obrigatoriedade de se realizar ajustes de preços de transferência às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

O intervalo de discrepância entre o preço parâmetro e o preço praticado admitido pela legislação de preços de transferência é de 5% ou, no caso de adoção dos métodos PCI e Pecex, 3%.

Até 31 de dezembro de 2018, o cálculo da margem de divergência deve ser efetuado, de tal forma que, na fração utilizada para sua apuração, utilize-se, em seu denominador, o preço praticado pelo contribuinte. Ou seja, a margem será apurada com base na seguinte fórmula de cálculo.

$$\text{Margem de divergência (até 31/12/2018)} = \frac{\text{Preço Praticado - Preço Parâmetro}}{\text{Preço Praticado}}$$

A partir de 1° de janeiro de 2019, a margem de divergência deverá ser calculada com o preço parâmetro no denominador da fração:

Margem de divergência (a partir de 01/01/2019) = Preço Praticado - Preço Parâmetro

Preço Parâmetro

Veja ainda:	Métodos de apuração: Pergunta 012 deste capítulo.

Normativo:	IN RFB nº 1.312, de 2012, arts. 48, 49, 51 e 51-A.

069 Como tratar o custo financeiro, quando incluído nas exportações a prazo?

O encargo financeiro incluído nas vendas a prazo poderá ser ajustado de forma a minimizar os efeitos provocados sobre os preços a serem comparados, conforme dispõem os §§ 1º e 2º do art. 22 da IN RFB nº 1.312, de 2012.

Veja ainda:	Pessoa vinculada: Pergunta 004 deste capítulo. País ou dependência com tributação favorecida: Pergunta 005 deste capítulo. Regime fiscal privilegiado: Pergunta 006 deste capítulo.

Normativo:	IN RFB nº 1.312, de 2012, art. 22, §§ 1º e 2º.

070 De que forma poderão ser deduzidos, para fins de apuração do lucro real, os juros pagos ou creditados a pessoa vinculada, residente ou domiciliada no exterior, por pessoa jurídica domiciliada no Brasil?

Os juros pagos ou creditados por pessoa jurídica domiciliada no Brasil a pessoa vinculada, residente ou domiciliada no exterior, ou a pessoa física ou jurídica, ainda que não vinculada, residente ou domiciliada em país ou dependência com tributação

favorecida ou que goze de regime fiscal privilegiado, somente serão dedutíveis para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL até o montante que não exceda ao valor calculado com base nas seguintes taxas, acrescidas de margem percentual a título de *spread*, a ser definida por ato do Ministro de Estado da Fazenda com base na média de mercado, proporcionalizados em função do período a que se referirem os juros:

a) de mercado dos títulos soberanos da República Federativa do Brasil emitidos no mercado externo em dólares dos Estados Unidos da América, na hipótese de operações em dólares dos Estados Unidos da América com taxa prefixada;

b) de mercado dos títulos soberanos da República Federativa do Brasil emitidos no mercado externo em reais, na hipótese de operações em reais no exterior com taxa prefixada; e

c) *London Interbank Offered Rate* – LIBOR pelo prazo de 6 (seis) meses, nas demais hipóteses,

Para as operações efetuadas em outras moedas nas quais não seja divulgada taxa Libor própria, deverá ser utilizado o valor da taxa Libor para depósitos em dólares dos Estados Unidos da América.

Conforme estabelece a Portaria MF nº 427, de 2013, no caso operações de mútuo, em que a mutuante é a pessoa vinculada no exterior, deverá ser utilizado o spread de 3,5% (três e meio por cento) para fins de cálculo dos preços de transferência.

Acrescente-se, ainda, que não serão dedutíveis na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL os juros, pagos ou creditados a empresas controladas ou coligadas domiciliadas no exterior, relativos a empréstimos contraídos, quando, no balanço da coligada ou controlada, constar a existência de lucros não disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil.

Veja ainda:	Pessoa vinculada: Pergunta 004 deste capítulo. País ou dependência com tributação favorecida: Pergunta 005 deste capítulo. Regime fiscal privilegiado: Pergunta 006 deste capítulo.

Normativo:	Lei nº 9.430, de 1996, arts. 22 e 24; Lei nº 9.532, de 1997, art. 1º, § 3º; Lei nº 10.451, de 2002, art. 4º; e IN RFB Nº 1.312, de 2012, art. 38-A.

071 No caso de haver contrato de mútuo entre pessoa jurídica domiciliada no Brasil e pessoa vinculada, residente ou domiciliada no exterior, que valor deverá ser considerado como receita financeira para efeito de cálculo do lucro real?

A pessoa jurídica mutuante, domiciliada no Brasil, deverá reconhecer, como receita financeira correspondente ao valor mutuado à pessoa vinculada, residente ou domiciliada no exterior, ou, ainda que não vinculada, residente ou domiciliada em país ou dependência com tributação favorecida ou que goze de regime fiscal privilegiado, no mínimo, o valor calculado com base nas seguintes taxas, acrescidas de margem percentual a título de spread, a ser definida por ato do Ministro de Estado da Fazenda com base na média de mercado, proporcionalizados em função do período a que se referirem os juros:

a) de mercado dos títulos soberanos da República Federativa do Brasil emitidos no mercado externo em dólares dos Estados Unidos da América, na hipótese de operações em dólares dos Estados Unidos da América com taxa prefixada;

b) de mercado dos títulos soberanos da República Federativa do Brasil emitidos no mercado externo em reais, na hipótese de operações em reais no exterior com taxa prefixada; e

c) London Interbank Offered Rate – LIBOR pelo prazo de 6 (seis) meses, nas demais hipóteses.

Para os contratos de mútuo, em que a mutuante é a pessoa física ou jurídica domiciliada no Brasil, deverá ser utilizado o spread de 2,5% (dois e meio por cento).

Veja ainda: Pessoa vinculada:

Pergunta 004 deste capítulo.

País ou dependência com tributação favorecida:

Pergunta 005 deste capítulo.

Regime fiscal privilegiado:

Pergunta 006 deste capítulo.

Normativo: Lei nº 9.430, de 1996, art. 22, §1º;

IN RFB Nº 1.312, de 2012, art. 38-A, §1º; e

Portaria MF nº 427, de 2013.

072 Em qual momento deve ser efetuado o cálculo de preço de transferência sobre operações financeiras?

O cálculo de preço de transferência sobre operações financeiras será efetuado na data da contratação da operação. Para esses fins, a novação e a repactuação são consideradas novos contratos.

Normativo: IN RFB Nº 1.312, de 2012, art. 38-A, §10 e § 11.

073 Seria possível a aplicação de laudos técnicos de avaliação para a fundamentação de operações de venda de participação societária?

É possível o de uso de pesquisas efetuadas por empresa ou instituição de notório conhecimento técnico para comprovação de preços, desde que observadas as seguintes disposições:

a) que se especifique o setor, o período, as empresas pesquisadas e a margem encontrada, bem assim identifique, por empresa, os dados coletados e trabalhados;

b) que sejam realizadas com observância de critérios de avaliação contábil internacionalmente aceitos e se refiram a período contemporâneo ao de apuração da base de cálculo do imposto de renda da empresa brasileira, e

c) no caso de pesquisa relativa a período diferente daquele a que se referir o preço praticado pela empresa, o valor determinado será ajustado em função de eventual variação na taxa de câmbio da moeda de referência, ocorrida entre os dois períodos.

As publicações técnicas, pesquisas e relatórios a que se refere o art. 43 da IN RFB nº 1.312, de 2012, poderão ser desqualificados por ato do Secretário da Receita Federal do Brasil, quando considerados inidôneos ou inconsistentes.

Veja ainda: Preço praticado:

Pergunta 011 deste capítulo.

Venda de participações societárias:

Pergunta 067 deste capítulo.

Normativo: Lei nº 9.430, de 1996, art. 21, inciso II; e

IN RFB nº 1.312, de 2012, art. 43.

074 É obrigatória a tradução de declarações, demonstrativos e documentos elaborados em idioma estrangeiro?

Sim. Qualquer documento redigido em língua estrangeira, para produzir efeitos legais no País e para valer contra terceiros e em repartições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, ou em qualquer instância, juízo ou tribunal, deve ser traduzido para o português.

Veja ainda: Outras questões envolvendo "tradução de documentos":

Pergunta 038 deste capítulo.

Normativo: Código Civil - Lei nº 10.406, de 2002, art. 224;

Código de Processo Civil - Lei nº 13.105, de 2015, art. 192;

Lei nº 6.015, de 1973, art. 148.

075 É permitida a alteração da metodologia de cálculo do preço parâmetro durante o transcurso do processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal?

Não. A legislação não admite em hipótese alguma a alteração de método no transcurso do processo administrativo.

No que diz respeito à alteração durante o procedimento de fiscalização, passou-se a permitir que o contribuinte altere a sua metodologia de cálculo na hipótese excepcional prevista no referido dispositivo.

Com efeito, a opção por um dos métodos de cálculo será efetuada para o ano-calendário, através da ECF, e não poderá ser alterada pelo contribuinte uma vez iniciado o procedimento fiscal, salvo quando, em seu curso, o método ou algum de seus critérios de cálculo venha a ser desqualificado pela fiscalização, situação esta em que o contribuinte deverá ser intimado para, no prazo de 30 dias, apresentar novo cálculo de acordo com qualquer outro método previsto na legislação.

Após decorrido o prazo de 30 dias, a autoridade fiscal poderá determinar o preço parâmetro com base nos documentos de que dispuser e aplicar um dos métodos previstos na legislação quando o contribuinte:

(i) não apresentar os documentos que deem suporte à determinação do preço praticado nem às respectivas memórias de cálculo para apuração do preço parâmetro, segundo o método escolhido;

(ii) apresentar documentos imprestáveis ou insuficientes para demonstrar a correção do cálculo do preço parâmetro pelo método escolhido;

(iii) deixar de oferecer quaisquer elementos úteis à verificação dos cálculos para apuração do preço parâmetro, pelo método escolhido, quando solicitados pela autoridade fiscal.

Veja ainda: Métodos de apuração:

Pergunta 012 deste capítulo.

Preço parâmetro:

Pergunta 011 deste capítulo.

Normativo: Lei nº 9.430, de 1996, art. 20-A; e

IN RFB Nº 1.312, de 2012, art. 40.

TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS

076 São tributados no Brasil os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior por pessoa jurídica domiciliada no Brasil?

Sim, o Brasil adota o Regime de Tributação em Bases Universais da renda da pessoa jurídica, desde 1996 com o advento da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Tal tributação se faz mediante adição dos resultados auferidos a esse título no exterior ao lucro líquido para fins de determinação do lucro real, e à base de cálculo da CSLL.

Em relação aos lucros auferidos no exterior, a Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, alterou a aplicação do Regime de Tributação em Bases Universais para pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil controladoras, e equiparadas a controladoras de empresas no exterior, bem como para aquelas coligadas a empresas no exterior.

Normativo: Lei nº 9.249, de 1995, art. 25; e

Lei nº 12.973, de 2014, arts. 76 a 92.

077 Qual o regime de tributação da pessoa jurídica que auferir lucros, rendimentos e ganhos de capital do exterior?

A pessoa jurídica que auferir lucros, rendimentos ou ganhos de capital do exterior fica obrigada à tributação com base no lucro real, a partir, inclusive, do trimestre de sua ocorrência.

Normativo: Lei nº 9.718, de 1998, art. 14, inciso III.

078 Quais os lucros auferidos no exterior por pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil que são alcançados pela tributação no Brasil?

Os lucros alcançados pela tributação no Brasil são os auferidos no exterior, apurados por filiais e sucursais da pessoa jurídica domiciliada no Brasil, e os decorrentes de participações societárias inclusive em controladas, diretas e indiretas, e coligadas domiciliadas no exterior.

Normativo: IN RFB nº 213, de 2002, art. 1º, §1º; e

IN RFB nº 1.520, de 2014.

079 Quais os rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior por pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil que devem ser tributados no Brasil?

Os rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior sujeitos à tributação no Brasil são aqueles auferidos diretamente pela pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

São exemplos de rendimentos auferidos diretamente no exterior, os obtidos com a remuneração de ativos tais como: os juros, os aluguéis, os demais resultados positivos de aplicações financeiras. Considera-se como ganho de capital o valor recebido pela alienação do bem diminuído de seu custo de aquisição.

Normativo: IN RFB nº 213, de 2002, art. 1º, §2º; e

Lei nº 9.249, de 1995, art. 25.

080 Exportações efetuadas por pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil são consideradas como rendimentos obtidos do exterior para fins da obrigatoriedade ao regime de tributação do IRPJ com base no lucro real?

Não. Exportações efetuadas por pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil não são consideradas como rendimentos obtidos no exterior para fins da obrigatoriedade ao

regime de tributação do IRPJ com base no lucro real, uma vez que o lucro auferido na transação é decorrente da atividade da pessoa jurídica no Brasil.

Normativo: ADI SRF nº 5, de 31 de outubro de 2001; e

IN RFB nº 1.515, de 2014, art. 22, § 2º.

081 Prestações de serviços efetuadas diretamente no exterior são consideradas como rendimentos obtidos do exterior para fins da obrigatoriedade ao regime de tributação do IRPJ com base no lucro real?

Não. As prestações de serviços efetuadas diretamente no exterior não se consideram como rendimentos obtidos do exterior para fins da obrigatoriedade ao regime de tributação do IRPJ com base no lucro real.

Normativo: ADI SRF nº 5, de 31 de outubro de 2001; e

IN RFB nº 1.700, de 2017, art. 59, § 1º.

082 Em qual caso a prestação de serviços não se considera como efetuada diretamente no exterior para fins da obrigatoriedade ao regime de tributação do IRPJ com base no lucro real?

Não se considera prestação direta de serviços aquela realizada no exterior por intermédio de filiais, sucursais, agências, representações, coligadas, controladas e outras unidades descentralizadas da pessoa jurídica que lhes sejam assemelhadas. Assim, são obrigadas ao regime de tributação do IRPJ com base no lucro real a pessoa jurídica domiciliada no Brasil que prestar serviço no exterior por intermédio de filiais, sucursais, agências, representações, coligadas, controladas e outras unidades descentralizadas de pessoa jurídica que lhes sejam assemelhadas.

Normativo: ADI SRF nº 5, de 2001, art.1º, parágrafo único; e

IN RFB nº 1.700, de 2014, art. 59, § 3º.

083 Se o contribuinte for optante do lucro presumido e, em algum período auferir lucros, rendimentos e ganhos de capital do exterior?

A pessoa jurídica que houver pago o imposto com base no lucro presumido e que, em relação ao mesmo ano-calendário, incorrer em situação de obrigatoriedade de apuração pelo lucro real por ter auferido lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior, deverá apurar o imposto sobre a renda de pessoa jurídica (IRPJ) e a contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) sob o regime de apuração pelo lucro real trimestral a partir, inclusive, do trimestre da ocorrência do fato.

Normativo: ADI SRF nº 5, de 2001, art.2º.

084 Como serão tributados no Brasil os lucros auferidos no exterior por intermédio de filiais e sucursais da pessoa jurídica no Brasil?

Para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, os lucros auferidos por filiais e sucursais no exterior serão adicionados integralmente ao lucro líquido da pessoa jurídica no Brasil em 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados.

Normativo: IN RFB 1.520, de 2014, art. 8º.

085 Quando se consideram disponibilizados os lucros auferidos no exterior por intermédio filiais e sucursais da pessoa jurídica?

Consideram-se disponibilizados na data do balanço no qual tiverem sido apurados.

Normativo: Lei nº 9.532, de 1997, art. 1º, § 1º, letra a.

086 Como eram tributados no Brasil os lucros auferidos no exterior até 31/12/2001 por intermédio de controladas ou coligadas da pessoa jurídica e quando se consideravam disponibilizados tais lucros ?

Até 31/12/2001, para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, os lucros auferidos por intermédio de controladas ou coligadas no exterior eram adicionados proporcionalmente à participação da investidora ao lucro líquido da pessoa jurídica no Brasil em 31 de dezembro do ano em que tiverem sido disponibilizados.

Consideravam-se disponibilizados na data do pagamento ou do crédito em conta representativa de obrigação da empresa no exterior.

Nestas condições, considerava-se:

a) creditado o lucro, quando ocorresse a transferência do registro de seu valor para qualquer conta representativa de passivo exigível da controlada ou coligada domiciliada no exterior;

b) pago o lucro quando ocorresse:

- o crédito do valor em conta bancária, em favor da controladora ou coligada no Brasil;
- a entrega, a qualquer título, a representante da beneficiária;
- a remessa, em favor da beneficiária, para o Brasil ou para qualquer outra praça;
- o emprego do valor, em favor da beneficiária em qualquer praça, inclusive no aumento de capital da controlada ou coligada, domiciliada no exterior;
- a contratação de operações de mútuo, se a mutuante, coligada ou controlada, possuir lucros ou reservas de lucros; ou
- o adiantamento de recursos, efetuado pela controlada ou coligada, por conta de venda futura, cuja liquidação, pela remessa do bem ou serviço vendido, ocorra em prazo superior ao ciclo de produção do bem ou serviço.

Normativo: Lei nº. 9.532, de 1.997, art. 1º; caput, alínea "b" do § 1º (revogada pela Lei nº 12.973, de 2014), e § 2º (revogado pela Lei nº 12.973, de 2014)

087 Como eram considerados, para fins de apuração do lucro real, os lucros auferidos por intermédio de controladas ou coligadas sediadas no exterior no período de 1º de janeiro de 2002 até 31 de dezembro de 2014?

No período de 1º/01/2002 a 31/12/2014, os lucros auferidos por intermédio de controlada ou coligada no exterior eram considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço em que tiverem sido apurados. O Supremo Tribunal Federal (STF) julgou parcialmente procedente a ação para, com eficácia erga omnes e efeito vinculante, conferir interpretação conforme, no sentido de que o art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 não se aplica às empresas "coligadas" localizadas em países sem tributação favorecida (não "paraísos fiscais"), e que o referido dispositivo se aplica às empresas "controladas" localizadas em países de tributação favorecida ou desprovidos de controles societários e fiscais adequados ("paraísos fiscais", assim definidos em lei).

Normativo: MP 2.158-35, de 2001, art. 74.

Ação Declaratória de Inconstitucionalidade (ADI) Nº 2588, DE 2014.

088 Qual o tratamento fiscal da contrapartida do ajuste do valor do investimento avaliado pelo método da equivalência patrimonial?

Os resultados positivos e negativos decorrentes da aplicação do método da equivalência patrimonial deverão, respectivamente, ser excluídos do ou adicionados ao lucro líquido para fins de determinação do lucro real trimestral ou anual e da base de cálculo da CSLL, inclusive no levantamento dos balanços de suspensão e/ou redução do imposto de renda e da CSLL, relativo ao mês de dezembro.

Normativo: Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 23, parágrafo único.

089 Como deverão ser tributados os lucros auferidos por intermédio de controladas domiciliadas no exterior a partir de 2015?

A partir de 1º de janeiro de 2015, a parcela do ajuste do valor do investimento em controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior equivalente aos lucros por ela auferidos antes do imposto de renda, excetuando a variação cambial, deverá ser computada na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL no balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

A parcela do ajuste compreende apenas os lucros auferidos no período, não alcançando as demais parcelas que influenciaram o patrimônio líquido da controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior.

A investidora no Brasil deve computar na base de cálculo do IRPJ e da CSLL a parcela positiva do ajuste de cada controlada, direta e indireta, de forma individualizada.

A parcela do ajuste deve ser apurada segundo as normas da legislação comercial do país de domicílio da controlada, direta ou indireta, e antes da tributação no exterior sobre o lucro. Nos casos de inexistência de normas expressas que regulem a elaboração de demonstrações financeiras no país de domicílio da controlada, esta deverão ser elaboradas com observância dos princípios contábeis geralmente aceitos, segundo as normas da legislação brasileira.

Normativo: IN RFB 1.520, de 2014, art. 8º, caput, § 1º , § 2º ; art.9º; e art.14.

090 As parcelas positivas e negativas do ajuste do valor do investimento em controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior equivalente aos lucros podem ser consolidados pela controladora no Brasil?

Até 2022, as parcelas positivas e negativas do ajuste do valor do investimento em controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior equivalente aos lucros por ela auferidos antes do imposto sobre a renda, excetuando a variação cambial, poderão ser consolidadas pela controladora no Brasil.

Não poderão ser consolidadas as parcelas referentes às pessoas jurídicas investidas que se encontrem em pelo menos uma das seguintes situações:

I - estejam situadas em país com o qual o Brasil não mantenha tratado ou ato com cláusula específica para troca de informações para fins tributários;

II - estejam localizadas em país ou dependência com tributação favorecida, ou sejam beneficiárias de regime fiscal privilegiado, de que tratam os arts. 24 e 24-A da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996;

III - estejam submetidas a regime de subtributação;

IV - sejam controladas, direta ou indiretamente, por pessoa jurídica submetida a tratamento tributário previsto nos incisos II e III; ou

V - tenham renda ativa própria inferior a 80% (oitenta por cento) da renda total.

Considera-se renda ativa própria aquela obtida diretamente pela pessoa jurídica mediante a exploração de atividade econômica própria, excluídas as receitas decorrentes de:

a) royalties;

b) juros;

c) dividendos;

d) participações societárias (juros sobre capital próprio, partes beneficiárias, debêntures, resultado positivo da equivalência, variação cambial);

e) aluguéis;

f) ganhos de capital, salvo na alienação de ativos de caráter permanente ou participações societárias adquiridas há mais de 2 (dois) anos;

g) aplicações financeiras; e

h) intermediação financeira;

Considera-se renda total o somatório das receitas operacionais e não operacionais, conforme definido na legislação comercial do país de domicílio da investida; e

Considera-se regime de subtributação aquele que tributa os lucros da pessoa jurídica domiciliada no exterior à alíquota nominal inferior a 20% (vinte por cento). Os países ou dependências com tributação favorecida e os regimes privilegiados, de que tratam os arts.24 e 24-A da Lei n 9.430, de 1996, estão incluídos no conceito de subtributação.

Veja ainda: País ou dependência com tributação favorecida:

Pergunta 005 deste capítulo.

Regime fiscal privilegiado:

Pergunta 006 deste capítulo.

Normativo: IN RFB 1.520, de 2014, art. 11; art.21, incisos I, II e II, § 3º.

091 Os prejuízos de controladas e coligadas no exterior podem ser compensados entre si, ou com os lucros da pessoa jurídica domiciliada no Brasil?

Não. É vedada a compensação dos prejuízos de controladas e coligadas com o lucro da pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

Os prejuízos apurados por uma controlada ou coligada, no exterior, somente poderão ser compensados com lucros dessa mesma controlada ou coligada, desde que sejam informados no Demonstrativo de Prejuízos Acumulados no Exterior, não se aplicando, nesse caso, a restrição (compensação limitada a 30% do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação do imposto de renda e da CSLL) de que trata o art. 15 da Lei nº 9.065, de 1995.

Contudo, não poderá ser utilizado na consolidação o prejuízo auferido no exterior por controlada, direta ou indireta, ou coligada correspondente às atividades de afretamento por tempo ou casco nu, arrendamento mercantil operacional, aluguel, empréstimo de bens ou prestação de serviços diretamente relacionados à prospecção e exploração de petróleo e gás, em território brasileiro.

Normativo: IN RFB nº 1.520, de 2014, art. 11,§ 4º e § 6º ; art. 12; art.14, inciso II; art. 19, inciso II; art.19-A; e art. 20.

092 Os resultados auferidos por filiais e sucursais podem ser consolidados?

Desde que as filiais e sucursais sejam domiciliadas num mesmo país, e, tendo a matriz no Brasil indicado uma dessas filiais ou sucursais como entidade líder, os resultados poderão ser consolidados por país, e os prejuízos de uma poderão ser compensados com os lucros da outra.

Normativo: IN SRF nº 213, de 2002, art. 4º, § 5º.

093 Como deverão ser convertidos os lucros auferidos no exterior por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas?

Os lucros auferidos no exterior por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas serão convertidos em Reais pela taxa de câmbio, para venda, do dia das demonstrações financeiras em que tenham sido apurados os correspondentes lucros.

Normativo: IN RFB nº 1.520, de 2014, art. 7º.

094 O imposto retido na fonte sobre rendimentos pagos ou creditados à filial, sucursal, controlada ou coligada de pessoa jurídica domiciliada no Brasil, não compensado em virtude de a beneficiária ser domiciliada em país enquadrado nas disposições do art. 24 da Lei nº 9.430, de 1996, poderá ser compensado com o imposto devido sobre o lucro real da matriz, controladora ou coligada no Brasil quando os resultados da filial, sucursal, controlada ou coligada, que contenham os referidos rendimentos, forem computados na determinação do lucro real da pessoa jurídica no Brasil?

Sim, a pessoa jurídica domiciliada no Brasil poderá compensar o imposto retido na fonte sobre tais rendimentos até o limite do imposto de renda incidente, no Brasil, sobre o lucro real decorrente do cômputo desses rendimentos. Para efeito de determinação do referido limite, o imposto incidente, no Brasil, correspondente a tais rendimentos será proporcional ao total do imposto e adicional devidos pela pessoa jurídica no Brasil. Adicionalmente, o imposto de renda a ser compensado será convertido em quantidade de Reais, de acordo com a taxa de câmbio, para venda, na data em que o imposto foi pago; caso a moeda em que o imposto foi pago não tiver cotação no Brasil, será ela convertida em dólares norte-americanos e, em seguida, em Reais.

Normativo: Lei nº 9.249, de 1995, art. 26; e
MP 2158-35, de 2001, art. 9º.

095 Como deve ser apurado o limite admitido de compensação do tributo pago no exterior sobre lucros auferidos por meio de controladas, coligadas, filiais ou sucursais?

A pessoa jurídica deverá calcular o valor:

a) do imposto pago no exterior, correspondente aos lucros de cada filial, sucursal, controlada ou coligada, bem assim aos rendimentos e ganhos de capital, que foram computados na determinação do lucro real;

b) do imposto sobre a renda e CSLL devidos sobre o lucro real antes e após a inclusão dos lucros auferidos no exterior.

O imposto, passível de compensação, não poderá exceder o valor determinado na letra "a" anterior, nem à diferença positiva entre os valores calculados sobre o lucro real com e sem a inclusão dos referidos lucros, rendimentos ou ganhos de capital auferidos no exterior e referidos na letra "b".

Normativo: IN RFB nº 1.520, de 2014, art. 30, §§ 8º a 11.

096 O saldo do imposto de renda pago no exterior, não compensado no Brasil, poderá ser compensado com a CSLL devida?

Sim. O saldo de imposto de renda pago no exterior sobre lucros auferidos por filiais, sucursais, controladas e coligadas que exceder o valor compensável com o imposto de renda devido pela pessoa jurídica no Brasil, poderá ser compensado com a CSLL devida, exclusivamente, até o limite do acréscimo decorrente da adição, à sua base de cálculo, dos lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior.

Normativo: MP 2.158-35, de 2001, art. 21, parágrafo único, e

IN RFB nº 1.520, de 2014, art. 30, § 13.

097 Se o imposto pago no exterior não puder ser compensado no Brasil, poderá ocorrer a compensação em anos posteriores? Como calcular?

O tributo pago sobre lucros auferidos no exterior, que não puder ser compensado em virtude de a pessoa jurídica, no Brasil, no respectivo ano calendário, não ter apurado lucro real positivo, ou tê-lo apurado em valor inferior ao total dos lucros adicionados ao lucro real, poderá ser compensado com o que for devido nos anos calendários subsequentes.

O valor do imposto a ser compensado nos anos-calendário subsequentes será calculado da seguinte forma:

a) no caso de inexistência de lucro real positivo, deve-se apurar o somatório dos lucros auferidos no exterior e nele computados, considerados individualmente por filial, sucursal, coligada ou controlada, o qual será multiplicado pela alíquota de 15%, se o valor computado não exceder o limite de isenção do adicional, ou 25%, se for excedido tal limite. Em ambos os casos o valor do imposto a ser compensado não poderá exceder o valor do imposto pago no exterior;

b) na hipótese de apuração de lucro real positivo em valor inferior ao total dos lucros auferidos no exterior, e nele computados, deve-se apurar a diferença entre aquele total e o lucro real correspondente, a qual será multiplicada pela alíquota de 15%, se o valor computado não exceder o limite de isenção do adicional, ou 25%, se for excedido tal limite. O somatório do valor do imposto a ser compensado com o montante já compensado no próprio ano-calendário não poderá exceder o valor do imposto pago no exterior.

Em ambos os cálculos, o valor assim determinado será escriturado na Parte B do Lalur, para fins de controle de sua utilização em anos-calendário subsequentes.

Normativo: IN RFB nº 1.520, de 2014, art. 30, §§ 14 a 17.

098 Como serão convertidos os rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, para fins de cômputo na apuração do lucro líquido?

Os rendimentos e ganhos de capital serão convertidos em Reais de acordo com a taxa de câmbio, para venda, na data em que forem contabilizados no Brasil.

Caso a moeda em que for auferido o rendimento ou ganho de capital não tiver cotação no Brasil, será ela convertida em dólares norte-americanos e, em seguida, em Reais.

Normativo: Lei nº 9.249, de 1995, art. 25, § 1º, incisos I e II.

99 O saldo do tributo pago no exterior e devidamente controlado no LALUR, não compensado com o devido no Brasil por insuficiência de lucro tributável, pode ser atualizado pela taxa SELIC até sua compensação futura?

Não há previsão legal para a aplicação da taxa SELIC sobre o tributo pago exterior nem autorização para pedido de restituição do saldo controlado no LALUR.

Normativo: Lei nº 9.249, de 1995, art. 25, § 1º, incisos I e II;

Lei nº 12.973, de 2014, art. 87.

100 Em que momento deve ser tributado o lucro gerado por uma empresa estrangeira, classificada pela legislação brasileira como coligada ou portfólio de investimento sem influência nem relevância, cuja participação societária seja detida por uma por controlada direta ou indireta da controladora brasileira?

Os lucros gerados por empresas tidas como coligadas das controladas diretas ou indiretas ou como participações em empresas de portfólio, detidas por controlada direta ou indireta domiciliadas no exterior, serão tributados pela controladora brasileira quando forem reconhecidos no balanço da controlada direta ou indireta, segundo a legislação comercial de sua jurisdição.

Normativo: IN RFB nº 1.520, de 2014, art. 19, § 1º.

101 Para que seja admitida a consolidação, a escrituração contábil digital, exigida de controlada domiciliada em país sem tratado para troca de informações com o Brasil, terá a mesma abrangência e completude da ECD?

Não. A escrituração que se refere o art. 13 da IN 1.520/14 será definido através de ato da COFIS, o qual estabelecerá a forma de apresentação do arquivo digital.

Normativo: IN RFB nº 1.520, de 2014, art. 13, § 1º e §2º.

102 Como tratar os créditos relativos ao imposto pago no exterior no caso de alienação do investimento durante o exercício, uma vez que a empresa brasileira dificilmente terá acesso aos documentos fiscais que suportam o pagamento?

A empresa deve possuir o documento relativo ao IR e deve ser reconhecido pelo respectivo órgão arrecadador e pelo Consulado da Embaixada Brasileira no país em que for devido o imposto. No entanto, o reconhecimento do documento pelo Consulado da Embaixada Brasileira pode ser substituído pela apostila de que tratam os Artigos 3º a 6º da Convenção sobre a Eliminação da Exigência de Legalização de Documentos Públicos Estrangeiros.

Normativo: Lei nº 12.973, de 2014, art. 87, § 9º;

IN RFB nº 1.520, de 2014, art. 5º, § 5º e §5º-A.

103 A variação cambial acrescida aos juros calculados com base na taxa LIBOR são considerados dedutíveis na apuração do lucro real?

Sim, uma vez que a referida variação cambial é um componente dos juros para o pagamento do imposto de renda diferido relativo aos lucros auferidos no exterior.

Normativo: IN RFB nº 1.520, de 2014, art. 32, §§ 3º e 4º.

104 Deve ser aberta subconta para controlar o imposto pago por filia, sucursal ou coligada em país distinto da jurisdição da sua matriz de controlada direta ou indireta no exterior, como se fosse empresa distinta?

O imposto pago no exterior que seja passível de dedução pela investidora no Brasil deve ser apurado de forma individualizada por filial, sucursal, coligada, controlada, direta ou indireta. Para este efeito, cabe o controle do lucro a ser tributado de cada entidade e deve ser aberta subconta distinta para a filial cuja matriz, controlada no exterior, tenha em jurisdição distinta.

Normativo: IN RFB nº 1.520, de 2014, art. 30, § 6º.

105 Há países que, atendidas certas condições, permitem a eleição de moeda funcional distinta da moeda corrente do país. Assim, o balanço levantado em moeda funcional, que atenda as normas da legislação comercial do país de domicílio, poderá ser utilizado para efeitos brasileiros da TBU, convertendo-se os saldos para reais pela taxa cambial fixada pelo Banco Central do Brasil para esta moeda funcional?

A determinação legal requer que os resultados da controlada direta ou indireta sejam apurados segundo as normas da legislação comercial do país de domicílio. O balanço em moeda funcional distinta da moeda corrente do país poderá ser utilizado desde que atenda à legislação comercial do país de domicílio, sem necessidade de reconversão para a moeda corrente do país de domicílio.

Normativo: Lei nº 9.249, de 1995, art. 25, § 7º.

106 O prejuízo apurado por controlada no exterior que, após a sua geração e antes da apuração de lucro em exercícios subsequentes pela mesma entidade, seja absorvido contra o capital social ou contra lucros retidos e reservas de lucros anteriores, continua passível de compensação?

Sim, uma vez que a legislação não prevê esta condicionante. Importante observar que, via de regra, o prejuízo que é transferido para conta no patrimônio líquido é o prejuízo final do exercício, após tributos, portanto, distinto do prejuízo contábil antes dos tributos sobre lucros e do resultado de participações em outras empresas.

107 O que deve ser entendido como montante de "prejuízos acumulados" de períodos anteriores a 2015, a que se refere o artigo Art. 38 da IN 1.520/14?

O prejuízo acumulado de períodos anteriores a 2015 a que se refere o Art. 38 da IN nº 1.520/14 deve ser entendido como sendo o montante que resulta da soma dos prejuízos contábeis apurados segundo a legislação comercial local, antes dos tributos corrente e diferido sobre os lucros e antes dos resultados de participações em outras sociedades sob controle direto e indireto da controladora brasileira, em cada balanço do exercício social individualizado por filial, sucursal, controlada direta ou indireta domiciliada no exterior, que não tenham sido absorvidos por lucros apurados pela mesma entidade em exercícios seguintes até dezembro de 2014.

Normativo: IN RFB nº 1.520, de 2014, arts. 2º, § 2º, 10, 30 § 6º e 38.

108 Dos resultados das controladas diretas ou indiretas no exterior não devem constar os resultados auferidos por outra pessoa jurídica sobre a qual a controladora brasileira mantenha o controle direto ou indireto. Esta regra se aplica também para a apuração do estoque de prejuízos anteriores a 01/01/2015, passiveis de compensação com lucros futuros para efeitos de tributação no Brasil?

Em obediência à uniformidade de critério, na falta de ressalva em Lei, dos prejuízos contábeis anteriores a 2015 não devem constar resultados (lucros ou prejuízos) originados da participação em outra pessoa jurídica sobre a qual a controladora brasileira mantenha controle direto ou indireto.

Normativo: IN RFB nº 1.520, de 2014, art. 2º, § 2º.

109 O controle das subcontas dos investimentos no exterior pode ser realizado através da utilização de "contas espelho", aquelas entendidas como uma duplicação da conta principal, na qual seria feito os controles fiscais em subcontas exigidos em contrapartida a uma conta redutora, ocasionando um saldo zero, da mesma forma como funcionavam as contas de compensação?

O texto legal não prevê a utilização das chamadas "contas-espelho", sendo necessário a utilização de subcontas vinculadas à conta de investimentos.

Normativo: IN RFB nº 1.520, de 2014, art. 3º.

110 Qual é o valor da parcela do investimento referente ao lucro ou prejuízo de investimento no exterior que deve ser registrada na subconta de investimento?

O valor a ser registrado na subconta de investimento é o equivalente aos lucros ou prejuízos antes da tributação no exterior sobre tais lucros ou prejuízos, assim entendido como o lucro ou prejuízo antes dos tributos sobre a renda, sejam correntes e/ou diferidos.

Normativo: IN RFB nº 1.520, de 2014, art. 2º, § 1º.

111 Ao fazer o registro individualizado, quais informações devem ser incluídas nas subcontas e qual norma contábil deve ser considerada?

Deve ser informada a parcela do ajuste do investimento equivalentes aos lucros auferidos antes da tributação no exterior sobre o lucro, na proporção da participação na controlada. Deve existir uma subconta para cada controlada direta e cada controlada indireta, vinculada conta do investimento em controlada direta no exterior. O valor do resultado positivo (lucro) a ser registrado deverá ser contabilizado a débito na subconta em contrapartida à conta de ativo representativa do investimento. O valor do resultado negativo (prejuízo) deverá ser contabilizado a crédito na subconta em contrapartida à conta de ativo representativa do investimento. O resultado auferido no exterior deve ser apurado segundo as normas da legislação comercial do país de domicílio e antes da tributação no exterior sobre o lucro. No caso de inexistir normas expressas que regulem a elaboração de demonstrações financeiras no país de domicílio da investida, estas deverão ser elaboradas segundo as normas da legislação brasileira.

Normativo: IN RFB nº 1.520, de 2014, arts. 2º, 3º e 8º, §§ 1º e 2º.

112 No caso de ajuste de preço de transferência a maior feito pelo Fisco, a diferença entre o valor adicionado espontaneamente pelo contribuinte e o valor do ajuste determinado pelo fisco poderá ser deduzido do lucro real e da base de cálculo da CSLL?

Apenas o valor do ajuste de preço de transferência espontaneamente feito pelo contribuinte, realizado anteriormente a qualquer procedimento de fiscalização, é considerado dedutível. Assim, qualquer ajuste exigido por iniciativa do Fisco não será considerado espontâneo e, portanto, não será passível de dedução.

Normativo: Lei nº 12.973, de 2014, art. 86.

113 Nos casos em que, dentro de um mesmo exercício, a apuração de IRPJ/CSLL compreenda tanto lucros auferidos por controlada no exterior quanto ajuste de preços de transferência e/ou subcapitalização relativo a operações com referida controlada, como operacionalizar a dedução do ajuste se um dos requisitos para isso é o recolhimento do imposto sobre ele?

Neste caso, o ajuste é dedutível mesmo que não haja efetivo recolhimento de imposto previamente à respectiva dedução, uma vez que o intuito da dedução é evitar a dupla tributação deste valor.

114 Nos casos em que o ajuste de preço de transferência/subcapitalização é maior que o valor do lucro auferidos no exterior, será possível “carregar” para os anos subsequentes o valor residual do ajuste que não foi deduzido da base de IR/CSLL no ano que foi apurado? Em caso negativo, como remover o efeito de "dupla tributação" sobre a parcela do ajuste que excede o valor dos lucros?

A dedução é limitada ao valor do lucro auferido no exterior pela controlada, não havendo previsão legal, para o aproveitamento de excedente em anos posteriores.

Normativo: IN RFB nº 1.520, de 2014, art. 23, § 2º, III.

SUBCAPITALIZAÇÃO

115 O que é subcapitalização?

Do ponto de vista fiscal, ocorre subcapitalização ou capitalização insuficiente (*thin capitalization*) quando há utilização de endividamento junto a entidades vinculadas não residentes ou entidades residentes em países de tributação favorecida ou beneficiárias de regime fiscal privilegiado como meio de redução do lucro tributável das empresas para efeitos do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Veja ainda: Pessoa vinculada:

Pergunta 004 deste capítulo.

País ou dependência com tributação favorecida:

Pergunta 005 deste capítulo.

Regime fiscal privilegiado:

Pergunta 006 deste capítulo.

Normativo: Lei nº 12.249, de 2010, art. 24 e 25.

116 Como a legislação brasileira tenta evitar a utilização da subcapitalização?

A legislação brasileira evita a utilização da subcapitalização mediante a previsão legal de coeficientes de endividamento, considerados usuais para a generalidade das empresas, para fins de fixação de limites de dedutibilidade de despesas de juros em operações de mútuo com pessoa vinculada, residente ou domiciliada no exterior, não constituída em país ou dependência com tributação favorecida ou sob regime fiscal privilegiado.

Veja ainda: Pessoa vinculada:

Pergunta 004 deste capítulo.

País ou dependência com tributação favorecida:

Pergunta 005 deste capítulo.

Regime fiscal privilegiado:

Pergunta 006 deste capítulo.

Normativo: Lei nº 12.249, de 2010, art. 24 e 25.

117 Quais são os coeficientes, utilizados pela legislação brasileira, no caso de endividamento entre pessoa vinculada residente no exterior e pessoa jurídica domiciliada no Brasil?

1 - Pessoa jurídica vinculada com participação societária.

No caso de endividamento com pessoa jurídica vinculada, residente no exterior, que tenha participação societária na pessoa jurídica domiciliada no Brasil, observam-se os seguintes limites:

a) como limite individual, o valor do endividamento não deve ser superior a duas vezes o valor da participação da vinculada no patrimônio líquido da pessoa jurídica residente no Brasil;

b) como limite global, o valor do somatório dos endividamentos com pessoas vinculadas no exterior não deve ser superior a duas vezes o valor do somatório das participações de todas vinculadas no patrimônio líquido da pessoa jurídica residente o Brasil.

2 - Pessoa jurídica vinculada sem participação societária.

No caso de endividamento com pessoa jurídica vinculada no exterior, mas sem detenção de participação societária na pessoa jurídica domiciliada no Brasil, tanto o limite individual quanto o limite global do endividamento são fixados em duas vezes o valor do patrimônio líquido da pessoa jurídica residente no Brasil.

Veja ainda: Pessoa vinculada:

Pergunta 004 deste capítulo.

Normativo: Lei nº 12.249, de 2010, art. 24, incisos I, II e III, §§ 5° e 6°.

118 Qual o limite global aplicável quando houver, simultaneamente, endividamento com pessoa vinculada com participação e endividamento com pessoa vinculada sem participação acionária na pessoa jurídica domiciliada no Brasil?

Havendo pluralidade de credores, deve-se identificar:

a) a hipótese em que o endividamento ocorre exclusivamente com pessoas vinculadas sem participação societária - caso em que o limite global será de duas vezes o valor do patrimônio líquido da pessoa jurídica residente no Brasil;

b) a hipótese de ocorrência simultânea de endividamento com pessoa vinculada com participação e de endividamento com pessoa vinculada sem participação

acionária na pessoa jurídica domiciliada no Brasil - caso em que o limite global será de duas vezes o valor do somatório das participações de todas as vinculadas no patrimônio líquido da pessoa jurídica residente no Brasil.

Normativo: Lei nº 12.249, de 2010, art. 24, incisos I, II e III, §§ 5° e 6°.

119 Quais os limites aplicáveis, para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil, nos casos de endividamento quando o credor for pessoa física ou jurídica residente, domiciliada ou constituída no exterior, em país ou dependência com tributação favorecida ou sob regime fiscal privilegiado?

No caso de credor, pessoa física ou jurídica, residente, domiciliada ou constituída no exterior, em país ou dependência com tributação favorecida ou sob regime fiscal privilegiado, tanto o limite individual quanto o limite global de endividamento (somatório dos endividamentos com todas as entidades situadas naqueles países) estão limitados a 30% do valor do patrimônio líquido da pessoa jurídica residente no Brasil.

Veja ainda: Pessoa vinculada:

Pergunta 004, deste capítulo.

País ou dependência de tributação favorecida:

Pergunta 005, deste capítulo.

Regime fiscal privilegiado:

Pergunta 006, deste capítulo.

Normativo: Lei nº 12.249, de 2010, art. 25.

120 Para efeito do cálculo total de endividamento serão considerados apenas os que possuírem registro do contrato no Banco Central do Brasil?

Não, para efeito do cálculo total de endividamento, serão consideradas todas as formas e prazos de financiamento, independentemente de registro do contrato no Banco Central do Brasil.

Normativo: Lei nº 12.249, de 2010, art. 24, §1° e 25, §1°.

121 O que ocorre caso a operação de endividamento, mesmo não sendo entre vinculadas ou residentes em países de tributação favorecida ou beneficiárias de regime fiscal privilegiado, possua avalista, fiador, procurador ou qualquer interveniente pessoa vinculada ou residente ou constituída em país de dependência com tributação favorecida ou sob regime fiscal privilegiado?

Tais operações também serão consideradas para efeito de cálculo de limite de dedutibilidade, aplicando-se os limites previstos na legislação em cada caso.

Normativo: Lei nº 12.249, de 2010, art. 24, §2° e 25, §2°.

DA DEDUTIBILIDADE DOS VALORES REMETIDOS A QUALQUER TÍTULO À PESSOA CONSTITUÍDA EM PAÍS COM TRIBUTAÇÃO FAVORECIDA OU SUBMETIDA A REGIME FISCAL PRIVILEGIADO

122 As importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a qualquer título, direta ou indiretamente, a pessoas físicas ou jurídicas residentes ou constituídas no exterior e submetidas a um tratamento de país ou dependência com tributação favorecida ou sob regime fiscal privilegiado são dedutíveis para fins de IRPJ e CSLL?

Tais despesas somente serão consideradas dedutíveis, para fins do IRPJ e CSLL, quando os seguintes requisitos ocorrerem cumulativamente:

1) Quando houver a identificação do efetivo beneficiário das importâncias, sob a condição de não ter sido constituído com o único ou principal objetivo de economia tributária, e desde que tenha auferido esses valores por sua própria conta, e não como agente, administrador fiduciário ou mandatário por conta de terceiro.

2) Quando houver comprovação da capacidade operacional da pessoa física ou entidade no exterior que realizar a operação.

3) Quando houver comprovação documental do pagamento do preço respectivo e do recebimento dos bens e direitos ou da utilização de serviço.

Veja ainda: Pessoa vinculada:

Pergunta 004, deste capítulo.

País ou dependência de tributação favorecida:

Pergunta 005, deste capítulo.

Regime fiscal privilegiado:

Pergunta 006, deste capítulo

Normativo: Lei nº 12.249, de 2010, art. 26.

123 O pagamento de juros sobre o capital próprio de que trata o art. 9° da Lei n° 9.249, de 26 de dezembro de 1995, deve observar a mesma regra de dedutibilidade do art. 26 da Lei n° 12.249, de 2010?

A despesa com pagamento de juros sobre o capital próprio de que trata o art. 9° da Lei n° 9.249, de 26 de dezembro de 1995, não deve observar a mesma regra de dedutibilidade do art. 26 da Lei n° 12.249, de 2010.

Normativo: Lei nº 12.249, de 2010, art. 26, §2°.

124 Em que hipótese fica dispensada a comprovação da capacidade operacional da pessoa física ou entidade no exterior de realizar a operação?

A comprovação da capacidade operacional é dispensada no caso de operações:

a) que não tenham sido efetuadas com o único e principal objetivo de economia tributária; e

b) em que a beneficiária das importâncias pagas, exclusivamente, a título de juros seja subsidiária integral, filial ou sucursal de pessoa jurídica remetente, domiciliada no Brasil e tenha seus lucros tributados na forma do art. 74 da Medida Provisória n° 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

Normativo: Lei nº 12.249, de 2010, art. 26, §3°.

Capítulo XX - IPI

001 Estão sujeitos ao IPI os produtos resultantes de operações caracterizadas como industrialização, quando essas são também consideradas serviços sujeitos ao ISS, relacionados na lista anexa à Lei Complementar nº 116, de 2003?

Sim. O fato de operações caracterizadas como industrialização, pela legislação do IPI, se identificarem com quaisquer dos serviços relacionados na lista anexa à LC nº 116, de 2003, sujeitos ao ISS, não impede a incidência do IPI sobre os produtos resultantes dessas industrializações.

Normativo: Lei Complementar nº 116, de 2003 (Lista Anexa); e

Ripi/2010 - Decreto nº 7.212, de 2010, art.4º.

002 Quando der saída a produtos tributados à alíquota zero, isentos ou imunes, pode o estabelecimento industrial que adquire matérias-primas (MP), produtos intermediários (PI) e material de embalagem (ME) de comerciante atacadista não-contribuinte do IPI creditar-se do imposto a eles relativo, calculado mediante aplicação da alíquota a que estiver sujeito o produto, sobre cinquenta por cento do seu valor, constante da respectiva nota fiscal de aquisição (art. 227, do Ripi/2010)?

Sim. O direito ao crédito de IPI na hipótese de que se trata existe, ainda que as MP, PI e ME tenham sido utilizados em produtos isentos ou que tenham sua alíquota reduzida a zero. Nesse aspecto, o art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999, não interferiu na aplicação do art. 227 do **Ripi/2010**.

Quanto aos produtos imunes, não há direito de crédito de MP, PI e ME que tenham sido neles utilizados, exceto na hipótese de produtos tributados que tenham sido destinados à exportação para o exterior.

Normativo: Lei nº 9.779, de 1999, art. 11; e

Ripi/2010 - Decreto nº 7.212, de 2010, art. 227, art. 238 e art.256, § 2º.

ADI SRF nº 5, de 2006.

003 Tendo um estabelecimento saldo credor acumulado ao final de um trimestre pode transferir este saldo para outro estabelecimento filial? Se admitida a transferência, como efetuar a operação?

Os saldos credores do IPI, apurados na escrita fiscal, não podem ser transferidos, salvo determinação específica. As quatro hipóteses de transferência atualmente em vigor, todas entre estabelecimentos da mesma empresa, estão enumeradas no art. 39 da IN RFB nº 1.717, de 2017, devendo a operação de transferência ser efetuada de acordo com o disposto nos §§ 1º a §5º do mesmo artigo.

Veja ainda: Saldo credor:

Pergunta 004 deste Capítulo.

Normativo: Ripi/2010 - Decreto nº 7.212, de 2010, art. 407, inciso XIV; e

IN RFB nº 1.717, de 2017, art. 39 e §§.

004 A utilização dos créditos do IPI para abatimento dos débitos desse imposto pode ser considerado pagamento?

Sim. Segundo o regulamento, a dedução dos débitos pelos créditos do imposto é considerada pagamento, mesmo que não haja saldo devedor a recolher.

Veja ainda: Transferência de saldo credor:

Pergunta 003 deste Capítulo.

Normativo: Ripi/2010 - Decreto nº 7.212, de 2010, art. 183, parágrafo único, inciso III.

005 Estabelecimento industrial ou equiparado a industrial que mudar de endereço, ao transferir todo o estoque de produtos existentes para o novo local, estará obrigado ao destaque e recolhimento do IPI sobre todo o estoque transferido?

Não. A transferência de todo o estoque de produtos, juntamente com o estabelecimento, por motivo de mudança de endereço, não constitui fato gerador do IPI.

Normativo: Ripi/2010 - Decreto nº 7.212, de 2010, art. 38, inciso IV.

006 No desmembramento de estabelecimento industrial, com a criação de um novo estabelecimento industrial, é necessária a emissão de nota fiscal, na transferência de propriedade de bens (ativos, estoques de insumos etc)?

Se os bens não forem movimentados fisicamente, permanecendo no mesmo local, é desnecessária a emissão de nota fiscal para documentar a referida transferência, uma vez que não ocorrerá fato gerador do imposto. Caso haja movimentação física, deverá ser emitida nota fiscal correspondente à operação.

Veja ainda: Nota fiscal:

Pergunta 035 deste Capítulo.

Normativo: Ripi/2010 - Decreto nº 7.212, de 2010, art. 35, inciso II, e art. 407.

007 Para fins de cálculo do crédito presumido do IPI como ressarcimento do PIS/Pasep e Cofins, a empresa produtora e exportadora deve emitir nota fiscal para registrar a variação cambial ocorrida entre a data de saída dos produtos do estabelecimento industrial e a data do efetivo embarque do produto? Esta variação cambial compõe a receita de exportação para efeito de cálculo do referido crédito?

Não para ambas as questões. O valor da nota fiscal em reais é o preço da operação no momento da ocorrência do fato gerador, que se dá na saída dos produtos do estabelecimento industrial; não devendo compor a receita de exportação a eventual variação cambial.

Veja ainda: Variação cambial:

Pergunta 008 deste Capítulo.

Receita de exportação:

Perguntas 008 e 009 deste Capítulo.

Apuração do crédito presumido:

Perguntas 008, 009 e 014 a 017 deste Capítulo.

008 Empresa considera, para fins de registro contábil, como valor de receita de exportação o apurado na data de efetivo embarque do produto. Nesta situação, por estar levando em conta a variação cambial, haverá divergência entre o valor de receita de exportação, registrado contabilmente, e o registrado com base nas notas fiscais emitidas na saída dos produtos do estabelecimento. Qual o valor de exportação que deverá ser utilizado para cálculo do crédito presumido?

O valor em Reais registrado nas notas fiscais emitidas nas saídas dos produtos do estabelecimento industrial. A receita de exportação será o correspondente ao somatório anual dos valores escriturados no Livro Registro de Apuração do IPI, código 7.101, excluídas as saídas para exportação que não foram efetivamente realizadas e acrescido das saídas para comercial exportadora com o fim específico de exportação.

Notas:

No código 7.101 do Livro Registro de Apuração do IPI escrituram-se as vendas para o exterior de produtos industrializados no estabelecimento.

Veja ainda: Variação cambial:

Pergunta 007 deste Capítulo.

Receita de exportação:

Perguntas 007 e 009 deste Capítulo.

Apuração do crédito presumido:

Perguntas 007, 009 e 014 a 017 deste Capítulo.

Normativo: IN SRF nº 419, de 2004, art.17; e

IN SRF nº 420, de 2004, art. 21.

009 No caso de a empresa exportar produtos tributados e produtos não tributados – NT, deverá ser excluído da receita de exportação o valor referente às exportações de produtos NT, para fins de apuração do crédito presumido do IPI?

Sim, os produtos NT estão fora do campo de incidência do tributo, logo não geram direito ao crédito presumido. Porém, no caso de exportações de produtos isentos ou tributados à alíquota zero, os produtos, permanecem no campo de incidência do imposto e geram direito ao crédito presumido do IPI.

Veja ainda: Receita de exportação:

Perguntas 007 e 008 deste Capítulo.

Apuração do crédito presumido:

Perguntas 007, 008 e 014 a 017 deste Capítulo.

Normativo: Ripi/2010 - Decreto nº 7.212, de 2010, art. 2º, parágrafo único;

IN SRF nº 419, de 2004, art. 17, § 1º; e

IN SRF nº 420, de 2004, art. 21, § 1º.

010 É assegurado ao produtor/exportador o direito à utilização do crédito presumido do IPI como ressarcimento do PIS/Pasep e Cofins, quando os insumos empregados na industrialização de produtos exportados forem adquiridos de não contribuintes daquelas contribuições?

Não. Só fará jus ao crédito presumido o produtor/exportador que adquirir insumos de fornecedores que efetivamente pagarem as contribuições do PIS/Pasep e da Cofins.

Veja ainda: Direito à utilização do crédito presumido:

Perguntas 011 e 013 deste Capítulo.

Normativo: IN SRF nº 419, de 2004, art. 3º; e

IN SRF nº 420, de 2004, art. 6º.

Parecer PGFN/CAT nº 3.092, de 2002, item 46.

011 Empresa produtora/exportadora de produtos industrializados, que adquire matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem de empresas optantes pelo Simples, tem direito ao crédito presumido do IPI como ressarcimento do PIS/Pasep e da Cofins?

Sim. Não há vedação na legislação do Crédito Presumido de IPI para o aproveitamento do benefício com relação às aquisições de insumos de empresas inscritas no Simples.

Veja ainda: Direito à utilização do crédito presumido:

Perguntas 010 e 013 deste Capítulo.

Optantes pelo Simples:

Perguntas 021 a 023 deste Capítulo.

Normativo: Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.

012 Empresa que apura crédito presumido do IPI, com base na Lei nº 9.363, de 1996, pode, durante o ano-calendário, alterar a forma de apuração a fim de adotar o regime alternativo previsto na Lei nº 10.276, de 2001, através de retificação do DCP (Demonstrativo do Crédito Presumido)?

Não. A opção pelo regime de apuração do crédito presumido do IPI é anual e é definitiva para cada ano-calendário, não se admitindo retificação do demonstrativo em que se tenha sido formalizada a opção com objetivo de alteração do regime de apuração.

Normativo: IN SRF nº 419, de 2004, art. 12; e

IN SRF nº 420, de 2004, art. 16.

Notas:

A Ficha Novo Demonstrativo do Programa DCP, versão 1.2, nas Instruções de Preenchimento, esclarece que não será admitida mudança de opção durante o ano-calendário.

013 Empresa que não utilizou na época própria o crédito presumido a que fazia jus pode aproveitá-lo a qualquer tempo?

Sendo o crédito presumido um direito a que a empresa faz jus, o crédito não utilizado pode ser aproveitado a qualquer tempo, respeitado o prazo prescricional de cinco anos, assim como as regras que vigoravam à época em que o direito foi constituído.

Veja ainda: Direito à utilização do crédito presumido:

Perguntas 010 e 011 deste Capítulo.

014 O ICMS, o frete e o seguro integram o valor das matérias-primas (MP), produtos intermediários (PI) e material de embalagem (ME) utilizados na produção para efeito da apuração do crédito presumido do IPI de que tratam a Lei nº 9.363, de 1996, e a Lei nº 10.276, de 2001?

As despesas acessórias, inclusive frete, somente integram a base de cálculo do benefício se forem cobradas do adquirente, ou seja, se estiverem incluídas no preço do produto. Com relação ao ICMS, este integra o custo de aquisição.

No caso das transferências entre estabelecimentos da mesma empresa, o frete e as despesas acessórias nunca integrarão a base de cálculo do crédito presumido, nem quando forem decorrentes de remessa para industrialização fora do estabelecimento - hipóteses que não configuram aquisição de MP, PI, e ME, mas, meramente, custo de produção.

No caso das aquisições, as despesas acessórias e o frete somente integram a base de cálculo do crédito presumido quando cobradas do adquirente, ou seja, quando estiverem incluídas no preço do produto.

Contudo, no caso de frete pago a terceiros (compra FOB, por exemplo), em que o transporte for efetuado por pessoa jurídica (contribuinte de PIS/Pasep e Cofins), com o Conhecimento de Transporte vinculado única e exclusivamente à nota fiscal de aquisição, admite-se que o frete integre a base de cálculo do crédito presumido.

Veja ainda: Apuração do crédito presumido:

Perguntas 007 a 009 e 015 a 017 deste Capítulo.

Normativo: IN SRF nº 419, de 2004, art. 14;

IN SRF nº 420, de 2004, art. 18.

015 No caso de industrialização encomendada a outra empresa, de produtos intermediários (ou seja, de produtos que sofrerão ainda algum processo de industrialização no estabelecimento encomendante), com remessa de todos os insumos pelo encomendante (produtor exportador), qual o valor a ser considerado para fins do crédito presumido?

O valor a ser considerado para efeito do cálculo do crédito presumido com base na Lei nº 9.363, de 1996, é o valor dos insumos remetidos, e, na hipótese de opção pela forma alternativa de cálculo do crédito presumido de que trata a Lei nº 10.276, de 2001, é o valor total da operação, constante da nota fiscal, ou seja, o valor dos insumos enviados pelo encomendante, mais o custo da industrialização propriamente dita cobrado pelo executor da encomenda.

Veja ainda: Apuração do crédito presumido:

Perguntas 007 a 009, 014, 016 e 017 deste Capítulo.

Normativo: IN SRF nº 419, de 2004, art. 3º; e

IN SRF nº 420, de 2004, art. 6º.

016 Tendo em vista que o índice de 5,37%, utilizado para cálculo do benefício, corresponde a duas operações sucessivas sujeitas ao pagamento de PIS/Pasep e Cofins, e ocorrendo a hipótese de mercadorias fornecidas na segunda operação terem sido adquiridas de não contribuintes daquelas contribuições, ou seja, tendo havido apenas uma operação com pagamento de PIS/Pasep e Cofins, qual o procedimento a adotar para corrigir o aumento indevido no montante do benefício?

Não há nenhum procedimento específico a ser adotado em função do número de etapas anteriores.

Na hipótese de opção pelo crédito presumido previsto na Lei nº 9.363, de 1996, o índice a ser utilizado será o de 5,37%, sendo irrelevante o número de operações envolvidas no processo.

Caso o insumo seja fornecido por pessoa jurídica não sujeita ao PIS/Pasep e Cofins, ou diretamente por pessoa física, não há direito ao crédito presumido destes insumos (ainda que em etapas anteriores tenha havido incidência das contribuições).

Normativo: Lei nº 9.363, de 1996, art. 2º, § 1º; e
Decreto nº 7.212, de 2010, art. 242.
IN SRF nº 419, de 2004, art. 3º

017 Energia elétrica, combustíveis (gasolina, diesel, etc), água e gás são considerados insumos para efeito de compor a base de cálculo do crédito presumido?

Somente a partir da MP nº 2.002, de 2001, posteriormente convertida na Lei nº 10.276, de 2001, é que foi admitida a inclusão dos valores relativos a combustíveis e energia elétrica, na base de cálculo do crédito presumido, desde que o contribuinte opte pela sistemática do regime alternativo e observe o disposto na IN SRF nº 420, de 2004, com alteração da IN SRF nº 441, de 2004.

Veja ainda: Apuração do crédito presumido:
Perguntas 007 a 009 e 014 a 016 deste Capítulo.

Normativo: Lei nº 10.276, de 2001, art. 1º, § 1º;
Decreto nº 7.212, de 2010, art. 243, § 1º;
IN SRF nº 420. de 2004; e
IN SRF nº 441, de 2004.

018 A quem compete o despacho decisório nos processos relativos a pedidos de ressarcimento do IPI: à autoridade que jurisdiciona o estabelecimento matriz da empresa ou da que jurisdiciona o estabelecimento que efetivamente apurou o crédito?

A autoridade competente para proferir despacho decisório em processos de ressarcimento de IPI é o titular da unidade que, à data do reconhecimento do direito ao

ressarcimento, tenha jurisdição sobre o domicílio do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial que efetivamente apurou o crédito, em face do princípio da autonomia dos estabelecimentos, previsto na legislação do IPI e da competência disposta na IN RFB nº 1.717, de 2017. A exceção ocorre quando se tratar de pedido de crédito presumido de IPI cuja apuração, por força da Lei nº 9.779, de 1999, é obrigatoriamente centralizada na matriz, caso em que a autoridade competente para proferir o citado despacho é a que jurisdiciona o estabelecimento matriz.

Normativo: Lei nº 9.779, de 1999, art. 15, inciso II;

Ripi/2010 - Decreto nº 7.212, de 2010, art. 24, parágrafo único c/c art. 384 e art.609, inciso IV; e

IN RFB nº 1.717, de 2017, art.117 e ss.

019 É legítimo o aproveitamento de créditos do imposto, como se devido fosse, relativo a insumos isentos, tributados à alíquota zero e não tributados, entrados no estabelecimento industrial, para emprego na industrialização de produtos tributados?

Não. Tendo em vista que a não-cumulatividade do imposto é efetivada pelo sistema de crédito atribuído ao contribuinte, do imposto relativo a produtos entrados no seu estabelecimento, para ser abatido do que for devido pelos produtos dele saídos, e que não há, nas três hipóteses mencionadas, imposto pago (**CTN**, art. 49), não é legítimo o referido aproveitamento. Excepcionam-se deste entendimento os créditos como incentivo, quando há expressa previsão legal (por exemplo, os produtos adquiridos da Amazônia Ocidental, beneficiados com isenção do inciso III do art. 95 do **Ripi/2010**).

Normativo: CTN - Lei nº 5.172, de 1966, art. 49; e

Ripi/2010 - Decreto nº 7.212, de 2010, art. 225 e art. 226, inciso I.

020 Partes e peças de máquinas geram direito a crédito de IPI?

Não. As partes e peças de máquinas, adquiridas para reposição ou restauração, mesmo que não sejam incorporadas ao ativo imobilizado e se desgastem no processo de industrialização não geram direito a crédito de IPI.

Veja ainda: Aproveitamento de créditos:

Pergunta 019 deste Capítulo.

Normativo: Ripi/2010 - Decreto nº 7.212, de 2010, art. 226, inciso I.

PN CST nº 181, de 1974

PN CST nº 65, de 1979

PN COSIT/RFB Nº 3, de 2018

021 Empresa optante pelo Simples pode adquirir produtos com a suspensão do IPI prevista no art. 29 da

Lei nº 10.637, de 2002?

Não. O regime de suspensão do IPI de que trata o art. 29 da Lei nº 10.637, de 2002, não se aplica às empresas optantes pelo Simples, seja em relação às aquisições que efetuar de seus fornecedores, seja em relação às saídas de produtos que promover.

Veja ainda: Optante pelo Simples:

Perguntas 011, 023 e 024 deste Capítulo.

Normativo: Lei nº 10.637, de 2002, art. 29; e

IN RFB nº 948, de 2009, art.27, inciso I.

Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.

022 Estabelecimento importador, contribuinte do IPI, optante pelo Simples, pode se creditar do IPI pago no desembaraço aduaneiro?

Não. O estabelecimento não poderá aproveitar qualquer tipo de crédito de IPI, uma vez que a inscrição no Simples veda a apropriação ou a transferência do crédito relativo ao imposto.

Veja ainda: Optante pelo Simples:

Perguntas 011, 021 e 023 deste Capítulo.

Normativo: Ripi/2010 - Decreto nº 7.212, de 2010, art. 178.

Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.

023 Empresa importadora, contribuinte do IPI, optante pelo Simples, está sujeita ao pagamento do IPI devido na importação?

Sim. Por ocasião do desembaraço aduaneiro o estabelecimento importador, contribuinte do IPI, optante pelo Simples, deverá pagar o IPI normalmente.

Veja ainda: Optante pelo Simples:

Perguntas 011, 021 e 022 deste Capítulo.

Normativo: Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.

Ripi/2010 - Decreto nº 7.212, de 2010, art. 24, inciso I.

024 Pode o estabelecimento industrial que importa brindes promocionais e os coloca no interior das embalagens dos produtos por ele industrializados, destinados à exportação, usufruir da imunidade de que trata o § 3º do art. 153 da Constituição Federal (CF/88), e manter o crédito relativo ao IPI pago no desembaraço aduaneiro?

Sim, os brindes acondicionados juntamente com os produtos destinados à exportação não estão sujeitos à incidência do IPI, podendo o estabelecimento industrial usufruir do crédito relativo ao IPI pago no desembaraço dos brindes, na forma do inciso V do art. 226 do **Ripi/2010**.

Normativo: CF/88, art. 153, § 3º, inciso III;

Ripi/2010 - Decreto nº 7.212, de 2010, art. 18, inciso II, e art. 226, inciso V.

025 Estabelecimento importador que não efetuar qualquer industrialização nos produtos que importou ficará sujeito à incidência do IPI quando revender estes produtos no mercado interno, mesmo já tendo pago o IPI na importação?

Sim. Na importação de produtos estrangeiros, a legislação do IPI prevê dois momentos de incidência do imposto: o primeiro momento ocorre no desembaraço aduaneiro (IPI vinculado); o segundo acontece quando o importador promove a saída do produto importado no mercado nacional (IPI interno), isto porque neste momento o estabelecimento importador é equiparado a industrial.

Normativo: Ripi/2010 - Decreto nº 7.212, de 2010, art.9º, inciso I, e art. 35.

026 É possível compensar créditos de IPI registrados na escrita fiscal com tributos incidentes na importação (no ato de registro da DI)?

Não. Os créditos de IPI não podem ser compensados para quitar o débito apurado no momento de registro da DI. Os tributos incidentes na importação têm características próprias quanto à compensação e ao pagamento, o qual se dá por débito automático em conta corrente bancária, por meio de DARF eletrônico, não podendo ser objeto de compensação.

Normativo: IN SRF nº 680, de 2006, art. 11; e

IN RFB nº 1.717, de 2017, art. 76, inciso I.

027 Empresa industrial que possui diversos estabelecimentos filiais, contribuintes do IPI, pode recolher o imposto em uma única agência bancária, situada no município da matriz, desde que preencha um DARF individualizado para cada estabelecimento, com os respectivos CNPJ e valor a ser pago?

Sim. Em consonância com o princípio da autonomia dos estabelecimentos, cada estabelecimento industrial ou equiparado deve apurar o imposto e efetuar o seu recolhimento através de DARF emitido para esse fim. Não é permitido o recolhimento centralizado pela matriz, entretanto nada obsta que o recolhimento dos valores referentes aos DARF de cada filial seja realizado em uma única agência bancária, mesmo que as filiais estejam situadas em municípios diferentes.

Normativo: Lei nº 9.779, de 1999, art.15; e

Ripi/2010 - Decreto nº 7.212, de 2010, art. 24, parágrafo único c/c art. 384 e art.609, inciso IV.

028 Empresa "B" incorpora empresa "A" e esta passa a ser sua filial. "A" é estabelecimento industrial e antes da incorporação tinha direito de utilizar o saldo credor do IPI, por força do art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999. Após a incorporação: permanece o direito para a filial resultante da incorporação de utilizar o saldo credor do IPI?

Considerando que a incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os seus direitos e obrigações (Lei nº 6.404, de 1976, art.227), e em face do princípio da autonomia dos estabelecimentos, previsto na legislação do IPI, a empresa "B", na figura de seu estabelecimento filial resultante da incorporação, tem o direito de utilizar o saldo credor do IPI pertencente à incorporada ("A"), observadas as normas constantes da IN RFB nº 1.717, de 2017.

Normativo: Ripi/2010 - Decreto nº 7.212, de 2010: art. 24, parágrafo único, c/c art. 384 e art. 609, inciso IV;

IN RFB nº 1.717, de 2017

029 Tendo em vista a alínea "a" do inciso V do art. 43 do Ripi/2010, a suspensão do IPI prevista para produtos saídos do estabelecimento industrial com destino à exportação é aplicável a todas as empresas comerciais que operam no comércio exterior ou somente às *Trading Companies*?

A suspensão do IPI aplica-se a todas as empresas comerciais exportadoras que adquirirem produtos com o fim específico de exportação, aí incluídas as empresas comerciais exportadoras de que trata o Decreto-Lei nº 1.248, de 1972. Consideram-se adquiridos com o fim específico de exportação os produtos remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora.

Normativo: Ripi/2010 - Decreto nº 7.212, de 2010, art. 43, inciso V, alínea a, e § 1º.

030 Estabelecimento equiparado a industrial pode promover saídas de matérias-primas (MP), produtos intermediários (PI) e material de embalagem (ME) com a suspensão de que trata o art. 29 da Lei nº 10.637, de 2002, na redação dada pelo art. 25 da Lei nº 10.684, de 2003?

Não. A suspensão do IPI de que trata o art. 29 da Lei nº 10.637, de 2002, na redação dada pelo art. 25 da Lei nº 10.684, de 2003, somente se aplica às saídas promovidas por estabelecimentos industriais, fabricantes das MP, PI e ME.

Veja ainda: Suspensão do art.29 da Lei nº 10.637, de 2002:

Perguntas 031 a 033 deste Capítulo.

Normativo: Lei nº 10.637, de 2002, art. 29;

Lei nº 10.684, de 2003, art. 25; e

IN RFB nº 948, de 2009, art. 27, inciso II.

031 Pode o estabelecimento industrial, que atenda ao critério da preponderância, efetuar a totalidade de suas aquisições de matérias-primas (MP), produtos intermediários (PI) e material de embalagem (ME) com suspensão do IPI, independentemente da destinação dada a esses insumos pelo adquirente?

Sim. O estabelecimento industrial, que atenda ao critério da preponderância, efetuar a totalidade de suas aquisições de MP, PI e ME com suspensão do IPI, desde que os insumos sejam utilizados no processo produtivo dos respectivos estabelecimentos.

Veja ainda: Suspensão do art. 29 da Lei nº 10.637, de 2002:

Perguntas 031, 032 e 034 deste Capítulo.

Normativo: Lei nº 10.637, de 2002, art. 29;

Lei nº 10.684, de 2003, art. 25; e

IN RFB nº 948, de 2009, art. 24.

032 O comprador deverá preencher algum modelo específico para declarar que atende a todos os requisitos estabelecidos para a suspensão do IPI de que trata o art. 29 da Lei nº 10.637, de 2002?

Não existe modelo específico para a declaração prevista no inciso II do § 7º do art. 29 da Lei nº 10.637, de 2002. O adquirente deverá declarar ao vendedor, de forma expressa e sob as penas da lei, que atende a todos os requisitos estabelecidos para a fruição da suspensão do IPI.

No caso de ser o adquirente pessoa jurídica preponderantemente exportadora deverá informar também o número do Ato Declaratório Executivo (ADE) que lhe concedeu o direito à suspensão do IPI.

Veja ainda: Declaração do comprador (atendimento de requisitos):

Pergunta 033 deste Capítulo.

Normativo: Lei nº 10.637, de 2002, art. 29, § 7º, inciso II; e

IN RFB nº 948, de 2009, art. 5º, parágrafo único, art. 11, § 1º, art. 19 e art. 21, § 1º;

033 Com qual periodicidade deve ser renovada a declaração formal do comprador, prevista no inciso II do § 7º do art. 29 da Lei nº 10.637, de 2002, atestando o atendimento a todos os requisitos estabelecidos para aquisição dos produtos com suspensão do IPI?

A legislação do IPI não prescreve que a declaração seja apresentada em períodos determinados.

Enquanto não ocorrerem modificações que prejudiquem a veracidade das informações prestadas, a declaração permanece válida.

Veja ainda: Declaração do comprador (atendimento de requisitos):

Pergunta 032 deste Capítulo.

034 Estabelecimento industrial ou equiparado a industrial quando efetuar vendas a varejo a consumidores não contribuintes do imposto deverá emitir nota fiscal na saída do produto?

Sim. O estabelecimento industrial ou equiparado a industrial, enquanto contribuinte do IPI, deverá emitir, quando da saída de produto tributado (ainda que isento) ou imune, nota fiscal, mesmo quando efetuar vendas a varejo, inclusive se destinadas a consumidores, não contribuintes.

Veja ainda: Nota fiscal:

Pergunta 006 deste Capítulo.

Normativo: Ripi/2010 - Decreto nº 7.212, de 2010, art. 407, inciso I.

Capítulo XXI - Disposições Gerais sobre a Contribuição para o PIS-Pasep e a Cofins

001 Qual a legislação que disciplina a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins?

Os principais dispositivos legais que disciplinam a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins são:

Constituição Federal, arts. 149 e 195

Leis Ordinárias:

- Lei nº 9.715, de 1998, arts. 2º, III, 7º e 15 (Receitas Governamentais)
- Lei nº 9.718, de 1998, arts. 2º a 8º-B (Regime de Apuração Cumulativa, Instituições Financeiras, Combustíveis, Álcool)
- Lei nº 10.637, de 2002, arts. 1º a 12 (Regime de Apuração Não Cumulativa)
- Lei nº 10.833, de 2003, 1º a 16 (Regime de Apuração Não Cumulativa)
- Lei nº 10.865, de 2004, arts. 1º a 20 (Incidência na Importação)
- Lei nº 10.147, de 2000 (Incidência Concentrada - produtos farmacêuticos, de perfumaria, toucador ou higiene pessoal)
- Lei nº 10.485, de 2002 (Incidência Concentrada - veículos, autopeças, pneus e câmaras-de-ar)
- Lei nº 10.560, de 2002, art. 2º (Incidência Concentrada - querosene de aviação)
- Lei nº 13.097, de 2015, arts. 24 a 34 (Incidência Concentrada - bebidas frias)
- Lei nº 9.718, de 1998, art. 4º; Lei nº 10.865, de 2004, arts. 23 (Incidência Concentrada - combustíveis)
- Lei nº 11.116, de 2005, arts. 3º a 8º (Incidência Concentrada - biodiesel)
- Lei nº 10.865, de 2004, art. 28 (Redução de alíquotas a zero)
- Lei nº 10.925, art. 1º (Redução de alíquotas a zero)
- Lei nº 9.715, de 1998, art. 5º; Lei nº 10.865, de 2004, art. 29; e Lei nº 11.196, de 2005, art. 62; Lei nº 12.402, de 2011, art. 6º (Substituição Tributária - Cigarros e Cigarrilhas)

Medida Provisória:

- MP nº 2.158-35, de 2001, arts. 13 a 17 (Entidades sem fins lucrativos, isenções, cooperativas)
- MP nº 2.158-35, de 2001, art. 43; c/c Lei nº 10.485, de 2002, art. 1º (Substituição Tributária - veículos dos códigos 8432.30 e 87.11 da Tipi)

Decreto:

- Decreto nº 4.524, de 2002

Instrução Normativa:

- IN RFB nº 2.121, de 2022 (Consolidação)

Além desses, uma série de outros atos (Instruções Normativas, Atos Declaratórios, Soluções de Consulta e Soluções de Divergência) exarados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), disponíveis em seu sítio na Internet (sítio da RFB), regulamentam e interpretam a legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

002 Quais são as formas de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins?

São quatro formas de incidência:

a) Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, incidentes sobre a receita ou o faturamento;

b) Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e Cofins-Importação;

c) Contribuição para o PIS/Pasep, incidente sobre a folha de salários;

d) Contribuição para o PIS/Pasep, incidente sobre Receitas Governamentais.

003 Qual o prazo de decadência para constituição de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins?

O prazo para a constituição de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

a) do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído; ou

b) da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado por vício formal o lançamento do crédito tributário anteriormente efetuado.

Normativo: Lei nº 5.172, de 1966, art. 173; e

Súmula Vinculante nº 8, de 2008, do Supremo Tribunal Federal

004 Qual o prazo de prescrição da ação para cobrança de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins?

A ação para a cobrança de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins prescreve em 5 (cinco) anos contados da data da constituição definitiva do crédito.

Normativo:	Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 15 de dezembro de 2022, art. 806; e Súmula Vinculante nº 8, de 2008, do Supremo Tribunal Federal.

Capítulo XXII - Contribuição para o PIS-Pasep e Cofins incidentes sobre a Receita ou o Faturamento

001 Quais são os contribuintes da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita ou o faturamento?

São as pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do imposto de renda, inclusive as empresas públicas, as sociedades de economia mista e suas subsidiárias, as sociedades civis de profissões legalmente regulamentadas, bem como as sociedades cooperativas.

São também contribuintes:

- as entidades submetidas aos regimes de liquidação extrajudicial e de falência, em relação às operações efetuadas durante o período em que perdurarem os procedimentos para a realização do seu ativo e o pagamento do passivo; e
- as sociedades em conta de participação, devendo o sócio ostensivo efetuar a escrituração digital e o pagamento das contribuições incidentes sobre a receita do empreendimento, não sendo permitida a exclusão de valores devidos a sócios participantes.

Obs.: As entidades listadas no art. 13 da MP nº 2.158-35, de 2001, são contribuintes apenas da Cofins em relação às receitas **não** decorrentes de suas atividades próprias, além de serem contribuintes da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a folha de salários. Não são contribuintes da Cofins em relação as receitas decorrentes de suas atividades próprias.

Normativo: Lei Complementar nº 70, de 1991, art. 1º;
Lei nº 9.430, de 1996, art. 60;
Lei nº 9.715, de 1998, art. 2º, I;
Lei nº 9.718, de 1998, art. 2º;
Decreto-Lei nº 2.303, de 1986, art. 7º
MP nº 2.158-35, de 2001, art. 14, X;
Lei nº 10.637, de 2002, art. 4º c/c art. 1º;
Lei nº 10.833, de 2003, art. 5º c/c art. 1º;
Lei nº 10.406, de 2002, arts. 991 a 996; e
IN RFB nº 2.121, de 2022, art. 7º e arts. 122 a 125.

002 Qual o tratamento relativo à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins aplicável às pessoas jurídicas submetidas ao regime de liquidação extrajudicial ou de falência?

As entidades submetidas aos regimes de liquidação extrajudicial e de falência sujeitam-se às mesmas normas da legislação tributária aplicáveis às pessoas jurídicas ativas, relativamente a essas contribuições, nas operações praticadas durante o período em que perdurarem os procedimentos para a realização de seu ativo e o pagamento do passivo.

Normativo: Lei nº 9.430, de 1996, art. 60; e
AD SRF nº 97, de 1999.

003 Quais entidades não são contribuintes da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a receita ou o faturamento?

Não são contribuintes da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a receita ou o faturamento as entidades listadas no art. 13 da MP nº 2.158, de 2001, quais sejam:

a) templos de qualquer culto;
b) partidos políticos;
c) instituições de educação e de assistência social que preencham as condições e requisitos do art. 12 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997;
d) instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações, que preencham as condições e requisitos do art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997;
e) sindicatos, federações e confederações;
f) serviços sociais autônomos, criados ou autorizados por lei;
g) conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas;
h) fundações de direito privado;
i) fundações públicas instituídas ou mantidas pelo Poder Público;
j) condomínios de proprietários de imóveis residenciais ou comerciais; e
k) a Organização das Cooperativas Brasileiras (OCB);
l) as Organizações Estaduais de Cooperativas previstas no art. 105 e seu § 1º da Lei nº 5.764, de 1971.

Notas:

1) São isentas da Cofins as receitas decorrentes das atividades próprias das entidades relacionadas nas alíneas “a” a “l”.

2) As entidades beneficentes certificadas na forma da Lei Complementar nº 187, de 2021, que cumpram os requisitos a que se referem o art. 187 da Instrução Normativa RFB nº 2.110, de 2022, farão jus à isenção da Contribuição para o PIS/PASEP e da Cofins sobre a totalidade de sua receita.

3) A isenção de que trata o item 2 acima não se estende a outra pessoa jurídica, ainda que constituída e mantida pela entidade à qual a certificação foi concedida.

4) As pessoas jurídicas listadas nas alíneas “a” a “l” são contribuintes da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a folha de salários.

5) As entidades que desatenderem as condições e requisitos previstos nas letras “c” e “d” ficam obrigadas ao pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a receita, deixando de apurar a Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a folha de salários.

Veja ainda: Contribuintes da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a folha de salários:

Pergunta 001 do Capítulo XXIV

Normativo: Lei Complementar nº 187, de 2021;

MP nº 2.158-35, de 2001, art. 13;

IN RFB nº 2.110, de 2022, art. 187; e

IN RFB nº 2.121, de 2022, art. 8º.

004 As entidades beneficentes são isentas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita ou o faturamento?

Trata-se na verdade de imunidade, pois prevista no § 7º do art. 195 da Constituição Federal. As entidades beneficentes certificadas na forma da Lei Complementar nº 187, de 2021, fazem jus à isenção (imunidade) da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre a totalidade de suas receitas, desde que atendam aos requisitos previstos no art. 187 da IN RFB nº 2.110, de 2022.

Normativo: Lei Complementar nº 187, de 2021;
IN RFB nº 2.110, de 2022, art. 187; e
IN RFB nº 2.121, de 2022, art. 21.

005 Incide a Cofins sobre as receitas das entidades listadas no art. 13 da MP nº 2.158, de 2001?

Sim, mas somente em relação às receitas oriundas de atividades não próprias. As receitas provenientes das atividades próprias das entidades listadas no art. 13 da MP nº 2.158, de 2001, são isentas da Cofins.

Consideram-se receitas derivadas das atividades próprias somente aquelas decorrentes de contribuições, doações, anuidades ou mensalidades fixadas por lei, assembleia ou estatuto, recebidas de associados ou mantenedores, sem caráter contraprestacional direto, destinadas ao seu custeio e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais.

A isenção não alcança as receitas que são próprias de atividades de natureza econômico-financeira ou empresarial. Por isso, não estão isentas da Cofins, por exemplo, as receitas auferidas com exploração de estacionamento de veículos, aluguel de imóveis, sorteio e exploração do jogo de bingo, comissões sobre prêmios de seguros, prestação de serviços e/ou venda de mercadoria, mesmo que exclusivamente para associados, aluguel ou taxa cobrada pela utilização de salões, auditórios, quadras, piscinas, campos esportivos, dependências e instalações; venda de ingressos para eventos promovidos pelas entidades; e receitas financeiras.

Notas:

1) As entidades imunes ao imposto de renda, que estão relacionadas entre as exceções ao regime de apuração não cumulativa, deverão apurar a Cofins sobre as receitas que não lhe

são próprias, segundo o regime de apuração cumulativa.

2) As entidades relacionadas no art. 13 da MP nº 2.158-35, de 2001, que não são imunes ao imposto de renda, deverão apurar a Cofins sobre as receitas que não lhe são próprias, segundo o regime de apuração não cumulativa ou cumulativa, a depender da forma de tributação do imposto de renda.

3) As instituições de educação e de assistência social, as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações de que tratam os incisos III e IV do art. 13 da MP nº 2.158-35, de 2001, que desatenderem respectivamente as condições e requisitos previstos nos arts. 12 e 15 da Lei nº 9.532, de 1997, ficam também obrigadas ao pagamento da Cofins incidente sobre suas receitas próprias.

4) O conceito de "receitas derivadas das atividades próprias" foi ampliado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) em virtude do Recurso Especial nº 1.353.111-RS, submetido à sistemática do art. 543-C (repercussão geral) do Código de Processo Civil de 1973. A decisão do STJ incluiu, entre as receitas derivadas de atividades próprias das instituições de ensino que preencham as condições e requisitos do art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997, as receitas auferidas a título de mensalidade dos alunos como contraprestação de serviços educacionais.

Normativo: Lei nº 9.718, de 1998, arts. 2º e 3º;

MP nº 2.158-35, de 2001, arts. 13, e 14, X; e

IN RFB nº 2.121, de 2022, art. 23.

006 Existem isenções ou não incidências da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre receitas específicas?

Sim, não incidem ou são isentas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins as receitas decorrentes ou provenientes de:

a) exportação de mercadorias para o exterior;

b) serviços prestados à pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior cujo pagamento represente ingresso de divisas;

c) vendas realizadas pelo produtor-vendedor às empresas comerciais exportadoras com o fim específico de exportação para o exterior;

d) vendas de querosene de aviação a distribuidora, efetuada por importador ou produtor, quando o produto for destinado a consumo por aeronave em tráfego internacional;

e) vendas de querosene de aviação, quando auferida, a partir de 10 de dezembro de 2002, por pessoa jurídica não enquadrada na condição de importadora ou produtora;

f) vendas de biodiesel, quando auferidas por pessoa jurídica não enquadrada na condição de importadora ou produtora;

g) vendas de materiais e equipamentos, bem assim da prestação de serviços decorrentes dessas operações, efetuadas diretamente a Itaipu Binacional;

h) recebimento, a título de repasse, dos recursos oriundos do Orçamento Geral da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, pelas empresas públicas e sociedades de economia mista;

j) atividades de construção, conservação, modernização, conversão e reparo de embarcações pré-registradas ou registradas no Registro Especial Brasileiro - REB, instituído pela Lei nº 9.432, de 8 de janeiro de 1997, auferidas pelos estaleiros navais brasileiros;

k) fornecimento de mercadorias ou serviços para uso ou consumo de bordo em embarcações e aeronaves em tráfego internacional, quando o pagamento for efetuado em moeda conversível;

l) vendas de produto nacional à loja franca de que trata a Portaria MF nº 112, de 10 de junho de 2008, com o fim específico de comercialização auferidas pelo estabelecimento industrial ou equiparado decorrente da venda de produto nacional à loja franca de que trata a Portaria MF nº 112, de 10 de junho de 2008, com o fim específico de comercialização;

m) vendas de mercadoria nacional ou estrangeira a passageiros de viagens internacionais, na saída do país, quando o pagamento da mercadoria represente ingresso de divisas, auferidas pelas pessoas jurídicas permissionárias de Lojas Francas;

n) transporte internacional de cargas ou passageiros, quando contratado por pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no País;

o) frete de mercadorias transportadas entre o País e o exterior por embarcações registradas no REB, de que trata o art. 11 da Lei nº 9.432, de 1997;

p) vendas de energia elétrica pela Itaipu Binacional;

q) realização de atividades de ensino superior, proveniente de cursos de graduação ou cursos sequenciais de formação específica, pelas instituições privadas de ensino superior, com fins lucrativos ou sem fins lucrativos não beneficente, que aderirem ao Programa Universidade para Todos (Prouni), no período de vigência do termo de adesão;

r) doações em espécie recebidas por instituições financeiras públicas controladas pela União e destinadas a ações de prevenção, monitoramento e combate ao desmatamento, inclusive programas de remuneração por serviços ambientais, e de promoção da conservação e do uso sustentável dos biomas brasileiros;

s) revenda por pessoa jurídica estabelecida na Zona Franca de Manaus (ZFM) de máquinas, veículos e autopeças sujeitos à tributação concentrada; e

t) revenda por pessoa jurídica estabelecida nas ALC (Área de Livre Comércio) de áquinas, veículos e autopeças sujeitos à tributação concentrada.

Notas:

1) Não se considera “exterior”, para fins das não incidências tratadas nas alíneas “a” e “b”, o envio de mercadorias para ou prestação de serviços a:

    a) empresa estabelecida na Amazônia Ocidental ou em área de livre comércio;

    b) empresa estabelecida em zona de processamento de exportação.

2) As isenções previstas nas alíneas “a” a “d”, e “i” a “m” não alcançam as receitas de vendas efetuadas a estabelecimento industrial para industrialização de produtos destinados à exportação ao amparo do art. 3º da Lei nº 8.402, de 8 de janeiro de 1992.

3) A partir de 10 de dezembro de 2002, o disposto na letra “k” não se aplica à hipótese de fornecimento de querosene de aviação;

4) A aplicação do disposto na alínea "b" independe do efetivo ingresso de divisas, na hipótese de a pessoa jurídica manter os recursos no exterior na forma prevista no art. 1º da Lei nº 11.371, de 28 de novembro de 2006.

Normativo:	Decreto nº 72.707, de 1973; Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, art. 15, § 3º; MP nº 2.158-35, de 2001, art. 14; Lei nº 10.560, de 2002, art. 2º e 3º Lei nº 10.637, de 2002, art. 5º; Lei nº 10.833, de 2003, art. 6º; Lei nº 10.925, de 2004, art. 14; Lei nº 11.096, de 2005, art.8º; Lei nº 11.116, de 2005, art. 3º; Lei nº 11.371, de 2006, art. 10; Lei nº 11.828, de 2008, art. 1º; Decreto nº 4.524, de 2002, arts. 43 a 45; IN RFB nº 2.121, de 2022, arts. 20 e 22; Ato Declaratório SRF nº 074, de 1999; ADI STF nº 4.254, de 2020; e Parecer SEI Nº 298/2023/MF, da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional.

007 Qual a abrangência da expressão "recursos recebidos a título de repasse" a que se refere o art. 14, I, da MP nº 2.158-35, de 2001, relativamente à isenção da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins?

O dispositivo abrange todas as transferências correntes e de capital recebidas por empresas públicas e sociedades de economia mista, desde que incluídas no Orçamento Geral do respectivo ente repassador, seja ele União, Estados, Distrito Federal ou Municípios.

Normativo:	MP nº 2.158-35, de 2001, art. 14, inciso I e § 1º; e IN RFB nº 2.121, de 2022, art. 22.

008 O que se entende por aquisição com o "fim específico de exportação para o exterior", a que se referem os incisos VIII e IX do art. 14 da MP nº 2.158-35, de 2001, o inciso III do art. 5º da Lei nº 10.637, de 2002 e o inciso III do art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003?

Consideram-se adquiridos com o fim específico de exportação os produtos remetidos, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, diretamente do estabelecimento industrial:

a) para embarque de exportação ou para recintos alfandegados; ou

b) embarque de exportação ou para depósito em entreposto sob regime aduaneiro extraordinário de exportação, no caso de ECE de que trata o Decreto-Lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972.

Veja ainda: Decorrência da não exportação de produtos adquiridos com fim específico de exportação:

Pergunta 009

Normativo: MP nº 2.158-35, de 2001, art. 14, incisos VIII e IX e § 1º;

Decreto-Lei nº 1.248, de 1972, art. 1º, parágrafo único;

Lei nº 9.532, de 1997, art. 39, § 2º

Lei nº 10.637, de 2002, art. 5º, inciso III;

Lei nº 10.833, de 2003, art. 6º, inciso III; e

IN RFB nº 2.121, art. 20, § 3º.

009 Qual o tratamento a ser dado no caso de a empresa comercial exportadora não efetuar a exportação das mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação a que se referem os incisos VIII e IX do art. 14 da MP nº 2.158-35, de 2001, o inciso III do art. 5º da Lei nº 10.637, de 2002, e o inciso III do art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003?

A não incidência condicionada, concedida à empresa que vender para uma empresa comercial exportadora resta desconfigurada nos seguintes casos (o que ocorrer primeiro): a) a comercial exportadora não destina ao exterior no prazo de 180 dias as mercadorias adquiridas; e b) a comercial exportadora revende no mercado interno as

mercadorias adquiridas. Nessas condições, passa a comercial exportadora que adquiriu as mercadorias desoneradas a ser responsável pelas contribuições que deixaram de ser pagas em virtude da não incidência.

Assim, a empresa comercial exportadora que utilizar ou revender no mercado interno, produtos adquiridos com o fim específico de exportação, ou que no prazo de 180 (cento e oitenta) dias, contados da data da emissão da nota fiscal de venda pela empresa vendedora, não efetuar a exportação dos referidos produtos para o exterior, fica obrigada ao pagamento:

a) da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a receita não recolhida pela empresa vendedora em decorrência do disposto no § 1º do art. 14 da MP nº 2.158-35, de 2001 (cumulatividade), ou no inciso III do art. 5º da Lei nº 10.637, de 2002 (não cumulatividade);

b) da Cofins incidente sobre a receita não recolhida pela empresa vendedora em decorrência do disposto nos incisos VIII e IX do **caput** do art. 14 da MP nº 2.158-35, de 2001 (cumulatividade), ou no inciso III do art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003 (não cumulatividade);

c) das contribuições incidentes sobre a receita, na hipótese de revenda no mercado interno; e

d) do valor correspondente ao ressarcimento do crédito presumido de IPI atribuído à empresa produtora vendedora, se for o caso.

Notas:

1) As contribuições a que se referem as letras “a” e “b” passam a ser de responsabilidade da empresa comercial exportadora desde o momento em que vender no mercado interno os produtos adquiridos com o fim específico de exportação, ou após o transcurso de 180 dias, contados da data da emissão da nota fiscal de venda pela empresa vendedora, sem comprovação do embarque para exportação, o que ocorrer primeiro.

2) Para as contribuições devidas de acordo com as letras “a” e “b”, a base de cálculo é o valor das mercadorias não exportadas, praticado na operação em que a empresa comercial exportadora os adquiriu.

3) Os pagamentos envolvidos na situação descrita nesta pergunta devem ser efetuados com os acréscimos de juros de mora e multa, de mora ou de ofício, calculados na forma da legislação que rege a cobrança das contribuições não pagas.

4) Para as contribuições devidas de acordo com as letras “a” e “b”, a multa e os juros de que trata a nota anterior devem ser calculados a partir da data em que a empresa vendedora deveria efetuar o pagamento das contribuições, caso a venda para a empresa comercial exportadora não houvesse sido realizada com o fim específico de exportação.

5) No pagamento das contribuições devidas de acordo com as letras “a” e “b”, a empresa comercial exportadora deverá utilizar as alíquotas que a empresa vendedora utilizaria, caso a venda para a empresa comercial exportadora não houvesse sido realizada com o fim específico de exportação.

6) Na apuração das contribuições incidentes sobre a receita, devidas na hipótese da letra “c”, a empresa comercial exportadora deverá observar a legislação vigente, inclusive, se for o caso, para o cálculo dos créditos a que tenha direito.

Veja ainda: Tratamento de crédito da não cumulatividade envolvendo a situação de desconfiguração do fim específico de exportação:

Pergunta 047

Isenções ou não incidências da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita:

Pergunta 006

Normativo: Lei nº 9.363, de 1996, art. 2º, §§4º ao 7º;

Lei nº 10.637, de 2002, art. 7º;

Lei nº 10.833, de 2003, art. 9º; e

IN RFB nº 2.121, de 2022, art. 118.

010 Quais são as hipóteses de alíquota zero da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita ou o faturamento auferida nas vendas no mercado interno?

Salvo disposições em leis espaçadas, as alíquotas reduzidas a zero da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estão previstas no art. 28 da Lei nº 10.865, de 2004, e no art. 1º da Lei nº 10.925, de 2004.

Assim, observados os limites legais, entre outros produtos e serviços, estão reduzidas a zero as alíquotas incidentes na venda de livros e papéis, combustíveis para geração de energia elétrica, veículos e embarcações do Programa Caminho da Escola, comissões na intermediação na venda de veículos novos pelas concessionárias, aeronaves e suas partes e serviços relacionados, material de emprego militar, equipamentos destinados aos portadores de necessidades especiais, produtos utilizados na área de saúde, adubos ou fertilizantes, defensivos agropecuários, sementes e mudas, corretivo de solo de origem mineral, inoculantes agrícolas, feijão, arroz, vacinas para medicina veterinária, farinha, grumo, sêmolas e grãos de milho, pintos de um dia, leites, queijos, soro de leite, trigo e farinha de trigo, pré-misturas para fabricação de pão comum, produtos hortícolas, frutas, ovos, sêmens e embriões, massas, carnes bovina, suína, caprina e de aves, peixes e carnes de peixes, café, açúcar, óleos vegetais, manteiga e margarina.

Normativo: Lei nº 10.865, de 2004, art. 28;
Lei nº 10.925, de 2004, art. 1º; e
IN RFB nº 2.121, de 2022, arts. 65 a 105.

011 As receitas financeiras são tributadas pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins?

Para empresas sujeitas à sistemática não cumulativa, as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre as receitas financeiras são de 0,65% e de 4,00%, respectivamente.

Mas essas reduções não se aplicam aos juros sobre o capital e sobre ajuste a valor presente, nos termos do inciso VIII do **caput** do art. 183 da Lei nº 6.404, de 1976, sobre os quais, no regime de apuração não cumulativa, ficam mantidas as alíquotas em 1,65% e 7,6%.

Estão sujeitas à alíquota zero da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, as receitas financeiras decorrentes de variações monetárias, em função da taxa de câmbio, de:

1) operações de exportação de bens e serviços para o exterior; e

2) obrigações contraídas pela pessoa jurídica, inclusive empréstimos e financiamentos.

Estão sujeitas à alíquota zero da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, as receitas financeiras decorrentes de operações de cobertura (hedge) realizadas em bolsa de valores, de mercadorias e de futuros ou no mercado de balcão organizado destinadas exclusivamente à proteção contra riscos inerentes às oscilações de preço ou de taxas quando, cumulativamente, o objeto do contrato negociado: 1) estiver relacionado com as atividades operacionais da pessoa jurídica; e 2) destinar-se à proteção de direitos ou obrigações da pessoa jurídica.

Para as empresas submetidas à sistemática cumulativa, não incidem da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre as receitas financeiras, exceto quando estas forem oriundas do exercício da atividade empresarial.

A Contribuição sobre o PIS/Pasep e a Cofins incidem sobre a receita financeira decorrente do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 1976, tanto do regime de apuração cumulativa quanto não cumulativa.

Veja ainda:	Base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita no regime de apuração não cumulativa: Pergunta 012 Base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre o faturamento no regime de apuração cumulativa: Pergunta 029

Normativo:	Lei nº 10.637, de 2002, art. 1º, § 1º; Lei nº 10.833, de 2003, art. 1º, § 1º; Lei nº 10.865, de 2004, art. 27, §§ 2º e 3º; Lei nº 9.718, de 1998, art. 3º; Decreto nº 5.442, de 2005 Decreto nº 8.426, de 2015; Decreto nº 11.374, de 2023, art. 3º, inciso I IN RFB nº 2.121, de 2022, arts. 788 e 789.

012 Qual é a base de cálculo da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep incidentes sobre a receita ou o faturamento?

Para as pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa, a base de cálculo é a totalidade das receitas auferidas no mês, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, que compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica, com os seus respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 1976.

Para as pessoas jurídicas sujeitas à cumulatividade, a base de cálculo é o faturamento mensal, que compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977.

Veja ainda:

Base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre o faturamento no regime de apuração cumulativa:

Pergunta 029

Base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação:

Pergunta 006 do Capítulo XXIII

Base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a folha de salários:

Pergunta 002 do Capítulo XXIV

Base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais:

Pergunta 002 do Capítulo XXV

Exclusões da base de cálculo:

Perguntas 018 a 023

Normativo:

Lei nº 9.718, de 1998, arts. 2º e 3º;

Lei nº 10.637, de 2002, art. 1º;

Lei nº 10.833, de 2003, art. 1º; e

IN RFB nº 2.121, de 2022, art. 25.

013 Como são calculadas a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins incidentes sobre a receita nas operações envolvendo mercadorias importadas por conta e ordem de terceiros?

Na hipótese de mercadorias importadas por meio de pessoa jurídica importadora, por conta e ordem de terceiros, a base de cálculo das referidas contribuições corresponde:

a) no caso da pessoa jurídica importadora contratada: ao valor dos serviços prestados ao adquirente; e

b) no caso do adquirente (encomendante da importação): ao valor da receita auferida com a comercialização da mercadoria importada.

Notas:

1) Relativamente à receita decorrente da venda da mercadoria importada por sua conta e ordem, o adquirente se sujeita às normas de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins aplicáveis à receita de importador, inclusive nas hipóteses de alíquotas diferenciadas;

2) Entende-se por importador por conta e ordem de terceiros a pessoa jurídica que promover, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria adquirida por outra, em razão de contrato previamente firmado, que poderá compreender, ainda, a prestação de outros serviços relacionados com a transação comercial, como a realização de cotação de preços e a intermediação comercial;

3) Entende-se por adquirente a pessoa jurídica encomendante da mercadoria importada; e

4) A operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiros presume-se por conta e ordem deste.

Normativo: MP nº 2.158-35, de 2001, arts. 80 e 81;

Lei nº 10.637, de 2002, art. 27;

IN RFB nº 1.861, de 2018; e

IN RFB nº 2.121, de 2022, arts. 39 e 40.

014 Qual o tratamento aplicável às receitas das pessoas jurídicas concessionárias ou permissionárias do serviço público de transporte urbano de passageiros, subordinadas ao Sistema de Compensação Tarifária aprovado pelo Poder Público, quanto à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins?

Os valores repassados a outras empresas do mesmo ramo, por meio de fundos de compensação tarifária, não integram a receita bruta, para fins das mencionadas contribuições. Os valores auferidos a título de repasse do fundo de compensação tarifária integram a receita da pessoa jurídica beneficiária, devendo ser considerados na determinação da base de cálculo das contribuições.

Normativo: Lei nº 9.718, de 1998, arts. 2º e 3º;

Decreto nº 4.524, de 2002, arts. 11 e 33;

IN RFB nº 2.121, de 2022, art. 38, inciso XII, e art. 51; e

AD SRF nº 007, de 2000.

015 Como devem ser computadas as variações monetárias ativas na base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita?

As variações monetárias ativas dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal ou contratual, são consideradas, para efeitos destas contribuições, como receitas financeiras.

Veja ainda: Tributação das Variações Monetárias Cambiais:

Pergunta 016

Normativo: Lei nº 9.718, de 1998, art. 9º; e

IN RFB nº 2.121, de 2022, art. 49.

016 Quando devem ser computadas as variações monetárias, em função da taxa de câmbio, para efeito da determinação da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita?

As variações monetárias ativas dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio, devem ser consideradas, para efeito de determinação da base de cálculo dessas contribuições, quando da liquidação da correspondente operação.

Opcionalmente, e para todo o ano calendário, as variações monetárias poderão ser consideradas na determinação da base de cálculo das contribuições segundo o regime de competência. O direito de efetuar a opção pelo regime de competência somente poderá ser exercido no mês de janeiro. Adotada a opção pelo regime de competência, o direito de sua alteração para o regime de caixa, no decorrer do ano-calendário, é restrito aos casos em que ocorra elevada oscilação da taxa de câmbio.

O critério de reconhecimento das variações monetárias adotado deve ser aplicado, de forma simultânea, à Contribuição para o PIS/Pasep, à Cofins, ao IRPJ e à CSLL.

Nota:

Na hipótese de alteração do critério de reconhecimento das variações monetárias pelo regime de caixa para o critério de reconhecimento das variações monetárias pelo regime de competência, deverão ser computadas na base de cálculo do IRPJ, da CSLL, da Contribuição para o PIS/PASEP e da Cofins, em 31 de dezembro do período de encerramento do ano precedente ao da opção, as variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações incorridas até essa data, inclusive as de períodos anteriores ainda não tributadas.

Na hipótese de alteração do critério de reconhecimento das variações monetárias pelo regime de competência para o critério de reconhecimento das variações monetárias pelo regime de caixa, no período de apuração em que ocorrer a liquidação da operação, deverão ser computadas na base de cálculo do IRPJ, da CSLL, da Contribuição para o PIS/PASEP e da Cofins as variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações relativas ao período de 1º de janeiro do ano-calendário da opção até a data da liquidação.

Na hipótese de alteração do critério de reconhecimento das variações monetárias pelo regime de competência para o critério de reconhecimento das variações monetárias pelo regime de caixa no decorrer do ano-calendário, em decorrência de elevada oscilação na taxa de câmbio, no momento da liquidação da operação, deverão ser computadas na base de cálculo do IRPJ, da CSLL, da Contribuição para o PIS/PASEP e da Cofins as variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações relativas ao período de 1º de janeiro do ano-calendário da alteração da opção até a data da liquidação.

Veja ainda: Tratamento das variações monetárias ativas:

Pergunta 015

Normativo: MP nº 2.158-35, de 2001, art. 30;

IN RFB nº 1.079, de 2010; e

IN RFB nº 2.121, de 2022, art. 49.

017 Como ocorre a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre a receita auferida na venda de bens imóveis, para as pessoas jurídicas que explorem atividades imobiliárias?

Na determinação da base de cálculo dessas contribuições, deverá ser adotado o regime de reconhecimento de receitas previsto na legislação do Imposto sobre a Renda, inclusive em relação ao valor dos juros e das variações monetárias, em função da taxa de câmbio ou de índice ou coeficiente aplicáveis por disposição legal ou contratual, que venham a integrar os valores efetivamente recebidos pela venda de unidades imobiliárias.

A atualização monetária, nas vendas contratadas com cláusula de atualização monetária do saldo credor do preço, integra a base de cálculo das contribuições à medida do efetivo recebimento.

Nota:

Entende-se como atividades imobiliárias aquelas relativas a desmembramento ou loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda e aquisição de imóveis para venda.

Veja ainda: Tratamento a ser dado em caso de devolução de venda de unidade imobiliária:

Pergunta 049

Normativo: Lei nº 11.051, de 2004, art. 7º; e

IN RFB nº 2.121, de 2022, arts. 58, 770 e 775.

018 Quais exclusões são admitidas para efeito de apuração da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins?

Não integram a base de cálculo das contribuições os valores referentes:

a) ao IPI;

b) ao ICMS, somente quando destacado em nota fiscal e cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;

c) a receitas imunes, isentas e não alcançadas pela incidência das contribuições, ou sujeitas à alíquota 0 (zero);

d) a contrapartida do benefício fiscal de que trata o art. 11 da Lei nº 13.755, de 10 de dezembro de 2018, reconhecido no resultado operacional; e

f) o pagamento por serviços ambientais, assim considerada a transação de natureza voluntária, mediante a qual um pagador de serviços ambientais transfere a um provedor desses serviços recursos financeiros ou outra forma de remuneração, nas condições acertadas, respeitadas as disposições legais e regulamentares pertinentes.

.

Sem prejuízo das exclusões específicas, que dependem do ramo de atividade da empresa, para efeito da apuração da base de cálculo das contribuições podem ser excluídos da receita, **quando a tenham integrado,** os seguintes valores:

a) vendas canceladas;

b) devoluções de vendas, na hipótese do regime de apuração cumulativa;

c) descontos incondicionais concedidos;

d) reversões de provisões, que não representem ingresso de novas receitas;

e) recuperações de créditos baixados como perdas, que não representem ingresso de novas receitas;

f) resultados positivos da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido;

g) lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita;

h) venda de bens classificados no ativo não circulante;

i) receitas auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

j) receita decorrente da transferência onerosa a outros contribuintes do ICMS de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1º do art. 25 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996;

k) receita reconhecida pela construção, recuperação, ampliação ou melhoramento da infraestrutura, cuja contrapartida seja ativo intangível representativo de direito de exploração, no caso de contratos de concessão de serviços públicos;

l) receita financeira decorrente do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do **caput** do art. 183 da Lei nº 6.404, de 1976, referente a receitas excluídas da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins;

m) ICMS destacado no documento fiscal

n) receita obtida pelo devedor derivada de reconhecimento nas demonstrações financeiras das sociedades dos efeitos da renegociação de dívidas no âmbito de processo de recuperação judicial, estejam as dívidas a ela sujeitas ou não;

o) receitas reconhecidas pela construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento da infraestrutura, cuja contrapartida seja ativo intangível representativo de direito de exploração, no caso de contratos de concessão de serviços públicos;

p) receita relativa a ganhos decorrentes de avaliação do ativo e passivo com base no valor justo;

q) receita relativa ao valor do imposto que deixar de ser pago em razão das isenções e reduções de que tratam as alíneas “a”, “b”, “c” e “e” do § 1º do art. 19 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977; e

r) prêmio na emissão de debêntures.

Notas:

1) No regime de apuração cumulativa, as devoluções de vendas têm o mesmo

tratamento das vendas canceladas, constituindo, assim, exclusões da base de cálculo.

2) No regime de apuração cumulativa, na hipótese de o valor das vendas canceladas superar o valor da receita bruta do mês, o saldo poderá ser deduzido da base de cálculo das contribuições nos meses subsequentes.

3) As devoluções de mercadorias, cujas receitas de venda tenham integrado o faturamento, geram crédito no regime de apuração não cumulativa, não constituindo exclusão da base de cálculo.

Veja ainda: Devolução de mercadorias no regime de apuração não cumulativa:

Pergunta 039

Exclusões da base de cálculo para os contribuintes substituídos:

Perguntas 070 e 074

ICMS cobrado pelo substituto desse imposto:

Pergunta 075

Exclusões da base de cálculo permitidas às sociedades cooperativas:

Pergunta 091

Normativo: Lei nº 9.715, de 1998, art. 2º, § 4º;

Lei nº 9.718, de 1998, art. 3º, § 2º;

Lei nº 10.637, de 2002, art. 1º, §3º;

Lei nº 10.833, de 2003, art. 1º, §3º;

Lei nº 11.101, de 2005, art. 50-A;

Lei nº 13.755, de 2018, art. 11, § 8º;

Lei nº 14.119, de 2021, art. 17, **caput**;

IN RFB nº 2.121, de 2022, art. 25, § 3º, e arts. 26 e 27;

Acórdão em Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário nº 574.706.

019 As bonificações concedidas em mercadorias compõem a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins?

Os valores referentes às bonificações concedidas em mercadorias serão excluídos da receita bruta para fins de determinação da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins somente quando se caracterizarem como descontos incondicionais concedidos.

Descontos incondicionais, de acordo com a IN SRF nº 51, de 1978, são as parcelas redutoras do preço de venda, quando constarem da nota fiscal de venda dos bens e não dependerem de evento posterior à emissão desse documento.

Portanto, neste caso, as bonificações em mercadoria, para serem consideradas como descontos incondicionais e, consequentemente, excluídas da base de cálculo das contribuições, devem ser transformadas em parcelas redutoras do preço de venda, constarem da nota fiscal de venda dos bens e não dependerem de evento posterior à emissão desse documento.

020 Quais são as exclusões específicas da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins das entidades de previdência complementar?

Da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, apuradas pelas entidades abertas e fechadas de previdência complementar, são admitidas as seguintes exclusões:

a) da parcela das contribuições destinada à constituição de provisões ou reservas técnicas;

b) dos rendimentos auferidos nas aplicações financeiras de recursos destinados ao pagamento de benefícios de aposentadoria, pensão, pecúlio e de resgates.

Notas:

1) A exclusão prevista na alínea "b" desta pergunta:

   a) restringe-se aos rendimentos de aplicações financeiras proporcionados pelos ativos

garantidores das provisões técnicas, limitados esses ativos ao montante das referidas provisões; e

b) aplica-se também aos rendimentos dos ativos financeiros garantidores das provisões técnicas de empresas de seguros privados destinadas exclusivamente a planos de benefícios de caráter previdenciário e a seguros de vida com cláusula de cobertura por sobrevivência.

2) Para efeito da nota anterior, consideram-se rendimentos de aplicações financeiras os auferidos em operações realizadas nos mercados de renda fixa e de renda variável, inclusive mútuos de recursos financeiros, e em outras operações tributadas pelo imposto de renda como operações de renda fixa.

Veja ainda: Exclusões específicas da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apuradas por entidades fechadas de previdência complementar:

Pergunta 021

Normativo: Lei nº 9.701, de 1998, art. 1º, V;

Lei nº 9.718, de 1998, art. 3º, § 5º e § 6º, III; e

IN RFB nº 2.121, de 2022, art. 737.

021 Existem exclusões da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins permitidas apenas a entidades fechadas de previdência complementar?

Sim, as entidades de previdência complementar fechadas, além das exclusões listadas na Pergunta 020, também podem excluir da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins os valores referentes a:

a) rendimentos relativos a receitas de aluguel destinados ao pagamento de benefícios de aposentadoria, pensão, pecúlio e resgates;

b) receita decorrente da venda de bens imóveis destinada ao pagamento de benefícios de aposentadoria, pensão, pecúlio e resgates; e

c) resultado positivo auferido na reavaliação da carteira de investimentos imobiliários referida nas letras “a” e “b” acima.

Veja ainda: Exclusões específicas da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apuradas por entidades de previdência complementar:

Pergunta 021

Normativo: Lei nº 10.637, de 2002, art. 32; e

IN RFB nº 2.121, de 2022, art. 738.

022 As empresas de propaganda e publicidade podem excluir da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins as importâncias pagas ou transferidas a outras empresas pela veiculação de mídia (rádios, televisões, jornais etc)?

Sim. As empresas de propaganda e publicidade podem excluir da base de cálculo das mencionadas contribuições os valores pagos diretamente ou repassados a empresas de rádio, televisão, jornais e revistas, referentes aos serviços de propaganda e publicidade. É atribuída à pessoa jurídica pagadora e à beneficiária responsabilidade solidária pela comprovação da efetiva realização dos serviços.

Nota:

Na hipótese de exclusão da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, apurada pelas empresas de propaganda e publicidade, referente a valores repassados a empresas de rádio, televisão, jornais e revistas, é vedado o aproveitamento do crédito em relação às parcelas excluídas.

Normativo: Lei nº 10.925, de 2004, art. 13, c/c Lei nº 7.450, de 1985, art. 53, parágrafo único; e

IN SRF nº 2.121, de 2022, art. 30.

023 Existe alguma exclusão específica da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apuradas pelo fabricante ou importador dos veículos classificados nas posições 87.03 (automóveis de transporte de pessoas) e 87.04 (automóveis para transporte de mercadorias) da TIPI?

Sim. Nas vendas de veículos classificados nas posições 87.03 (automóveis para transporte de pessoas) e 87.04 (automóveis para transporte de mercadorias) da TIPI, diretamente ao consumidor final, por conta e ordem dos concessionários de que trata a Lei nº 6.729, de 28 de novembro de 1979, o fabricante ou o importador poderá excluir da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins os valores:

a) repassados aos concessionários pela intermediação ou entrega dos veículos; e

b) o ICMS incidente sobre os valores da alínea "a" anterior, nos termos estabelecidos nos respectivos contratos de concessão.

Notas:

1) Na hipótese de o fabricante ou importador dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI efetuar a exclusão da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins de que trata esta pergunta, é vedado o aproveitamento do crédito em relação às parcelas excluídas.
2) O fabricante ou o importador de veículos ou produtos listados nos incisos do §2º do art. 1º da Lei 10.485, de 2002, não poderá efetuar a exclusão de que trata esta pergunta.
3) Os valores excluídos, de que trata esta pergunta, não poderão exceder a 9% (nove por cento) do valor total da operação.
4) Os valores excluídos, de que trata esta pergunta, serão tributados, para fins de incidência das contribuições para o PIS/Pasep e da Cofins, à alíquota de 0% (zero por cento) pelos referidos concessionários.

Veja ainda: Tributação monofásica sobre máquinas e veículos:

Pergunta 081

Normativo: Lei nº 10.485, de 2002, art. 2º; e

IN RFB nº 2.121, de 2022, art. 421.

024 Como as pessoas jurídicas que se dedicam a compra e venda de veículos automotores usados devem apurar a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins?

A pessoa jurídica que tenha como objeto social, declarado em seus atos constitutivos, a compra e venda de veículos automotores, nas operações de venda de veículos usados adquiridos para revenda, inclusive quando recebidos como parte do pagamento do preço de venda de veículos novos ou usados, deve apurar o valor da base de cálculo computando a diferença entre o valor pelo qual o veículo usado houver sido alienado, constante da nota fiscal de venda, e o seu custo de aquisição, constante da nota fiscal de entrada.

Nota:

A base tributável da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins referente a operações de venda de veículos automotores usados sujeita-se ao Regime de Apuração Cumulativa.

Veja ainda: Receitas excluídas do regime de apuração não cumulativa:

Pergunta 036

Normativo: Lei nº 9.716, de 1998, art. 5º;

Lei nº 10.637, de 2002, art. 8º, VII, alínea "c";

Lei nº 10.833, de 2003, art. 10, VII, alínea "c"; e

IN RFB nº 2.121, de 2022, art. 41.

025 Qual é a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins das empresas de fomento mercantil (*factoring*)?

A base de cálculo apurada pelas empresas de fomento mercantil (factoring) é a totalidade das receitas, incluindo-se, entre outras, as auferidas com:

a) a prestação de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos;

b) a prestação de serviços de administração de contas a pagar e a receber; e

c) a aquisição de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços.

Nota:

1) As receitas decorrentes da aquisição de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços, a serem computadas na base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, correspondem à diferença entre o valor de face do título ou direito creditório adquirido e o valor de aquisição.
2) As empresas de fomento mercantil (factoring) estão obrigadas ao lucro real e, portanto, estão sujeitas à não cumulatividade, devendo apurar a Contribuição para o PIS/Pasep com a aplicação da alíquota de 1,65% e a Cofins com a aplicação da alíquota de 7,6%.

Normativo: Lei nº 9.718, de 1998, art. 14, VI;

IN RFB nº 2.121, de 2022, art. 48.

026 Como classificar as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, incidentes sobre a receita ou o faturamento?

Muito embora a legislação tributária das contribuições sobre a receita não tenha adotado rigor na utilização de nomenclatura, é importante e útil sistematizar as diversas alíquotas da seguinte forma:

1 **Alíquotas Gerais**

1.1 no regime de apuração cumulativa, com incidência sobre o faturamento

1.1.1 pessoas jurídicas em geral

1.1.2 entidades financeiras e outras

1.2 no regime de apuração não cumulativa, com incidência sobre a receita

2 **Alíquotas Diferenciadas**

2.1 dos produtos sujeitos à tributação concentrada

2.1.1 alíquotas concentradas

2.1.1.1 ad valorem

2.1.1.2 específicas (por unidade de produto)

2.1.2 alíquotas reduzidas a zero

2.2 aplicáveis em algumas transações envolvendo a Zona Franca de Manaus e nas Áreas de Livre Comércio

2.3 aplicáveis ao papel imune (apenas no regime de apuração não cumulativa)

2.4 alíquotas zero

Veja ainda: Alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no regime de apuração cumulativa:

Pergunta 031

Alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no regime de apuração não cumulativa:

Pergunta 038

Alíquotas dos produtos sujeitos à tributação concentrada (concentradas e reduzidas a zero):

Perguntas 084 e 085

Gás Natural Veicular:

Pergunta 086

Alíquotas aplicáveis a algumas transações envolvendo a Zona Franca de Manaus:

Perguntas 100 a 103

Alíquotas Zero:

Perguntas 010

Alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação:

Pergunta 009 do Capítulo XXIII

Veja ainda: Alíquota da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a folha de salários:

Pergunta 003 do Capítulo XXIV

Alíquota da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais:

Pergunta 003 do Capítulo XXV

027 Quais são as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a serem aplicadas sobre a receita auferida pela pessoa jurídica executora de industrialização por encomenda dos produtos sujeitos à tributação concentrada?

A Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins incidem sobre a receita auferida pela pessoa jurídica executora da encomenda às alíquotas de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) e de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento), na industrialização dos seguintes produtos sujeitos à tributação concentrada:

a) gasolina e suas correntes, exceto gasolina de aviação, e nafta petroquímica destinada à produção ou formulação de óleo diesel ou gasolina;

b) óleo diesel e suas correntes, e nafta petroquímica destinada à produção ou formulação exclusivamente de óleo diesel;

c) gás liquefeito de petróleo - GLP derivado de petróleo e de gás natural;

d) querosene de aviação;

e) máquinas e veículos classificados nos códigos 73.09, 7310.29, 7612.90.12, 8424.81, 84.29, 8430.69.90, 84.32, 84.33, 84.34, 84.35, 84.36, 84.37, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05, 87.06 e 8716.20.00 da TIPI;

f) autopeças relacionadas nos anexos I e II da Lei nº 10.485, de 2002;

g) produtos classificados nas posições 40.11 (pneus novos de borracha) e 40.13 (câmaras de ar de borracha) da TIPI;

h) bebidas frias relacionadas no art. 14 da Lei nº 13.097, de 2015.

As alíquotas dessas contribuições estão reduzidas a 0 (zero) em relação a receita auferida pela pessoa jurídica executora da encomenda, na industrialização dos produtos farmacêuticos e produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal relacionados no art. 1º da Lei nº 10.147, de 2000.

Notas:

1) O disposto nesta pergunta é aplicável independentemente do regime de apuração a que esteja sujeita a pessoa jurídica executora da encomenda, se regime de apuração cumulativa, ou regime de apuração não cumulativa.
2) A pessoa jurídica encomendante sujeita-se às alíquotas concentradas.

3) Aplicam-se os conceitos de industrialização por encomenda do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI.

Veja ainda: Alíquotas na industrialização por encomenda:

Pergunta 087

Normativo: Lei nº 11.051, de 2004, art. 10, §§ 2º e 3º;

Lei nº 10.833, de 2003, art. 25;

Lei nº 13.097, de 2015, art. 25, § 3º;

Decreto nº 8.442, de 2015, art. 18; e

IN RFB nº 2.121, de 2022, art. 60.

028 Quais são os contribuintes da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita ou o faturamento no regime de apuração cumulativa?

São as pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do imposto de renda tributadas pelo referido imposto **com base no lucro presumido ou arbitrado**, inclusive as empresas públicas, as sociedades de economia mista e suas subsidiárias.

Independentemente da forma de apuração do lucro pelo Imposto de Renda, também são contribuintes da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no regime de apuração cumulativa:

a) bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, agências de fomento, caixas econômicas;

b) sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, e sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários;

c) empresas de arrendamento mercantil;

d) cooperativas de crédito;

e) empresas de seguros privados e de capitalização, agentes autônomos de seguros privados e de crédito;

f) entidades de previdência complementar privada, abertas e fechadas (sendo irrelevante a forma de constituição);

g) associações de poupança e empréstimo;

h) pessoas jurídicas que tenham por objeto a securitização de créditos: imobiliários, nos termos da Lei nº 9.514, de 1997; financeiros, observada regulamentação editada pelo Conselho Monetário Nacional; ou agrícolas, conforme ato do Conselho Monetário Nacional;

i) operadoras de planos de assistência à saúde;

j) empresas particulares que exploram serviços de vigilância e de transporte de valores, referidas na Lei nº 7.102, de 1983;

k) sociedades cooperativas, exceto as de produção agropecuária e as de consumo.

Ainda que a pessoa jurídica esteja no regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, sobre as receitas listadas nos incisos VII a XXX do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003, devem ser aplicadas as regras do regime de apuração cumulativa.

São contribuintes da Cofins, em relação às receitas não decorrentes de suas atividades próprias, no regime de apuração cumulativa, as seguintes pessoas jurídicas:

a) templos de qualquer culto;

b) partidos políticos;

c) entidades sindicais dos trabalhadores;

d) instituições de educação e de assistência social a que se refere o art. 12 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997

e) fundações públicas instituídas e mantidas pelo poder público.

Veja ainda: Contribuintes da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, incidentes sobre a receita ou o faturamento:

Pergunta 001

Contribuintes da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, incidentes sobre a receita ou o faturamento, no Regime de Apuração Não cumulativa:

Pergunta 034

Operações submetidas ao regime de apuração cumulativa, mesmo pelos contribuintes sujeitos ao regime de apuração não cumulativa:

Pergunta 037

Cooperativas:

Pergunta 088

Normativo: Lei nº 9.718, de 1998, art. 3º, §§ 6º, 8º e 9º c/c Lei nº 8.212, de 1991, art. 22, § 1º;

MP nº 2.158-35, de 2001, art. 14, inciso X e art.15, *caput*;

Lei nº 10.637, de 2002, art. 8º;

Lei nº 10.833, de 2003, art. 10 e art.15, inciso V;

Lei nº 12.715, de 2012, art. 70; e

IN RFB nº 2.121, de 2022, arts. 122 a 126.

029 Qual é a base de cálculo da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep incidentes sobre a receita no regime de apuração cumulativa?

A base de cálculo é o faturamento, ou receita bruta, entendido como o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço da prestação de serviços em geral, o resultado auferido nas operações de conta alheia, e as demais receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica.

Notas:

1) Na receita bruta não se incluem os tributos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante pelo vendedor dos bens ou pelo prestador dos serviços na condição de mero depositário.

2) Na receita bruta incluem-se os valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, das operações citadas na resposta.

Veja ainda: Exclusões da base de cálculo permitidas pela legislação:

Pergunta 018

Base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins:

Pergunta 012

Normativo: Lei nº 9.718, de 1998, arts. 2º e 3º;

Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12; e

IN RFB nº 2.121, de 2022, art. 25, § 2º.

030 Em que casos a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins são apuradas pelo regime de caixa?

As pessoas jurídicas optantes pelo regime de tributação do Imposto sobre a Renda com base no lucro presumido, e consequentemente submetidas ao regime de apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, poderão adotar o regime de caixa para fins da incidência das referidas contribuições, desde que adotem o mesmo critério em relação ao Imposto sobre a Renda e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL.

Notas:

No caso de contrato de concessão de serviços públicos, a receita decorrente da construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento da infraestrutura, cuja contrapartida seja ativo financeiro representativo de direito contratual incondicional de receber caixa ou outro ativo financeiro, integrará a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins à medida do efetivo recebimento.

Normativo: MP nº 2.158-35, de 2001, art. 20;

Lei nº 12.973, de 2014, art. 56; e

IN RFB nº 2.121, de 2022, arts. 53 e 55.

031 Quais são as alíquotas vigentes da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no regime de apuração cumulativa?

Ressalvadas as disposições específicas, a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins, devidas no regime de apuração cumulativa, serão calculadas mediante aplicação das alíquotas de 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento) e 3% (três por cento), respectivamente.

Nota:

A legislação das contribuições estabelece também alíquotas concentradas (ad valorem ou específicas - por unidade de produto) a serem aplicadas sobre a receita da venda de determinados produtos, não se aplicando as alíquotas mencionadas nesta pergunta.

Veja ainda: Alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita ou o faturamento:

Pergunta 026

Alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no regime de apuração não cumulativa:

Pergunta 038

Alíquotas dos produtos sujeitos à tributação monofásica (concentradas e reduzidas a zero):

Perguntas 084 e 085

Gás Natural Veicular:

Pergunta 086

Alíquotas aplicáveis a algumas transações envolvendo a Zona Franca de Manaus:

Perguntas 100 a 103

Alíquotas Zero:

Pergunta 010

Normativo: Lei nº 9.715, de 1998, art. 8º, inciso I;

Lei nº 9.718, de 1998, art. 8º; e

IN RFB Nº 2.121, de 2022, art. 128.

032 Quais são as alíquotas ad valorem da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita decorrente da venda de álcool?

A Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins incidem sobre a receita auferida na venda de álcool, inclusive para fins carburantes, independentemente de o regime de apuração ser cumulativa ou não cumulativa, às seguintes alíquotas, devidas pelos:

Produtores e Importadores:

a) 1,5% (um inteiro e cinco décimos por cento) para a Contribuição para o PIS/Pasep; e

b) 6,9% (seis inteiros e nove décimos por cento) para a Cofins.

Produtores e Importadores – na hipótese de venda direta para comerciantes varejistas ou para o transportador-revendedor-retalhista:

a) 5,25% (cinco inteiros e vinte e cinco centésimos por cento) para a Contribuição para o PIS/Pasep; e

b) 24,15% (vinte e quatro inteiros e quinze décimos por cento) para a Cofins.

Distribuidores:

a) 3,75% (três inteiros e setenta e cinco centésimos por cento) para a Contribuição para o PIS/Pasep; e

b) 17,25% (dezessete inteiros e vinte e cinco centésimos por cento) para a Cofins.

Estão reduzidas a 0 (zero) as alíquotas dessas contribuições incidentes sobre a receita bruta de venda de álcool, inclusive para fins carburantes, quando auferidas:

a) por comerciante varejista;

b) nas operações realizadas em bolsa de mercadorias e futuros, exceto nas operações em que ocorra a liquidação física do contrato.

Nota:

As alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes na hipótese de venda direta por produtor ou importador para comerciantes varejistas ou para o transportador-revendedor-retalhista aplicam-se inclusive nas hipóteses de:

o importador exercer também a função de distribuidor;

as vendas serem efetuadas pelo revendedor varejista de combustíveis ou pelo transportador-revendedor-retalhista, quando estes efetuarem a importação;

- as vendas serem efetuadas por pessoa jurídica comercializadora de álcool controlada por produtores de álcool ou interligada a produtores de álcool, diretamente ou por intermédio de cooperativas de produtores; e
- as vendas serem efetuadas pelas demais pessoas jurídicas não enquadradas como produtor, importador, distribuidor ou varejistas.

A Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins incidentes sobre o álcool anidro adicionado à gasolina, na hipótese de venda de gasolina por distribuidor, serão calculadas mediante aplicação das alíquotas das contribuições devidas por produtores ou importadores sobre a receita da venda da gasolina multiplicada pelo percentual de álcool anidro adicionado.

Normativo: Lei nº 9.718, de 1998, art. 5º; e

IN RFB nº 2.121, de 2022, arts. 399-A a 404.

033 Os produtores, importadores e distribuidores de álcool podem optar por regime especial e apuração e pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, com incidência de alíquotas específicas?

Sim, e as alíquotas atualmente vigentes, considerados os coeficientes de redução fixados pelo Poder Executivo, são:

Produtores e Importadores:

a) R$ 23,38 por metro cúbico para a Contribuição para o PIS/Pasep;

b) R$ 107,52 por metro cúbico para a Cofins.

Produtores e Importadores – na hipótese de venda direta para comerciantes varejistas ou para o transportador-revendedor-retalhista:

a) R$ 43,19 (quarenta e três reais e dezenove centavos) por metro cúbico para a Contribuição para o PIS/Pasep; e

b) R$ 198,62 (cento e noventa e oito reais e sessenta e dois centavos) por metro cúbico para a Cofins.

Distribuidores:

a) R$ 19,81 por metro cúbico para a Contribuição para o PIS/Pasep;

b) R$ 91,10 por metro cúbico para a Cofins.

Nota:

As alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes na hipótese de venda direta por produtor ou importador para comerciantes varejistas ou para o transportador-revendedor-retalhista aplicam-se inclusive nas hipóteses de:

o importador exercer também a função de distribuidor;

as vendas serem efetuadas pelo revendedor varejista de combustíveis ou pelo transportador-revendedor-retalhista, quando estes efetuarem a importação;

as vendas serem efetuadas por pessoa jurídica comercializadora de álcool controlada por produtores de álcool ou interligada a produtores de álcool, diretamente ou por intermédio de cooperativas de produtores; e

as vendas serem efetuadas pelas demais pessoas jurídicas não enquadradas como produtor, importador, distribuidor ou varejistas.

A Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins incidentes sobre o álcool anidro adicionado à gasolina, na hipótese de venda de gasolina por distribuidor, serão calculadas mediante aplicação das alíquotas das contribuições devidas por produtores ou importadores sobre a quantidade de metros cúbicos de gasolina vendida, multiplicada pelo percentual de álcool anidro adicionado.

Normativo: Lei nº 9.718, de 1998, art. 5º, §§ 4º a 12;

Decreto nº 6.573, de 2008; e

IN SRF nº 2.121, de 2022, arts. 405 a 408.

034 Quais são os contribuintes da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita, no regime de apuração não cumulativa, nos termos da Lei nº 10.637, de 2002 e da Lei nº 10.833, de 2003?

São as pessoas jurídicas que apuram o imposto de renda com base no lucro real, exceto:

a) bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, agências de fomento, caixas econômicas;

b) sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, e sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários;

c) empresas de arrendamento mercantil;

d) cooperativas de crédito;

e) empresas de seguros privados e de capitalização, agentes autônomos de seguros privados e de crédito;

f) entidades de previdência complementar privada, abertas e fechadas (sendo irrelevante a forma de constituição);

g) associações de poupança e empréstimo;

h) pessoas jurídicas que tenham por objeto a securitização de créditos: imobiliários, nos termos da Lei nº 9.514, de 1997; financeiros, observada regulamentação editada pelo Conselho Monetário Nacional; ou agrícolas, conforme ato do Conselho Monetário Nacional;

i) operadoras de planos de assistência à saúde;

j) empresas particulares que exploram serviços de vigilância e de transporte de valores, referidas na Lei nº 14.967, de 2024;

k) sociedades cooperativas, exceto as de produção agropecuária e as de consumo.

Nota:

Ainda que a pessoa jurídica esteja no regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, sobre as receitas listadas nos incisos VII a XXX do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003, devem ser aplicadas as regras do regime de apuração cumulativa.

Veja ainda: Contribuintes da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, incidentes sobre a receita ou o faturamento:

Pergunta 001

Contribuintes da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, incidentes sobre a receita ou o faturamento, no Regime de Apuração Cumulativa:

Pergunta 028

Cooperativas

Pergunta 088

Normativo: Lei nº 10.637, de 2002, arts. 1º e 8º;

Lei nº 10.833, de 2003, arts. 1º, 10 e 15, inciso V;

Lei nº 12.715, de 2012, art. 70; e

IN RFB nº 2.121, de 2022, art. 145

.

035 Quais são as alíquotas vigentes da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins aplicáveis à tributação das pessoas jurídicas autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil (BACEN), pela Superintendência de Seguros Privados ou pela Superintendência Nacional de Previdência Complementar (Previc)?

Os bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, agências de fomento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, associações de poupança e empréstimo, empresas de seguros privados e de capitalização, agentes autônomos de seguros privados e de crédito e entidades de previdência complementar abertas e fechadas serão tributados pela Contribuição para o PIS/PASEP e pela Cofins mediante aplicação a aplicação das alíquotas de 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento) e de 4% (quatro por cento), respectivamente.

Veja ainda: Contribuintes da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, incidentes sobre a

receita ou o faturamento, no Regime de Apuração Cumulativa:

Pergunta 028

Normativo: Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 1º;

Lei nº 10.684, de 2003, art. 18;

Lei nº 12.715, de 2012, art. 70; e

IN SRF nº 2.121, de 2022, art. 742.

036 Como se calcula a Contribuição para o PIS/Pasep não cumulativa e a Cofins não cumulativa incidentes sobre as receitas decorrentes de contratos, com prazo de execução superior a 1 (um) ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços a serem produzidos?

As contribuições serão calculadas sobre a receita apurada de acordo com os critérios de reconhecimento adotados pela legislação do imposto de renda, previstos para a espécie de operação.

A pessoa jurídica, contratada ou subcontratada, deve computar em cada período de apuração parte do preço total da empreitada, ou dos bens ou serviços a serem fornecidos, determinada mediante aplicação, sobre esse preço total, da percentagem do contrato ou da produção executada no período de apuração.

A percentagem do contrato ou da produção do período de apuração pode ser determinada:

a) com base na relação entre os custos incorridos no período de apuração e o custo total estimado da execução da empreitada ou da produção; ou

b) com base em laudo técnico de profissional habilitado, segundo a natureza da empreitada ou dos bens ou serviços, que certifique a percentagem executada em função do progresso físico da empreitada ou produção.

Veja ainda: Reconhecimento tempestivo dos créditos:

Pergunta 045.

Normativo: Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 10, § 1º;

Lei nº 10.833, de 2003, art. 8º e art. 15, IV; e

IN RFB nº 2.121, de 2022, art. 765 a 767.

037 Quais as receitas que permanecem sujeitas ao regime de apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins independentemente de as pessoas jurídicas que as auferem estarem sujeitas ao regime de apuração não cumulativa?

Continuam sujeitas ao regime de apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins as receitas decorrentes das seguintes operações:

a) venda de veículos usados, adquiridos para revenda, quando auferidas por pessoas jurídicas que tenham como objeto social, declarado em seus atos constitutivos, a compra e venda de veículos automotores;

b) prestação de serviços de telecomunicações;

c) vendas de jornais e periódicos e de prestação de serviços das empresas jornalísticas e de radiodifusão sonora e de sons e imagens;

d) submetidas ao regime especial de tributação de que trata o art. 47 da Lei nº 10.637, de 2002, quando auferidas por pessoas jurídicas integrantes da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica - CCEE, instituída pela Lei nº 10.848, de 2004, sucessora do Mercado Atacadista de Energia Elétrica - MAE, instituído pela Lei nº 10.433, de 24 de abril de 2002;

e) relativas a contratos firmados antes de 31 de outubro de 2003:

- com prazo de duração superior a 1(um) ano, de administradoras de planos de consórcios de bens móveis e imóveis, regularmente autorizadas a funcionar pelo Banco Central;

- com prazo superior a 1 (um) ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços;

- de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços contratados com pessoa jurídica de direito público, empresa pública, sociedade de economia mista ou suas subsidiárias, bem como os contratos posteriormente firmados decorrentes de propostas apresentadas, em processo licitatório, até aquela data;

f) prestação de serviços de transporte coletivo rodoviário, metroviário, ferroviário e aquaviário de passageiros;

g) prestação de serviço de transporte coletivo de passageiros, efetuado por empresas regulares de linhas aéreas domésticas, e as decorrentes da prestação de serviço de transporte de pessoas por empresas de táxi aéreo;

h) prestação de serviços por hospital, pronto-socorro, clínica médica, odontológica, de fisioterapia e de fonoaudiologia, e laboratório de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas;

i) prestação de serviços de diálise, raios X, radiodiagnóstico e radioterapia, quimioterapia e de banco de sangue;

j) prestação de serviços de educação infantil, ensinos fundamental e médio e educação superior;

k) comercialização de pedra britada, de areia para construção civil e de areia de brita,

l) vendas de mercadoria nacional ou estrangeira a passageiros de viagens internacionais, efetuadas por lojas francas instaladas na zona primária de portos ou aeroportos na forma do art. 15 do Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976;

m) edição de periódicos e de informações neles contidas, que sejam relativas aos assinantes dos serviços públicos de telefonia;

n) prestação de serviços com aeronaves de uso agrícola inscritas no Registro Aeronáutico Brasileiro - RAB;

o) prestação de serviços das empresas de **call center**, **telemarketing**, telecobrança e de teleatendimento em geral;

p) execução por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil;

q) relativas às atividades de revenda de imóveis, desmembramento ou loteamento de terrenos, incorporação imobiliária e construção de prédio destinado à venda, quando decorrentes de contratos de longo prazo firmados antes de 31 de outubro de 2003;

r) parques temáticos, serviços de hotelaria e de organização de feiras e eventos, conforme ato conjunto dos Ministérios da Fazenda e do Turismo;

s) prestação de serviços postais e telegráficos prestados pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos;

t) prestação de serviços públicos de concessionárias operadoras de rodovias;

u) prestação de serviços das agências de viagem e de viagens e turismo;

w) auferidas por empresas de serviços de informática, decorrentes das atividades de desenvolvimento de **software** e o seu licenciamento ou cessão de direito de uso, bem

como de análise, programação, instalação, configuração, assessoria, consultoria, suporte técnico e manutenção ou atualização de **software**, compreendidas ainda como **softwares** as páginas eletrônicas;

x) venda, pelo contribuinte substituto, de produtos para os quais se tenha adotado a substituição tributária da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS;

y) alienação de participações societárias.

Normativo:	Lei nº 10.637, de 2002, art. 8º, incisos VII a XIII; Lei nº 10.833, de 2003, art. 10, incisos VII a XXX, e art. 15, inciso V; e IN RFB nº 2.121, de 2022, art. 126.

038 Quais são as alíquotas vigentes da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no regime de apuração não cumulativa?

Ressalvadas as disposições específicas, a Contribuição para o PIS/PASEP e a Cofins, devidas no regime de apuração não cumulativa, serão calculadas mediante aplicação das alíquotas de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) e 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento), respectivamente.

Veja ainda: Alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, incidentes sobre a receita ou o faturamento:

Pergunta 026

Alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no regime de apuração cumulativa:

Pergunta 031

Alíquotas dos produtos sujeitos à tributação monofásica (concentradas e reduzidas a zero):

Perguntas 084 e 085

Gás Natural Veicular:

Pergunta 086

Alíquotas aplicáveis a algumas transações envolvendo a Zona Franca de Manaus:

Perguntas 100 a 103

Alíquotas Zero:

Pergunta 010

Normativo: Lei nº 10.637, de 2002, art. 2º, *caput* e § 2º;

Lei nº 10.833, de 2003, art. 2º, *caput* e § 2º; e

IN RFB nº 2.121, de 2022, art. 150.

039 Como devem ser calculados os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins de que tratam o art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e o art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003?

Os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, regra geral, observados os limites e vedações tratados na pergunta 040, devem ser determinados mediante a aplicação dos percentuais de 1,65% e 7,6%, respectivamente, sobre os valores:

1) das aquisições efetuadas no mês de pessoas jurídicas domiciliadas no país:

a) de bens para revenda, exceto:

a.1.1) produtos sujeitos à tributação concentrada (Pergunta 076); e

a.1.2) produtos em relação aos quais a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins foram pagas por substituição tributária, como por exemplo, cigarros e veículos dos códigos 8432.30 e 87.11 Tipi;

b) de bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na fabricação ou produção de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega -dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi.

2) das despesas e custos incorridos no mês, pagos ou creditados a pessoas jurídicas domiciliadas no país, relativos a:

a) energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

b) aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, utilizados nas atividades da empresa;

c) o valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoas jurídicas, exceto daquelas optantes pelo Simples Nacional;

d) armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda (bens para revenda e produtos destinados à venda), quando o ônus for suportado pelo vendedor;

e) vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção.

3) dos encargos de depreciação e amortização, incorridos no mês, determinados mediante a aplicação da taxa de depreciação fixada pela RFB em função do prazo de vida útil do bem, relativos a:

a) máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados a partir de maio de 2004, para utilização na produção de bens destinados à venda, para utilização na prestação de serviços, ou para locação a terceiros;

(Alternativamente, este crédito, relativo à aquisição de máquinas e equipamentos novos destinados ao ativo imobilizado, pode ser apropriado de forma imediata, mediante a aplicação dos percentuais sobre o custo de aquisição do bem.)

b) edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, adquiridas ou construídas a partir de maio de 2004, utilizados nas atividades da empresa;

(Na hipótese de edificações incorporadas ao ativo imobilizado, adquiridas ou construídas para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, este crédito pode ser descontado no prazo de 24 meses, mediante a aplicação, a cada mês, dos percentuais de 1,65% e 7,6%,, sobre o valor correspondente a 1/24 do custo de aquisição ou de construção da edificação.)

c) bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços.

4) dos bens recebidos em devolução, no mês, cuja receita de venda tenha integrado o faturamento do mês ou de mês anterior, e tenha sido tributada conforme o disposto na Lei nº 10.637, de 2002, arts. 1º ao 6º, e na Lei nº 10.833, de 2003, art. 1º ao 9º.

Notas:

1) Observadas as vedações previstas e demais disposições da legislação aplicável, as pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa podem apurar créditos em relação às aquisições de bens e serviços de pessoa jurídica optante pelo Simples Nacional.

2) O crédito não aproveitado em determinado mês pode ser utilizado nos meses subsequentes.

2) O direito de utilizar os créditos prescreve em 5 (cinco) anos contados do primeiro dia do mês subsequente àquele em que ocorrida a aquisição, a devolução ou o dispêndio que permite a apuração de crédito.

3) O aproveitamento dos créditos deve ser efetuado sem atualização monetária ou incidência de juros.

4) As pessoas jurídicas submetidas ao regime de apuração não cumulativa deverão apurar e registrar os créditos de forma segregada, discriminando-os em função da natureza, origem e vinculação.

5) As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.

6) O valor dos créditos apurados não constitui receita da pessoa jurídica, servindo somente para desconto do valor apurado da contribuição.

7) Considera-se aquisição, para fins da apuração de créditos no regime de apuração não cumulativa, a versão de bens e direitos nele referidos, em decorrência de fusão, incorporação e cisão de pessoa jurídica domiciliada no País, somente nas hipóteses

em que seria admitido o desconto do crédito pela pessoa jurídica fusionada, incorporada ou cindida.

8) O seguro e o frete pagos na aquisição, quando suportados pelo comprador, consideram-se incluídos no valor de aquisição dos bens adquiridos para revenda ou destinados ao ativo imobilizado.

9) O IPI não integra o valor de aquisição dos bens.

10) O ICMS não integra o valor de aquisição de bens e serviços.

-

Veja ainda: Créditos da Não Cumulatividade. Limites e Vedações:

Pergunta 040

Créditos da Não Cumulatividade. Insumos:

Pergunta 041

Crédito decorrente de devolução de mercadorias:

Pergunta 042

Créditos na atividade imobiliária:

Pergunta 047

Reconhecimento tempestivo dos créditos:

Pergunta 045

Créditos de Embalagens para Bebidas

Pergunta 064

Diferimento de crédito:

Pergunta 108.

Normativo: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º; e

Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, 13 e art. 15;

Lei nº 10.865, de 2004, arts. 30 e 31;

Lei nº 11.033, de 2004, art. 17;

Lei nº 11.488, de 2007, art. 6º;

Lei nº 11.727, de 2008, art. 24, § 2º

Lei nº 11.774, de 2008, art. 1º;

Lei 12.058, de 2009, art. 35;

Lei nº 12.973, de 2014, art. 57;

IN RFB nº 2.121, de 2022, arts. 159 a 192;

ADI RFB nº 15, de 2007;

e

ADI RFB nº 3, de 29 de março de 2007.

040 Quais são os principais limites e vedações legais ao aproveitamento dos créditos básicos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nos termos do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, respectivamente?

1) Não dão direito à crédito os valores:

a) de aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições, exceto em relação a bens e serviços que foram vendidos ao seu adquirente com isenção da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins e posteriormente revendidos ou utilizados como insumo na elaboração de produtos vendidos em operações cuja receita de venda esteja sujeita ao pagamento das referidas contribuições;

b) de custos, despesas e encargos vinculados à receitas sujeitas ao regime de apuração cumulativa;

c) de aquisição para revenda de bens submetidos à tributação concentrada ou substituição tributária.

2) Os créditos só podem ser utilizados para desconto dos valores da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurados sobre as receitas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa.

3) Salvo expressa disposição legal, como nas hipóteses previstas no art. 16 da Lei nº 11.116, de 2005, os créditos da não cumulatividade não ensejam compensação ou ressarcimento, nem dão direito a correção monetária ou a juros.

4) Deverá ser estornado o crédito relativo a bens adquiridos para revenda ou utilizados como insumos que tenham sido furtados ou roubados, inutilizados ou deteriorados, destruídos em sinistro, ou ainda, empregados em outros produtos que tenham tido a mesma destinação.

5) Não dão direito à apuração de créditos, entre outros, os valores:

a) dos encargos de exaustão;

b) de taxas de administração pagas a administradoras de cartões de crédito ou débito;

Veja ainda: Créditos da Não Cumulatividade:

Pergunta 039

Normativo: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, § 2º; e

Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, § 2º; e art. 15, inciso IV;

Lei nº 10.925, de 2004, art. 13;

IN RFB nº 2.121, de 2022, art. 160;

ADI RFB nº 35, de 2011; e

ADI RFB nº 36, de 2011.

041 Para efeitos de utilização dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins de que tratam o art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637, de 2002, e o art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833, de 2003, o que pode ser considerado insumo?

1) Consideram-se insumos:

a) bens utilizados, aplicados ou consumidos na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens destinados à venda;

b) serviços utilizados ou aplicados na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens destinados à venda;

c) bens ou serviços necessários à elaboração de insumo em qualquer etapa anterior de produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros (insumo do insumo);

d) bens ou serviços que, mesmo utilizados após a finalização do processo de produção, de fabricação ou de prestação de serviços, tenham sua utilização decorrente de imposição legal;

e) bens ou serviços aplicados no desenvolvimento interno de ativos imobilizados sujeitos à exaustão e utilizados no processo de produção, de fabricação ou de prestação de serviços;

f) bens e serviços aplicados na fase de desenvolvimento de ativo intangível que resulte em:

I - insumo utilizado no processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços; ou

II - bem destinado à venda ou em serviço prestado a terceiros;

g) embalagens de apresentação utilizadas nos bens destinados à venda;

h) bens de reposição e serviços utilizados na manutenção de bens do ativo imobilizado utilizados em qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços cuja utilização implique aumento de vida útil do bem do ativo imobilizado de até um ano;

i) serviços de transporte de insumos e de produtos em elaboração realizados em ou entre estabelecimentos da pessoa jurídica;

j) equipamentos de proteção individual (EPI);

k) moldes ou modelos utilizados para dar forma desejada ao produto produzido, desde que não contabilizados no ativo imobilizado;

i) materiais e serviços de limpeza, desinfecção e dedetização de ativos utilizados em qualquer etapa da produção de bens ou da prestação de serviços;

m) contratação de pessoa jurídica fornecedora de mão de obra para atuar diretamente nas atividades de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços;

n) testes de qualidade aplicados sobre matéria-prima, produto intermediário e produto em elaboração e sobre produto acabado, desde que anteriormente à comercialização do produto;

o) subcontratação de serviços para a realização de parcela da prestação de serviços;

p) frete e seguro no território nacional quando da importação de bens para serem utilizados como insumos na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros;

q) frete e seguro no território nacional quando da importação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado utilizados na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros;

r) parcela custeada pelo empregador relativa ao vale-transporte fornecido para a mão de obra;

s) dispêndios com contratação de pessoa jurídica para transporte da mão de obra;

t) dispêndios com veículos empregados no transporte de mão de obra;

u) frete e seguro no território nacional quando da aquisição de bens para serem utilizados como insumos na produção de bem destinado à venda ou a prestação de serviço a terceiros;

v) frete e seguro relacionados à aquisição de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado quando a receita de venda de tais bens for beneficiada com suspensão, alíquota 0% (zero por cento) ou não incidência; e

f) combustíveis e lubrificantes consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos responsáveis por qualquer etapa do processo de produção ou fabricação de bens ou de prestação de serviços;

2) Não são considerados insumos, entre outros:

a) bens incluídos no ativo imobilizado;

b) embalagens utilizadas no transporte de produto acabado;

c) bens e serviços utilizados na pesquisa e prospecção de minas, jazidas e poços de recursos minerais e energéticos que não cheguem a produzir bens destinados à venda ou insumos para a produção de tais bens;

d) bens e serviços aplicados na fase de desenvolvimento de ativo intangível que não chegue a ser concluído ou que seja concluído e explorado em áreas diversas da produção ou fabricação de bens e da prestação de serviços;

e) serviços de transporte de produtos acabados realizados em ou entre estabelecimentos da pessoa jurídica;

f) despesas destinadas a viabilizar a atividade da mão de obra empregada no processo de produção ou fabricação de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, cursos, plano de saúde e seguro de vida;

g) dispêndios com inspeções regulares de bens incorporados ao ativo imobilizado;

h) dispêndios com veículos, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados no setor administrativo, vendas, transporte de funcionários, entrega de mercadorias a clientes, cobrança, etc.;

i) dispêndios com auditoria e certificação por entidades especializadas;

j) testes de qualidade não associados ao processo produtivo, como os testes na entrega de mercadorias, no serviço de atendimento ao consumidor, etc.;

k) bens e serviços utilizados, aplicados ou consumidos em operações comerciais; e

l) bens e serviços utilizados, aplicados ou consumidos nas atividades administrativas, contábeis e jurídicas da pessoa jurídica.

Veja ainda: Vedações e limites à apuração de créditos: Pergunta 040

Normativo: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II;
Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II;
IN RFB nº 2.121, de 2022, arts. 175 a 178
.

042 Qual o tratamento dado às devoluções de mercadorias, no regime de apuração não cumulativa das contribuições?

As devoluções de mercadorias compõem a base de cálculo dos créditos, caso as respectivas receitas de venda tenham integrado a base de cálculo também submetida ao regime de apuração não cumulativa, do próprio mês ou de mês anterior.

No caso de devolução de vendas de períodos anteriores, o crédito será calculado mediante aplicação da alíquota incidente na venda e apropriado no mês do recebimento da devolução.

Normativo: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, VIII;

Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, VIII e §18, e art. 15, II; e

IN RFB nº 2.121, de 2022, art. 192.

043 Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita, em relação a apenas parte de suas receitas, como devem ser apurados/contabilizados os créditos a descontar das contribuições devidas?

Nessa hipótese, a pessoa jurídica deve calcular créditos somente em relação aos custos, despesas e encargos vinculados à receita sujeita a apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

No caso de custos, despesas e encargos comuns (vinculados tanto às receitas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa quanto às receitas sujeitas ao regime de apuração cumulativa), o crédito, a cada mês, será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:

a) apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrado e coordenado com a escrituração; ou

b) rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à apuração não cumulativa e a receita bruta total, auferida em cada mês.

Nota:

1) O método eleito pela pessoa jurídica para determinação do crédito deve ser aplicado

consistentemente por todo o ano calendário e, igualmente, adotado tanto na apuração do crédito relativo à contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins.

2) Não é possível o cálculo de crédito em relação a custos, despesas e encargos vinculados exclusivamente a receita sujeita ao regime de apuração cumulativa.

3) Para o cálculo de crédito em relação a custos, despesas e encargos vinculados exclusivamente a receita sujeita ao regime de apuração não cumulativa, não há necessidade de aplicação dos métodos citados nos itens *a* e *b* acima.

Normativo: Lei nº 10.637, de 2002, art. 1º, § 1º e art. 3º, §§ 7º, 8º e 9º;

Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, §§ 7º, 8º e 9º; e

IN RFB nº 2.121, de 2022, art. 244.

044 Para efeito de cálculo dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nos termos do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002 e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, o ICMS e o IPI integram os valores das aquisições de bens para revenda e de bens e serviços utilizados como insumos na produção ou fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços?

O IPI e o ICMS não integram o valor de aquisição de bens e serviços, para efeito de cálculo dos créditos básicos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Normativo: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, § 2º, inciso III;

Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, § 2º, inciso III; e

IN RFB nº 2.121, de 2022, art. 171, parágrafo único.

045 Quando podem ser utilizados, no regime de apuração não cumulativa, os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep não cumulativa e da Cofins não cumulativa pelas pessoas jurídicas contratadas ou subcontratadas, no caso de contratos com prazo de execução superior a 1 (um) ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços a serem produzidos?

Os créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS vinculados a receitas decorrentes de contratos com prazo de execução superior a 1 (um) ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços a serem produzidos, poderão ser utilizados somente na proporção das receitas reconhecidas no período.

Normativo: Lei nº 10.833, de 2003, art. 8º, parágrafo único, e art. 15, inciso IV; e

IN RFB nº 2.121, de 2022, art. 767.

046 A partir de quando podem ser utilizados, pelas pessoas jurídicas que exerçam atividades imobiliárias, os créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins referentes aos custos vinculados à unidade construída ou em construção?

A pessoa jurídica que adquirir imóvel para venda ou promover empreendimento de desmembramento ou loteamento de terrenos, incorporação imobiliária ou construção de prédio destinado à venda poderá utilizar crédito referente aos custos vinculados à unidade construída ou em construção somente a partir da efetivação da venda. O crédito apurado deve ser utilizado na proporção da receita relativa à venda da unidade imobiliária, à medida do recebimento.

Notas:

1) Considera-se efetivada ou realizada a venda de unidade imobiliária quando contratada a operação de compra e venda, ainda que mediante instrumento de promessa, carta de reserva com princípio de pagamento ou qualquer outro documento representativo de compromisso, ou quando implementada a

condição suspensiva a que estiver sujeita essa venda.

2) As despesas com vendas, as despesas financeiras, as despesas gerais e administrativas e quaisquer outras, operacionais e não operacionais, não integram o custo dos imóveis vendidos.

3) O aproveitamento dos créditos referidos nesta pergunta não enseja a atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores.

Veja ainda: Créditos da Atividade Imobiliária, Unidade não concluída, Custo Orçado:

Pergunta 047

Créditos da Atividade Imobiliária, Diferença entre Custo Orçado e Efetivamente Realizado:

Pergunta 048

Normativo: Lei nº 10.833, de 2003, art. 4º, art. 13, art. 15, inciso VI e art. 16; e

IN RFB nº 2.121, de 2022, arts. 779 e 780.

047 Na hipótese de venda de unidade imobiliária não concluída, a pessoa jurídica vendedora pode utilizar créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins calculados em relação ao custo orçado de que trata a legislação do Imposto de Renda?

Sim, no caso de venda de unidade imobiliária não concluída, a pessoa jurídica pode utilizar créditos presumidos, calculados mediante a aplicação das alíquotas 1,65% (crédito da Contribuição para o PIS/Pasep não cumulativa) e 7,6% (crédito da Cofins não cumulativa) sobre o valor do custo orçado para conclusão da obra ou melhoramento, ajustado pela exclusão dos valores a serem pagos a pessoa física, encargos trabalhistas, sociais e previdenciários, e dos bens e serviços, acrescidos dos tributos incidentes na importação, adquiridos de pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior.

O crédito apurado deve ser utilizado na proporção da receita relativa à venda da unidade imobiliária, à medida do recebimento.

Notas:

1) Considera-se custo orçado aquele baseado nos custos usuais para cada tipo de empreendimento imobiliário, a preços correntes de mercado na data em que a pessoa jurídica optar por ele, e corresponde à diferença entre o custo total previsto e os custos pagos, incorridos ou contratados até a mencionada data.
2) Ocorrendo modificação do valor do custo orçado, antes do término da obra ou melhoramento, nas hipóteses previstas na legislação do imposto de renda, o novo valor do custo orçado deverá ser considerado a partir do mês da modificação, no cálculo dos créditos presumidos.
3) Tratando-se de modificação do valor do custo orçado para mais, antes do término da obra ou melhoramento, as diferenças do custo orçado correspondentes à parte do preço de venda já recebida da unidade imobiliária poderão ser computadas como custo adicional do período em que se verificar a modificação do custo orçado, sem direito a qualquer atualização monetária ou juros.
4) O aproveitamento dos créditos referidos nesta pergunta não enseja a atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores.

Veja ainda: Créditos da Atividade Imobiliária, Unidade Construída ou em Construção:

Pergunta 046

Créditos da Atividade Imobiliária, Diferença entre Custo Orçado e Efetivamente Realizado:

Pergunta 048

Normativo: Lei nº 10.833, de 2003, art. 4º, §§ 1º ao 4º, art. 13, art. 15, inciso VI, e art. 16; e

IN RFB nº 2.121, de 2022, arts. 781 e 782.

048 Como serão tratadas as diferenças eventualmente verificadas entre o custo orçado e o efetivamente realizado após a conclusão da obra, pela pessoa jurídica que tenha utilizado o crédito presumido de que trata o § 1º do art. 4º da Lei nº 10.833, de 2003, referente à unidade imobiliária vendida antes de sua conclusão?

A pessoa jurídica deve determinar, na data da conclusão da obra ou melhoramento, a diferença entre o custo orçado e o efetivamente realizado, apurados na forma da legislação do imposto de renda, com os ajustes descritos na pergunta anterior, observado que:

a) se o custo realizado for inferior ao custo orçado, em mais de 15% (quinze por cento) deste, considerar-se-ão como postergadas as contribuições incidentes sobre a diferença;

b) se o custo realizado for inferior ao custo orçado, em até 15% (quinze por cento) deste, as contribuições incidentes sobre a diferença serão devidas a partir da data da conclusão, sem acréscimos legais;

c) se o custo realizado for superior ao custo orçado, a pessoa jurídica terá direito ao crédito correspondente à diferença, no período de apuração em que ocorrer a conclusão, sem acréscimos.

Notas:

1) No período de apuração em que ocorrer a conclusão da obra ou melhoramento, a diferença de custo deve ser adicionada ou subtraída, conforme o caso, no cálculo do crédito a ser descontado das contribuições.

2) Em relação à contribuição considerada postergada, devem ser recolhidos os acréscimos referentes a juros de mora e multa, de mora ou de ofício, calculados na forma da legislação que rege a cobrança das contribuições não pagas.

3) As diferenças entre o custo orçado e o realizado serão apuradas extra contabilmente, ao término da obra, mediante a aplicação do procedimento descrito no §6º

do art. 783 da IN RFB nº 2.121, de 2022, a todos os períodos de apuração em que houver ocorrido reconhecimento, sob o regime de apuração não cumulativa, de receita de venda da unidade imobiliária.

4) A atualização monetária, nas vendas contratadas com cláusula de atualização monetária do saldo credor do preço, integra a base de cálculo das contribuições à medida do efetivo recebimento.

Veja ainda: Créditos da Atividade Imobiliária, unidade construída ou em construção:

Pergunta 046

Créditos da Atividade Imobiliária, Unidade não concluída, Custo Orçado:

Pergunta 047

Normativo: Lei nº 10.833, de 2003, art. 4º, §§ 5º e 6º, e art. 16; e

IN RFB nº 2.121, de 2022, art. 783.

048 Como deve proceder a pessoa jurídica vendedora na apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no caso de devolução de venda de unidade imobiliária?

A pessoa jurídica vendedora deve estornar, na data do desfazimento do negócio, os créditos referentes a unidades imobiliárias recebidas em devolução.

Normativo: Lei nº 10.833, de 2003, art. 4º, § 9º; e art. 16; e

IN RFB nº 2.121, de 2022, art. 786.

050 Em quais hipóteses as importações efetuadas com incidência da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação podem originar créditos a serem utilizados no desconto da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidas no regime de apuração não cumulativa?

A pessoa jurídica sujeita ao regime de apuração não cumulativa, pode descontar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, créditos calculados sobre os valores:

1) das importações, efetuadas no mês, de bens para revenda;

2) das importações, efetuadas no mês, de bens e serviços utilizados como insumo:

a) na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda;

b) na prestação de serviços.

3) dos encargos de depreciação, incorridos no mês, determinados mediante a taxa de depreciação fixada pela RFB em função do prazo de vida útil do bem, relativos a máquinas, equipamentos e outros bens importados, desde que incorporados ao ativo imobilizado para:

a) utilização na produção de bens destinados à venda;

b) utilização na prestação de serviços; ou

c) locação a terceiros.

(Alternativamente, este crédito, relativo à aquisição de máquinas e equipamentos novos destinados ao ativo imobilizado, pode ser apropriado de forma imediata, mediante a aplicação das alíquotas sobre o custo de aquisição do bem.)

4) de energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica; e

5) de aluguéis e de contraprestação de operações de arrendamento mercantil de prédios, máquinas e equipamentos, embarcações e aeronaves, utilizados na atividade da empresa.

Regra geral, as alíquotas para cálculo dos créditos são:

a) na importação de bens: 2,1%, para a Contribuição para o PIS/Pasep; e 9,65%, para a Cofins;

b) na importação de serviços: 1,65%, para a Contribuição para o PIS/Pasep; e 7,6%, para a Cofins

Não se aplica a regra geral nos seguintes casos:

1. Na importação de bens submetidos à tributação concentrada no mercado interno ou de papel imune a impostos , devendo os créditos serem determinados com no § 8º do art. 15 e art. 17 da Lei nº 10.865, de 2004;
2. Na importação de nafta petroquímica e condensado por centrais petroquímicas, devendo os créditos serem determinados com base no art. 57 da Lei nº 11.196, de 2005; e
3. Nos demais casos de importação de bens sujeita à tributação com base em alíquotas reduzidas da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação, devendo os créditos serem determinados mediante a aplicação das alíquotas previstas no art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004, sobre o valor que serviu de base de cálculo das contribuições.

O valor da Cofins-Importação pago em decorrência do adicional de alíquota de que trata o § 21 do art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004, não gera direito ao desconto do crédito de que trata esta pergunta.

Notas:

1) Os créditos de que trata esta pergunta são calculados sobre o valor que serviu de base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação.

2) O IPI vinculado à importação, quando integrante do custo de aquisição da mercadoria importada, poderá ser incluído no cálculo dos créditos tratados nesta pergunta.

3) O direito a esse crédito aplica-se apenas em relação às contribuições efetivamente pagas na importação.

4) Não darão direito à apuração dos créditos tratados nesta pergunta, os valores das importações de bens e serviços vinculados a receitas sujeitas ao regime de apuração cumulativa das contribuições.

5) Não darão direito à apuração dos créditos tratados nesta pergunta, os valores das importações de bens e serviços isentos da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação na hipótese dessas importações serem vinculadas a receitas isentas, não alcançadas pelas contribuições ou sujeitas à alíquota 0 (zero) dessas contribuições no mercado interno.

6) O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.

7) A hipótese de crédito de que trata o item 2 (insumos) alcança os direitos autorais pagos pela indústria fonográfica desde que esses direitos tenham se sujeitado ao pagamento da Contribuição para o Pis/Pasep-Importação e da Cofins-Importação.

9) Os gastos com desembaraço aduaneiro na importação não geram direito ao crédito de que trata esta pergunta.

Veja ainda: Créditos da Não Cumulatividade. Ressarcimento e Compensação:

Pergunta 056

Normativo: Lei nº 10.865, de 2003, arts. 15 a 17; e § 23 do art. 8º;

Lei nº 11.116, de 2005, art. 8º;

Lei nº 11.196, de 2005, arts. 57;

Lei nº 11.774, de 2008, art. 1º; e

IN RFB nº 2.121, de 2022, art. 216 a 228.

051 A pessoa jurídica submetida ao regime de apuração não cumulativa, que contrate serviços de transporte de carga prestados por pessoa física, transportador autônomo, ou por pessoa jurídica transportadora, optante pelo Simples Nacional, faz jus a crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins?

Sim. A pessoa jurídica submetida ao regime de apuração não cumulativa, que contrate serviços de transporte de carga prestados por pessoa física, transportador autônomo, ou por pessoa jurídica transportadora, optante pelo Simples Nacional, poderá descontar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devida em cada período de apuração, crédito calculado sobre o valor dos pagamentos efetuados por esses serviços.

Nota:

O montante de crédito de que trata esta pergunta deve ser determinado mediante a multiplicação do

valor dos mencionados pagamentos por 1,2375% (75% de 1,65%), para o crédito da Contribuição para o PIS/Pasep, e 5,7% (75% de 7,6%), para o crédito da Cofins.

Normativo: Lei nº 10.833, de 2004, art. 3º, §§ 19 e 20, e art. 15, inciso II; e

IN RFB nº 2.121, de 2022, arts. 210 e 211.

052 Quais créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no regime de apuração não cumulativa, vinculados a receita de exportação, poderão ser utilizados pela pessoa jurídica não cumulativa para descontar do devido dessas contribuições decorrentes de receitas auferidas no mercado interno?

A pessoa jurídica que aufere receitas de exportação nos termos dos incisos I a III do art. 5º da Lei nº 10.637, de 2002, e dos incisos I a III do art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003, poderá utilizar os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurados nos termos do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, respectivamente, vinculados a referidas exportações, para descontar do devido dessas contribuições decorrente de receitas auferidas no mercado interno no regime não cumulativo, observados os limites e as vedações contidos em referidos artigos e na legislação pertinente.

Nota:

1) O direito de utilizar o crédito de que trata esta pergunta não beneficia a empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim específico de exportação, ficando vedada, nesta hipótese, a apuração de créditos vinculados à receita de exportação.
2) Os créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação de que trata esta pergunta deve observar os métodos de apropriação direta ou rateio proporcional, conforme o caso, de que trata a pergunta 043.

Veja ainda: Créditos da Não Cumulatividade:

Pergunta 039

Créditos da Não Cumulatividade. Pessoa Jurídica com Receitas Parcialmente sujeitas à Não Cumulatividade:

Pergunta 043

Normativo: Lei nº 10.637, de 2002, art. 5º, § 1º;

Lei nº 10.833, de 2003, art. 6º, § 1º e 4º;

Lei nº 11.033, de 2004, art. 17; e

IN RFB nº 2.121, de 2022, art. 245.

053 Os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins vinculados à receita de exportação de que tratam o art. 5º da Lei nº 10.637, de 2002, e o art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003, respectivamente, podem ser objeto de ressarcimento ou compensação?

Sim.

1) A pessoa jurídica sujeita ao regime de incidência não cumulativa poderá utilizar o saldo de créditos apurado nos termos do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, decorrentes de custos, despesas e encargos vinculados às receitas resultantes das operações de exportação de que tratam o art. 5º da Lei nº 10.637, de 2002, e o art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003, para fins de desconto do valor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno.

2) Referidos créditos, que não puderem ser utilizados no desconto de débitos das respectivas contribuições, poderão sê-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela RFB, observada a legislação específica aplicável à matéria.

3) A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas nos itens 1 e 2 acima, poderá solicitar o seu ressarcimento, observada a legislação específica aplicável à matéria.

Notas:

1) O disposto nesta pergunta não se aplica a custos, despesas e encargos vinculados às receitas de exportação de produtos ou de prestação de serviços, nas hipóteses previstas

no art. 8º da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003 (regime cumulativo).

2) O direito de utilização de crédito, na forma desta pergunta, não beneficia a empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim específico de exportação. Nesta hipótese, é vedada a apuração de créditos vinculados à receita de exportação.

3) O direito de utilização de crédito de que trata esta pergunta aplica-se somente aos créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, observado o disposto nos §§ 8º e 9º do art. 3º da Lei 10.833, de 2003, e nos §§ 8º e 9º do art. 3º da Lei 10.637, de 2002.

4) Os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins de que trata esta pergunta, remanescentes do desconto de débitos dessas contribuições em um mês de apuração, embora não sejam passíveis de ressarcimento antes de encerrado o trimestre do ano-calendário a que se refere o crédito, podem ser utilizados na compensação.

5) O disposto nesta pergunta não se aplica às exportações realizadas pela sociedade de propósito específico de que trata o art. 56 da Lei Complementar nº 123, de 2006.

Veja ainda: Créditos da Não Cumulatividade:

Pergunta 039

Créditos da Não Cumulatividade. Limites e Vedações:

Pergunta 040

Créditos da Não Cumulatividade. Créditos Vinculados à Exportação:

Pergunta 053

Normativo: Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 56, § 3º;

Lei nº 10.637, de 2002, art.5º;

Lei nº 10.833, de 2003, art. 6º; e

IN RFB nº 2.121, de 2022, art. 245.

054 Como considerar os créditos na apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita na hipótese de a empresa comercial exportadora não efetuar a exportação das mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação a que se referem os incisos VIII e IX do art. 14 da MP nº 2.158-35, de 2001, o inciso III do art. 5º da Lei nº 10.637, de 2002 e o inciso III do art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003?

A empresa comercial exportadora que utilizar ou revender no mercado interno, produtos adquiridos com o fim específico de exportação, ou que no prazo de 180 (cento e oitenta) dias, contados da data da emissão da nota fiscal de venda pela empresa vendedora, não comprovar o embarque das mercadorias para o exterior, fica obrigada ao pagamento:

a) da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a receita, não recolhida pela empresa vendedora em decorrência do disposto no § 1º do art. 14 da MP nº 2.158-35, de 2001, (cumulatividade), ou no inciso III do art. 5º da Lei nº 10.637, de 2002 (Não Cumulatividade);

b) da Cofins, incidente sobre a receita, não recolhida pela empresa vendedora em decorrência do disposto nos incisos VIII e IX do **caput** do art. 14 da MP nº 2.158-35, de 2001, (cumulatividade), ou no inciso III do art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003 (Não Cumulatividade);

c) das contribuições incidentes sobre o seu faturamento, na hipótese de revenda no mercado interno; e

d) do valor correspondente ao ressarcimento do crédito presumido de IPI atribuído à empresa produtora vendedora, se for o caso.

Notas:

1) Para as contribuições devidas de acordo com as letras “a” e “b”, a base de cálculo é o valor das mercadorias não exportadas, praticado na operação em que a empresa comercial exportadora os adquiriu.

2) No pagamento das contribuições devidas de acordo com as letras “a” e “b”, a empresa

comercial exportadora não pode efetuar qualquer dedução de créditos.

3) No pagamento das contribuições devidas de acordo com as letras "a" e "b", a empresa comercial exportadora deverá utilizar as alíquotas que a empresa vendedora utilizaria, em função desta última estar submetida ao regime de apuração cumulativa ou não cumulativa, caso a venda para a empresa comercial exportadora não houvesse sido realizada com o fim específico de exportação.

4) Na apuração das contribuições incidentes sobre o seu faturamento, devidas na hipótese da letra "c", a empresa comercial exportadora deverá observar a legislação vigente, inclusive, se for o caso, para o cálculo dos créditos a que tenha direito.

Exemplo 1 – Vendedora e comercial exportadora no regime de apuração não cumulativa:

A Empresa "A", em 22/02/2013, vende produtos acabados para a Empresa "B" por R$ 100.000,00. Por sua vez, em 27/04/2013, a Empresa B vende os mesmos produtos para a Empresa "C", com fim específico de exportação, por R$ 200.000,00. Dados adicionais:

a) As Empresas "B" e "C" fizeram opção pela tributação do Imposto de renda pelo lucro real e estão submetidas ao regime de apuração não cumulativa, com alíquotas de 1,65% para a Contribuição para o PIS/Pasep, e 7,6% para a Cofins;

b) Empresa "A" fez opção pela tributação do Imposto de renda pelo lucro presumido e, portanto, submete-se ao regime de apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, com alíquotas de 0,65% para a Contribuição para o PIS/Pasep, e 3,0% para a Cofins;

c) a venda de "B" para "C" se deu com o benefício da não-incidência da Contribuição para o PIS/Pasep, previsto no inciso III do art. 5º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Cofins, previsto no inciso III do art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003.

Cálculos:

Contribuições devidas pela Empresa "A" em razão da venda para a Empresa "B":

PIS/Pasep: R$ 100.000,00 x 0,65% = R$ 650,00

Cofins: R$ 100.000,00 x 3,00% = R$ 3.000,00 seus próprios créditos apurados na aquisição das mercadorias junto à Empresa "B", ou relativos a qualquer outra operação.

Exemplo 2 – Vendedora no regime de apuração cumulativa e comercial exportadora no regime de apuração não cumulativa:

A Empresa “A”, em 22/02/2013, vende produtos acabados para a Empresa “B” por R$ 100.000,00. Por sua vez, em 27/04/2013, a Empresa B vende os mesmos produtos para a Empresa “C”, com fim específico de exportação, por R$ 200.000,00. Dados adicionais:

a) Empresa “B” fez opção pela tributação do Imposto de renda pelo lucro presumido e, portanto, é submetida ao regime de apuração cumulativa, com alíquotas de 0,65% para a Contribuição para o PIS/Pasep, e 3,0% para a Cofins;

b) Empresa “C”, a comercial exportadora, fez opção pela tributação do Imposto de renda pelo lucro real e está submetida ao regime de apuração não cumulativa, com alíquotas de 1,65% para a Contribuição para o PIS/Pasep, e 7,6% para a Cofins;

Créditos apurados pela Empresa “B” na operação de aquisição de produtos junto à Empresa “A”:

PIS/Pasep: R$ 100.000,00 x 1,65% = R$ 1.650,00

Cofins: R$ 100.000,00 x 7,60% = R$ 7.600,00

Contribuições devidas pela Empresa “B” em razão da venda para a Empresa “C”, com o fim específico de exportação:

PIS/Pasep: zero (inciso III do art. 5º da Lei nº 10.637, de 2002)

(sem direito a qualquer crédito para a empresa “C” - Art. 3º, § 2º, inciso II, da Lei nº10.637, de 2002)

Cofins: zero (inciso III do art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003)

(sem direito a qualquer crédito para a empresa “C” – Art. 3º, § 2º, inciso II, da Lei nº10.833, de 2003)

Suponha agora que, em 15/08/2013 (anterior a 180 dias), por R$ 250.000,00, a Empresa “C” vendeu no mercado interno os produtos adquiridos junto a “B”, beneficiados com a não-incidência vinculada ao fim específico de exportação.

Cálculo das contribuições **devidas pela Empresa “C”**, pela desconfiguração do fim específico de exportação (contribuições que deixaram de ser recolhidas pela Empresa “B”):

PIS/Pasep: R$ 200.000,00 x 1,65% = R$ 3.300,00 (Art. 7º, **caput**, da Lei nº10.637, de 2002)

(sem direito a utilização de qualquer crédito – Art. 7º, § 2º da Lei nº 10.637, de 2002)

adicionados de multa e juros, devidos desde 25/05/2013, data de vencimento da obrigação de “B”, caso a venda a “C” não houvesse sido realizada com o fim específico de exportação. (Art. 7º, § 1º da Lei nº 10.637, de 2002)

Cofins: R$ 200.000,00 x 7,60% = R$ 15.200,00 (Art. 9º, **caput**, da Lei nº 10.637, de 2002)

(sem direito a utilização de qualquer crédito – Art. 9º, § 2º da Lei nº 10.833, de 2003)

adicionados de multa e juros, devidos desde 25/05/2013, data de vencimento da obrigação de "B", caso a venda a "C" não houvesse sido realizada com o fim específico de exportação. (Art. 9º, § 1º da Lei nº 10.833, de 2003)

Créditos apurados pela Empresa "C" na operação de aquisição de produtos junto à Empresa "B":

PIS/Pasep: R$ 200.000,00 x 1,65% = R$ 3.300,00

Cofins: R$ 200.000,00 x 7,60% = R$ 15.200,00

Nota: Estes créditos somente são apurados em razão do pagamento, por "C", das contribuições que deixaram de ser pagas por "B".

Contribuições devidas pela Empresa "C" em razão da venda no mercado interno realizada em 15/08/2013:

PIS/Pasep apurado: R$ 250.000,00 x 1,65% = R$ 4.125,00

Créditos: (R$ 3.300,00)

PIS/Pasep devido: R$ 825,00

data de vencimento – 25/09/2013

Cofins apurado: R$ 250.000,00 x 7,60% = R$ 19.000,00

Créditos: (R$ 15.200,00)

data de vencimento – 25/09/2013

Observações acerca do exemplo 1:

1. A Empresa "B", mesmo tendo vendido as mercadorias a "C" com o benefício da não-incidência, mantém os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurados na aquisição junto à Empresa "A", respectivamente de R$ 1.650,00 e R$ 7.600,00.

2. Quando a Empresa "C", ao pagar as contribuições que deixaram de ser recolhidas por "B", passa a ter direito de apurar créditos decorrentes da aquisição das mercadorias junto à empresa "B".

3. O valor dos juros e da multa, recolhidos por "C", incidentes sobre o valor das contribuições que deixaram de ser recolhidas por "B", não lhe dá direito a crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

4. Quando a Empresa "C" calcula as contribuições que deixaram de ser recolhidas por "B", não pode utilizar nenhum valor a título de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, nem os apurados por "B" quando da aquisição das mercadorias junto à Empresa "A";

c) Empresa "A" fez opção pela tributação do Imposto de renda pelo lucro presumido e, portanto, submete-se ao regime de apuração cumulativa para apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, com alíquotas de 0,65% para a Contribuição para o PIS/Pasep, e 3,0% para a Cofins;

d) a venda de “B” para “C” se deu com o benefício da isenção da Contribuição para o PIS/Pasep, previsto no §1º do art. 14 da MP º 2.158-35, de 2001, e da Cofins, previsto nos incisos VIII e IX do art. 14 da MP º 2.158-35, de 2001.

Cálculos:

Contribuições devidas pela Empresa “A” em razão da venda para a Empresa “B”:

PIS/Pasep: R$ 100.000,00 x 0,65% = R$ 650,00

Cofins: R$ 100.000,00 x 3,00% = R$ 3.000,00

Contribuições devidas pela Empresa “B” em razão da venda para a Empresa “C”, com o fim específico de exportação:

PIS/Pasep: zero (§1º do art. 14 da MP º 2.158-35, de 2001)

(sem direito a qualquer crédito para a empresa “C” - Art. 3º, § 2º, inciso II, da Lei nº 10.637, de 2002)

Cofins: zero (incisos VIII e IX do art. 14 da MP º 2.158-35, de 2001)

(sem direito a qualquer crédito para a empresa “C” – Art. 3º, § 2º, inciso II, da Lei nº 10.833, de 2003)

Suponha agora que, em 15/08/2013 (anterior a 180 dias), por R$ 250.000,00, a Empresa “C” vendeu no mercado interno os produtos adquiridos junto a “B”, beneficiados com a isenção vinculada ao fim específico de exportação.

Cálculo das contribuições **devidas pela Empresa “C”**, pela desconfiguração do fim específico de exportação (contribuições que deixaram de ser recolhidas pela Empresa “B”):

PIS/Pasep: R$ 200.000,00 x 0,65% = R$ 1.300,00 (Art. 2º, § 4º da Lei nº 9.363, de 1996)

(sem direito a utilização de qualquer crédito – Art. 7º, § 2º da Lei nº 10.637, de 2002)

adicionados de multa e juros, devidos desde 25/05/2013, data de vencimento da obrigação de “B, caso a venda a “C” não houvesse sido realizada com o fim específico de exportação. (Art. 2º, § 7º da Lei nº 9.363, de 1996)

Cofins: R$ 200.000,00 x 3,0% = R$ 6.000,00 (Art. 2º, § 4º da Lei nº 9.363, de 1996)

(sem direito a utilização de qualquer crédito – Art. 9º, § 2º da Lei nº 10.833, de 2003)

adicionados de multa e juros, devidos desde 25/05/2013, data de vencimento da obrigação de “B, caso a venda a “C” não houvesse sido realizada com o fim específico de exportação. (Art. 2º, § 7º da Lei nº 9.363, de 1996)

Créditos apurados pela Empresa “C” na operação de aquisição de produtos junto à Empresa “B”:

PIS/Pasep: R$ 200.000,00 x 1,65% = R$ 3.300,00

Cofins: R$ 200.000,00 x 7,60% = R$ 15.200,00

Nota: Estes créditos somente são apurados em razão do pagamento, por "C", das contribuições que deixaram de ser pagas por "B".

Contribuições devidas pela Empresa "C" em razão da venda no mercado interno realizada em 15/08/2013:

PIS/Pasep apurado: R$ 250.000,00 x 1,65% = R$ 4.125,00

Créditos: (R$ 3.300,00)

PIS/Pasep devido: R$ 825,00

data de vencimento – 25/09/2013

Cofins apurado: R$ 250.000,00 x 7,60% = R$ 19.000,00

Créditos: (R$ 15.200,00)

Cofins devida: R$ 3.800,00

data de vencimento – 25/09/2013

Observações acerca do exemplo 2:

1. Quando a Empresa "C" paga as contribuições que deixaram de ser recolhidas por "B", passa a ter direito de apurar créditos decorrentes da aquisição das mercadorias junto à empresa "B".

2. O valor dos juros e da multa, recolhidos por "C", incidentes sobre o valor das contribuições que deixaram de ser recolhidas por "B", não lhe dá direito a crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

3. Quando a Empresa "C" calcula as contribuições que deixaram de ser recolhidas por "B", não pode utilizar nenhum valor a título de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, nem os apurados na aquisição das mercadorias junto à Empresa "B", tampouco os relativos a qualquer outra operação.

Exemplo 3 – Vendedora no regime de apuração não cumulativa e comercial exportadora no regime de apuração cumulativa:

A Empresa "A", em 22/02/2013, vende produtos acabados para a Empresa "B" por R$ 100.000,00. Por sua vez, em 27/04/2013, a Empresa B vende os mesmos produtos para a Empresa "C", com fim específico de exportação, por R$ 200.000,00. Dados adicionais:

a) Empresa "B" fez opção pela tributação do Imposto de renda pelo lucro real e está submetida ao regime de apuração não cumulativa, com alíquotas de 1,65% para a Contribuição para o PIS/Pasep, e 7,6% para a Cofins;

b) Empresa "C", a comercial exportadora, fez opção pela tributação do Imposto de renda pelo lucro presumido e, portanto, é submetida ao regime de apuração cumulativa, com alíquotas de 0,65% para a Contribuição para o PIS/Pasep, e 3,0% para a Cofins;

c) Empresa "A" fez opção pela tributação do Imposto de renda pelo lucro presumido e, portanto, submete-se ao regime de apuração cumulativa da Contribuição para o

PIS/Pasep e da Cofins, com alíquotas de 0,65% para a Contribuição para o PIS/Pasep, e 3,0% para a Cofins;

d) a venda de "B" para "C" se deu com o benefício da não-incidência da Contribuição para o PIS/Pasep, previsto no inciso III do art. 5º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Cofins, previsto no inciso III do art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003.

Cálculos:

Contribuições devidas pela Empresa "A" em razão da venda para a Empresa "B":

PIS/Pasep: R$ 100.000,00 x 0,65% = R$ 650,00

Cofins: R$ 100.000,00 x 3,00% = R$ 3.000,00

Créditos apurados pela Empresa "B" na operação de aquisição de produtos junto à Empresa "A":

PIS/Pasep: R$ 100.000,00 x 1,65% = R$ 1.650,00

Cofins: R$ 100.000,00 x 7,60% = R$ 7.600,00

Contribuições devidas pela Empresa "B" em razão da venda para a Empresa "C", com o fim específico de exportação:

PIS/Pasep: zero (inciso III do art. 5º da Lei nº 10.637, de 2002)

(não há que se falar em crédito para a empresa adquirente, pois "C" está submetida ao regime de apuração cumulativa)

Cofins: zero (inciso III do art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003)

(não há que se falar em crédito para a empresa adquirente, pois "C" está submetida ao regime de apuração cumulativa)

Suponha agora que, em 15/08/2013 (anterior a 180 dias), por R$ 250.000,00, a Empresa "C" vendeu no mercado interno os produtos adquiridos junto a "B", beneficiados com a não-incidência vinculada ao fim específico de exportação.

Cálculo das contribuições **devidas pela Empresa "C"**, pela desconfiguração do fim específico de exportação (contribuições que deixaram de ser recolhidas pela Empresa "B"):

PIS/Pasep: R$ 200.000,00 x 1,65% = R$ 3.300,00 (Art. 7º, **caput**, da Lei nº 10.637, de 2002)

(sem direito a utilização de qualquer crédito – Art. 7º, § 2º da Lei nº 10.637, de 2002)

adicionados de multa e juros, devidos desde 25/05/2013, data de vencimento da obrigação de "B, caso a venda a "C" não houvesse sido realizada com o fim específico de exportação. (Art. 7º, § 1º da Lei nº 10.637, de 2002)

Cofins: R$ 200.000,00 x 7,6% = R$ 15.200,00 (Art. 9º, **caput**, da Lei nº10.637, de 2002)

(sem direito a utilização de qualquer crédito – Art. 9º, § 2º da Lei nº 10.833, de 2003)

adicionados de multa e juros, devidos desde 25/05/2013, data de vencimento da obrigação de "B", caso a venda a "C" não houvesse sido realizada com o fim específico de exportação. (Art. 9º, § 1º da Lei nº 10.833, de 2003)

Contribuições devidas pela Empresa "C" em razão da venda no mercado interno realizada em 15/08/2013:

PIS/Pasep devido: R$ 250.000,00 x 0,65% = R$ 1.625,00

data de vencimento – 25/09/2013

Cofins devida: R$ 250.000,00 x 3,00% = R$ 7.500,00

data de vencimento – 25/09/2013

Observações acerca do exemplo 3:

1. Mesmo quando a Empresa "C" paga as contribuições que deixaram de ser recolhidas por "B", segundo as regras do regime a que "B" está sujeita (de apuração não cumulativa), não adquire direito de apurar créditos decorrentes da aquisição das mercadorias junto à empresa "B", pois está no regime de apuração cumulativo.

2. Quando a Empresa "C" calcula as contribuições que deixaram de ser recolhidas por "B", não pode utilizar nenhum valor a título de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, nem os apurados por "B" quando da aquisição das mercadorias junto à Empresa "A", tampouco os relativos a qualquer outra operação.

Veja ainda: Desconfiguração do fim específico de exportação:

Pergunta 009

Isenções ou não incidências da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita:

Pergunta 006

Normativo: Lei nº 9.363, de 1996, art. 2º, §§4º ao 7º;

Lei nº 10.637, de 2002, art. 7º;

Lei nº 10.833, de 2003, art. 9º; e

IN RFB nº 2.121, de 2022, arts. 10, 11, 118, 141 e 245.

055 Como podem ser utilizados os créditos apurados nos termos do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, decorrentes de aquisição no mercado interno, e do art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004, decorrentes de importações, acumulados em virtude de vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não-incidência das contribuições?

Os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, vinculados às vendas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência, acumulados ao final de cada trimestre-calendário em virtude das citadas operações, apurados nos termos do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e do art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004, podem ser objeto de:

a) compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela RFB, observada a legislação específica aplicável à matéria; ou

b) pedido de ressarcimento, observada a legislação específica aplicável à matéria.

Nota:

A pessoa jurídica que tem o direito de utilizar o saldo de créditos nos termos desta pergunta é a que aufere a receita de vendas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência de que trata o art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004.

Veja ainda: Créditos da Não Cumulatividade:

Pergunta 039

Créditos da Não Cumulatividade. Limites e Vedações:

Pergunta 040

Créditos da Não Cumulatividade. Pessoa Jurídica com Receitas Parcialmente sujeitas à Não Cumulatividade:

Pergunta 041

Créditos da Não Cumulatividade. Importação:

Pergunta 050

Normativo: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º;
Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º;
Lei nº 10.865, de 2004, art. 15;
Lei nº 11.033, de 2004, art. 17;
Lei nº 11.116, de 2005, art. 16; e
IN RFB nº 2.121, de 2022, art. 247.

056 Os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins relativos à aquisição ou à importação de nafta petroquímica e de outros hidrocarbonetos apurados nos termos do art. 57, e do caput e § 2º do art. 57-A da Lei nº 11.196, de 2005, podem ser objeto de compensação ou ressarcimento?

Sim.

Somente depois do encerramento do trimestre-calendário, os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurados nos termos do art. 57 e do caput e § 2º do art. 57- A da Lei nº 11.196, de 2005, que não puderem ser utilizados no desconto de débitos das respectivas Contribuições, poderão ser objeto de compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a impostos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, ou de ressarcimento, nos termos de legislação específica aplicável à matéria, se decorrentes:

1) de aquisição ou importação de nafta petroquímica pelas centrais petroquímicas;

2) de aquisição de etano, propano, butano, condensado e correntes gasosas de refinaria - HLR - hidrocarbonetos leves de refino pelas centrais petroquímicas para serem utilizados como insumo na produção de eteno, propeno, buteno, butadieno, orto-xileno, benzeno, tolueno, isopreno e paraxileno; e

3) de aquisição de eteno, propeno, buteno, butadieno, orto-xileno, benzeno, tolueno, isopreno e paraxileno pelas indústrias químicas para serem utilizados como insumo produtivo.

Normativo: Lei nº 11.196, de 2005, arts. 57 e 57-A; e
IN RFB nº 2.121, de 2022, art. 248 e 249.

057 Quais são os contribuintes que podem pleitear o regime especial de utilização de crédito presumido da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, de que trata o art. 3º da Lei nº 10.147, de 2000?

O regime especial de utilização de crédito presumido é concedido às pessoas jurídicas que procedam à industrialização ou à importação de medicamentos submetidos às alíquotas concentradas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, sujeitos à prescrição médica e identificados por tarja vermelha ou preta, e que, visando assegurar a repercussão nos preços da redução da carga tributária:

1) tenham firmado com a União, compromisso de ajustamento de conduta, nos termos do § 6º do art. 5º da Lei nº 7.347, de 1985; ou

2) cumpram a sistemática estabelecida pela Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos - CMED para utilização do crédito presumido na forma determinada pela Lei nº 10.742, de 6 de outubro de 2003.

Nota:

1) A concessão do regime especial depende de habilitação perante a CMED e a RFB, na forma regulamentar.
2) O crédito presumido é determinado mediante a aplicação das alíquotas concentradas sobre a receita decorrente da venda dos medicamentos no mercado interno, o que configura verdadeira desoneração das contribuições.

Veja ainda: Alíquotas diferenciadas (fármacos):

Pergunta 080 e 085.

Utilização do crédito presumido (fármacos):

Pergunta 059.

Créditos Presumidos. Compensação e Ressarcimento:

Pergunta 062.

Normativo: Lei nº 10.147, de 2000, art. 3º;

Lei nº 10.833, de 2003, art. 25;

Decreto nº 3.803, de 2001; e

IN RFB nº 2.121, de 2022, arts. 460 a 475.

058 Como pode ser utilizado o crédito presumido da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins de que trata o art. 3º da Lei nº 10.147, de 2000?

O crédito presumido só pode ser utilizado para dedução do montante devido à título da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no período em que a pessoa jurídica estiver submetida ao regime especial. É vedada qualquer outra forma de utilização ou compensação do crédito presumido de que trata este artigo, bem como de sua restituição.

O saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado pelas pessoas jurídicas beneficiárias do regime especial, na forma do art. 3º da Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002, do art. 3o da Lei no 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do art. 15 da Lei no 10.865, de 30 de abril de 2004, em relação a custos, despesas e encargos vinculados à produção e à comercialização beneficiada pela apuração dos créditos presumidos, acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário, poderá ser objeto de:

1) compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, observada a legislação específica aplicável à matéria; ou

2) pedido de ressarcimento em espécie, observada a legislação específica aplicável à matéria.

Veja ainda: Contribuintes que podem pleitear o crédito presumido de fármacos:

Pergunta 057

Créditos Presumidos. Compensação e Ressarcimento:

Pergunta 061

Normativo: Lei nº 10.147, de 2000, art. 3º;

Decreto nº 3.803, de 2001; e

IN RFB 2.121, de 2022, art. 461.

059 Existe a possibilidade de utilização de créditos presumidos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins relativos ao setor agropecuário e da agroindústria?

Sim.

Pode-se citar como exemplos, os créditos presumidos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, apurados nos termos e limites do:

1) art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, relativo à aquisição ou recebimento de insumos de pessoas física ou cooperado pessoa física, ou de pessoa jurídica com suspensão das contribuições, utilizados na produção de mercadorias de origem animal ou vegetal destinadas à alimentação humana ou animal;

2) art. 15 da Lei nº 10.925, de 2004, relativo à aquisição ou recebimento de insumos de pessoa física ou cooperado pessoa física, ou de pessoa jurídica com suspensão das contribuições, utilizados na produção de vinhos;

3) art. 33 da Lei nº 12.058, de 2009, relativo à aquisição ou recebimento de bovinos, ovinos e caprinos vivos, de pessoa física ou cooperado pessoa física, ou de pessoa jurídica com suspensão das contribuições, utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à exportação;

4) art. 34 da Lei nº 12.058, de 2009, relativo à aquisição de produtos de origem bovina, ovina e caprina com alíquota 0 (zero) da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, utilizados como insumos na industrialização de mercadorias submetidas à incidência das contribuições no mercado interno ou destinadas à exportação;

5) art. 55 da Lei nº 12.350, de 2010, relativo à aquisição de produtos para utilização como insumo na produção de carnes e miudezas comestíveis de suínos ou de aves, destinadas à exportação;

6) art. 56 da Lei nº 12.350, de 2010, relativo à aquisição dos produtos de origem bovina, suína, ovina, caprina e aviária com alíquota 0 (zero) da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, utilizados como insumos em industrialização de mercadorias submetidas à incidência das contribuições no mercado interno ou destinadas à exportação;

7) art. 5º da Lei nº 12.599, de 2012, relativo à exportação de café não torrado;

8) art. 6º da Lei nº 12.599, de 2012, relativo à aquisição de café não torrado para utilização na elaboração de café torrado, extratos, essências e preparações de café destinados à exportação; e

9) art. 31 da Lei nº 12.865, de 2013, relativo à exportação ou venda no mercado interno de produtos derivados de soja.

Notas:

1) Fazem jus aos créditos presumidos tratados nesta pergunta somente as pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.
2) Os créditos presumidos de que trata esta pergunta somente poderão ser apropriados e utilizados se observados os limites e as vedações contidos nos citados artigos e na legislação pertinente.

Veja ainda: Créditos Presumidos. Compensação e Ressarcimento:

Pergunta 061

Normativo: Lei nº 10.925, de 2004, arts. 8º e 15;

Lei nº 12.058, de 2009, arts. 33 e 34;

Lei nº 12.350, de 2010, arts. 55, 56;

Lei nº 12.599, de 2012, arts. 5º e 6º; e

Lei nº 12.865, de 2013, art. 31.

060 Em quais hipóteses existe a possibilidade de apropriação de créditos presumidos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins relativos a selo de controle e equipamentos de controle de produção?

As pessoas jurídicas obrigadas pela RFB à utilização do selo de controle de que trata o art. 46 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964; e dos equipamentos contadores de produção de que tratam os arts. 27 a 30 da Lei nº 11.488, de 2007, e o art. 35 da Lei nº 13.097, de 19 de janeiro de 2015, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/PASEP ou da COFINS devidas em cada período de apuração, crédito presumido correspondente à taxa de que trata o art. 13 da Lei nº 12.995, de 2014, efetivamente paga no mesmo período.

Veja ainda: Créditos Presumidos. Ressarcimento e Compensação:

Pergunta 061

Normativo: Lei nº 12.995, de 2014, art. 13, § 3º; e

IN RFB nº 2.121, de 2022, art. 212.

061 Quais tipos de créditos presumidos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins podem e não podem ser objeto de ressarcimento e de compensação?

Depois do encerramento de cada trimestre-calendário, poderão ser objeto de ressarcimento ou de compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a impostos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, os créditos presumidos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins previstos:

1) no art. 33 da Lei nº 12.058, de 2009, vinculados a exportação, nos termos do seu § 7º;

2) no art. 34 da Lei nº 12.058, de 2009;

3) no art. 55 da Lei nº 12.350, de 2010, vinculados a exportação, nos termos do seu § 8º;

4) no art. 56-B da Lei nº 12.350, de 2010;

5) no art. 5º da Lei nº 12.599, de 2012;

6) no art. 6º da Lei nº 12.599, de 2012, vinculados a exportação; e

8) no art. 31 da Lei nº 12.865, de 2013.

É vedado, dentre outros, o ressarcimento ou a compensação dos seguintes créditos presumidos:

1) apurados na forma dos arts. 8º e 15 da Lei nº 10.925, de 2004, exceto nos casos permitidos em lei*;*

2) apurados na forma do art. 56 da Lei nº 12.350, de 2010; e

3) apurados na forma do art. 3º da Lei nº 10.147, de 2000.

Nota:

A compensação de créditos presumidos de que trata esta pergunta, quando permitida, deverá ser precedida do pedido de ressarcimento.

Veja ainda: Contribuintes que podem pleitear o crédito presumido de fármacos:

Pergunta 057

Créditos presumidos do Setor Agropecuário e da Agroindústria:

Pergunta 059

Créditos Presumidos. Equipamentos Contadores de Produção:

Pergunta 060

Normativo: Lei nº 10.147, de 2002, art. 3º, § 3º;

Lei nº 10.833, de 2003, art. 58-R;

Lei nº 10.925, de 2004, art. 8º e 15;

Lei nº 12.058, de 2009, arts. 33 e 34;

Lei nº 12.350, de 2010, art. 55, 56 e 56-B;

Lei nº 12.599, de 2012, art. 5º, § 3º, e art. 6º, § 4º;

Lei nº 12.794, de 2013, art. 15, § 4º;

Lei nº 12.859, de 2013, art. 1º;

Lei nº 12.865, de 2013, art. 31, § 6º.

062 De que forma devem ser apurados e registrados os créditos do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e do arts. 15 e 17 da Lei nº 10.865, de 2004, e os demais créditos presumidos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins?

As pessoas jurídicas submetidas ao regime de apuração não cumulativa deverão apurar e registrar, de forma segregada, os créditos de que tratam o art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, o art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e os arts. 15 e 17 da Lei nº 10.865, de 2004, e os créditos presumidos previstos nas Leis da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, discriminando-os em função da natureza, origem e vinculação desses créditos, observadas as normas editadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Notas:

Aplicam-se ao disposto nesta pergunta, no que couber, as disposições previstas nos §§ 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e nos §§ 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

Veja ainda: Créditos da Não Cumulatividade:

Pergunta 039

Créditos da Não Cumulatividade. Limites e Vedações:

Pergunta 040

Créditos da Não Cumulatividade. Importação:

Pergunta 050

Contribuintes que podem pleitear o crédito presumido de fármacos:

Pergunta 057

Créditos presumidos do Setor Agropecuário e da Agroindústria:

Pergunta 059

Créditos Presumidos. Equipamentos Contadores de Produção:

Pergunta 060

Normativo: Lei nº 12.058, de 2009, arts. 35.

063 As disposições da legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, de que trata este Perguntas e Respostas, são aplicáveis às pessoas jurídicas optantes pelo Simples Nacional?

Não. O Simples Nacional é um regime especial de recolhimento de tributos e contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte. Embora a Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estejam incluídos no recolhimento do Simples Nacional, este é determinado (base de cálculo, alíquotas, benefícios, etc.) pelo disposto

na Lei Complementar nº 123, de 2003, e legislação correlata, não sendo possível aplicar as normas relativas ao cálculo e pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Normativo: Lei Complementar nº 123, de 2003, arts. 18, 23 e 24.

064 A pessoa jurídica submetida à apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no regime de apuração não cumulativa faz jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), como ressarcimento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, de que tratam a Lei nº 9.363, de 1996, e a Lei nº 10.276, de 2001?

Não. Estas pessoas jurídicas não fazem jus ao crédito presumido do IPI, como ressarcimento dos valores da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, em relação às receitas sujeitas aos regimes de apuração não cumulativas. Logo, o disposto nas Leis nº 9.363, de 1996, e nº 10.276, de 2001, não se aplica à pessoa jurídica submetida à apuração do valor devido na forma dos arts. 2º e 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e dos arts. 2º e 3º da Lei nº 10.637, de 2002.

Normativo: Lei nº 10.833, de 2003, art. 14; e

ADI SRF nº 13, de 2004.

065 A que regime de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita se enquadram as receitas decorrentes das operações sujeitas à substituição tributária dessas contribuições?

Permanecem sujeitas ao regime de apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins as receitas decorrentes de operações sujeitas à substituição tributária das contribuições, não se lhes aplicando as disposições do regime de apuração não cumulativa.

Veja ainda: Receitas sujeitas ao regime de apuração cumulativa:

Pergunta 037

Normativo: Lei nº 10.637, de 2002, art. 8º, inciso VII, "b"; e

Lei nº 10.833, de 2003, art. 10, inciso VII, "b".

066 Quais são os responsáveis e como ocorre a substituição da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na comercialização de cigarros e cigarrilhas?

Os fabricantes e os importadores de cigarros e cigarrilhas estão sujeitos ao recolhimento dessas contribuições, na condição de contribuintes e substitutos dos comerciantes atacadistas e varejistas desse produto.

As bases de cálculos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas pelos fabricantes e importadores na condição de contribuintes e substitutos dos comerciantes atacadistas e varejistas, são os valores obtidos pela multiplicação do preço de venda do produto no varejo pela quantidade total de produtos vendidos, e em seguida por:

1) 3,42 para a Contribuição para o PIS/Pasep; e

2) 2,9169 para a Cofins.

Sobre as bases de cálculos assim obtidas, são aplicadas as alíquotas de 0,65%, para a Contribuição para o PIS/Pasep, e de 3%, para a Cofins.

Normativo: LC nº 70, de 1991, art. 3º;

Lei nº 9.532, de 1997, art. 53;

Lei 9.715, de 1998, art. 5;

Lei nº 10.865, de 2004, art. 29;

Lei nº 11.196, de 2005, art. 62;

Lei nº 12.402, de 2011, art. 6º;

Lei nº 10.637, de 2002, art. 8º, inciso VII, b; e

Lei nº 10.833, de 2003, art. 10, inciso VII, b.

067 De acordo com a legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, o comerciante atacadista de cigarros e cigarrilhas enquadra-se na condição de substituído?

Sim, a partir de 1º de maio de 2004, a substituição tributária de que trata o art. 3º da Lei Complementar nº 70, de 1991, o art. 5º da Lei nº 9.715, de 1998, e o art. 53 da Lei nº 9.532, de 1997, alcança também o comerciante atacadista de cigarros.

E, a partir de 1º de setembro de 2011, os fabricantes e importadores de cigarrilhas estão sujeitos às mesmas normas aplicáveis aos fabricantes e importadores de cigarros.

Normativo: Lei nº 10.865, de 2004, art. 29: e

Lei nº 12.402, de 2011, art. 6º.

068 Os comerciantes varejistas e atacadistas de cigarros e cigarrilhas, no caso de terem sido substituídos pelos fabricantes ou importadores, podem excluir da receita bruta o valor das vendas desses produtos, para efeito de apuração da base de cálculo das contribuições?

Os comerciantes atacadistas e varejistas de cigarros e cigarrilhas, para efeito da apuração da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, podem excluir da receita bruta o valor das vendas desse produto, desde que a substituição tenha ocorrido na operação de aquisição.

Veja ainda: Exclusões gerais da base de cálculo:

Pergunta 018

Venda de cigarros e cigarrilhas à comerciante optante pelo Simples Nacional:

Pergunta 074

Normativo: Lei nº 10.637, de 2002, art. 1º, § 3º, inciso III;

Lei nº 10.833, de 2003, art. 1º, § 3º, inciso III;

Lei nº 9.317, de 1996, art. 5º, § 5º;

Decreto nº 4.524, de 2002, art. 37; e

IN RFB nº 2.121, de 2022, art. 507.

069 Quais veículos se sujeitam a sistemática de substituição tributária da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins?

Apenas as motocicletas (código 87.11 da TIPI) sujeitam-se à substituição tributária de que trata o art. 43 da MP nº 2.158-35, de 2001.

Nota:

Passaram a sujeitar-se à incidência com alíquotas diferenciadas, de acordo com o disposto na Lei nº 10.485, de 2002:

a) os produtos classificados nas posições 84.32, 84.33, 87.01, 87.02 e 87.03, e nas subposições 8704.2 e 8704.3, da Tipi, a partir de 1º de novembro de 2002; e

b) os semeadores, plantadores e transplantadores do código 8432.30 da TIPI, a partir de 13 de maio de 2014.

Normativo: MP nº 2.158-35, de 2001, art. 43, com redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002, art. 64;

Lei nº 10.485, de 2002, art. 1º; e

IN RFB nº 2.121, de 2022, art. 494.

070 Quais são os responsáveis e como ocorre a substituição da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na comercialização das motocicletas classificadas na posição 87.11, da TIPI?

Os fabricantes e os importadores das motocicletas classificadas na posição 87.11 da TIPI são responsáveis, na condição de substitutos, pelo recolhimento das contribuições devidas pelos comerciantes varejistas.

A base de cálculo da substituição corresponde ao preço de venda do fabricante ou importador de veículos. Considera-se preço de venda o valor do produto acrescido do IPI incidente na operação.

Sobre a base de cálculo assim obtida são aplicadas as alíquotas de 0,65%, para a Contribuição para o PIS/Pasep, e de 3%, para a Cofins.

Os valores das contribuições objeto de substituição não integram a receita bruta do fabricante ou importador.

Notas:

1) A substituição de que trata esta pergunta não exime o fabricante ou importador da obrigação do pagamento das contribuições na condição de contribuinte.
2) A substituição de que trata esta pergunta não se aplica às vendas efetuadas a comerciantes atacadistas de motocicletas, hipótese em que as contribuições são devidas em cada uma das sucessivas operações de venda do produto.
3) Os valores das contribuições recolhidas no regime de substituição pelos fabricantes e importadores de motocicletas devem ser informados, juntamente com a respectiva base de cálculo, na correspondente nota fiscal de venda.
4) Os valores das contribuições, objeto de substituição pelos fabricantes e importadores de motocicletas, serão cobrados do comerciante varejista por meio de nota fiscal de venda, fatura, duplicata ou documento específico distinto.

Normativo: MP nº 2.158-35, de 2001, art. 43;

Lei nº 10.637, de 2002, art. 8º, VII, b;

Lei nº 10.833, de 2003, art. 10, VII, b;

Decreto nº 4.524, de 2002, arts. 5º, 48 e 88; e

IN nº 2.121, de 2022, arts. 494 a 496.

071 Os comerciantes varejistas de motocicletas, no caso de terem sido substituídos pelos fabricantes ou importadores, podem excluir da receita bruta o valor das vendas desses produtos, para efeito de apuração da base de cálculo das contribuições?

Os comerciantes varejistas de motocicletas sujeitos ao regime de substituição, para efeito da apuração da base de cálculo das contribuições, podem excluir da receita bruta o valor das vendas desses produtos, desde que a substituição tenha ocorrido na operação de aquisição.

Nota:

O valor a ser excluído da base cálculo não compreende o preço de vendas das peças, acessórios e serviços incorporados às motocicletas pelo comerciante varejista.

Veja ainda: Exclusões gerais da base de cálculo:

Pergunta 018

Normativo: Lei nº 10.637, de 2002, art. 1º, § 3º, inciso III;

Lei nº 10.833, de 2003, art. 1º, § 3º, inciso III;

Lei nº 9.317, de 1996, art. 5º, § 5º;

Decreto nº 4.524, de 2002, art. 38; e

IN RFB nº 2.121, de 2019, art. 499.

072 Como deve proceder o comerciante varejista diante da impossibilidade de ocorrência do fato gerador presumido da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins das motocicletas classificadas na posição 87.11, da TIPI, objeto da substituição tributária de que trata o art. 43 da MP nº 2.158-35, de 2001?

Será assegurada, ao comerciante varejista, a imediata e preferencial compensação ou restituição do valor das contribuições cobradas e recolhidas pelo fabricante ou importador, quando comprovada a impossibilidade de ocorrência do fato gerador presumido, na hipótese do regime de substituição de que trata a pergunta, em decorrência de:

a) incorporação do bem ao ativo permanente do comerciante varejista; ou

b) furto, roubo ou destruição de bem, que não seja objeto de indenização.

Nota:

Os demais produtos mencionados no art. 43 da MP nº 2.158-35, de 2001, estão sujeitos à incidência de alíquotas diferenciadas, de acordo com o disposto na Lei nº 10.485, de 2002. Neste caso, não há que se falar em compensação ou restituição por inocorrência do fato gerador presumido, já que as alíquotas aplicáveis sobre a receita de sua venda efetuadas pelo comerciante varejista foram reduzidas a zero.

Normativo: MP nº 2.158-35, de 2001, art. 43; e

Lei nº 10.637, de 2002, art. 64.

073 O valor do ICMS cobrado pela pessoa jurídica, na condição de substituto desse imposto, integra a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins?

Não. Quando conhecido o valor do ICMS cobrado no regime de substituição tributária, este não integra a base de cálculo das contribuições devidas pelo contribuinte substituto, porque o montante do referido imposto não compõe o valor da receita auferida na operação. Seu destaque em documentos fiscais constitui mera indicação, para efeitos de cobrança e recolhimento daquele imposto, dada pelo contribuinte substituto.

Normativo: Lei nº 9.718, de 1998, art. 3º, § 2º, I; e

PN CST nº 77, de 1986.

074 Como deve proceder o fabricante e o importador de cigarros, cigarrilhas, ou veículos dos códigos 8432.20 e 87.11 da TIPI, nas vendas desses produtos, submetidos ao regime de substituição tributária das contribuições, à pessoa jurídica optante pelo Simples Nacional?

O fabricante e o importador de cigarros, cigarrilhas ou das motocicletas classificadas na posição 87.11 da TIPI são obrigados a cobrar e a recolher, na condição de contribuintes substitutos, a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins devidas pelos comerciantes varejistas, na forma da legislação aplicável à matéria, mesmo que os adquirentes sejam optantes pelo Simples.

Normativo: MP nº 2.158-35, de 2001, art. 43; e
Lei nº 10.485, de 2002, art. 1º.

075 Em que consiste o sistema de tributação concentrada?

É um tratamento tributário próprio e específico que a legislação veio dar à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins decorrente da venda de determinados produtos, a fim de concentrar a tributação nas etapas de produção e importação, desonerando as etapas subsequentes de comercialização.

A concentração da tributação ocorre com a aplicação de alíquotas maiores que as usualmente aplicadas na tributação das demais receitas, unicamente na pessoa jurídica do produtor, fabricante ou importador, e a consequente desoneração de tributação das etapas posteriores de comercialização dos referidos produtos.

O sistema de tributação concentrada (também chamado de tributação monofásica) não se confunde com os regimes de apuração cumulativa e não cumulativa das contribuições. As regras do sistema de tributação concentrada devem ser aplicadas independentemente do regime de apuração (cumulativa ou não cumulativa) a que a pessoa jurídica esteja submetida.

Normativo: Constituição Federal, art. 149, § 4º.

076 Quais os produtos sujeitos à sistemática de tributação concentrada?

São sujeitos à tributação concentrada da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins os seguintes produtos:

a) gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação;
b) óleo diesel e suas correntes;
c) gás liquefeito de petróleo (GLP), derivado de petróleo e de gás natural;
d) querosene de aviação;
e) biodiesel;
f) nafta petroquímica destinada à produção ou formulação de óleo diesel e gasolina ou exclusivamente de gasolina;
g) nafta petroquímica destinada à produção ou formulação exclusivamente de óleo diesel;
h) produtos farmacêuticos de que trata o art. 1º, I, a da Lei nº 10.147, de 2000;

i) produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, de que trata o art. 1º, I, b da Lei nº 10.147, de 2000;

j) máquinas e veículos de que trata o art. 1º da Lei nº 10.485, de 2002;

k) pneus novos de borracha e câmaras de ar de borracha; e

l) autopeças relacionadas nos Anexos I e II da Lei nº 10.485, de 2002, e alterações posteriores;

Normativo: Lei nº 9.718, de 1998, arts. 4º e 6º;
MP nº 2.158-35, de 2001, art. 42;
Lei nº 10.147, de 2000, art. 1º;
Lei nº 10.336, de 2001, art. 14;
Lei nº 10.485, de 2002, arts. 1º, 3º e 5º;
Lei nº 10.560, de 2002, art. 2º;
Lei nº 11.196, de 2005, art. 3º;
Lei nº 11.196, de 2005, art. 56; e
IN RFB nº 2.121, de 2022, art. 60.

077 Como são calculadas a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins na comercialização de derivados de petróleo?

A receita auferida com a venda de derivados de petróleo, pelas pessoas jurídicas que não optaram pelo regime especial de apuração e pagamento das contribuições, previsto no art. 23 da Lei nº 10.865, de 2004 (tributação por unidade de volume do produto), está sujeita à tributação concentrada **ad valorem** da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Assim sendo, a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins devidas pelos importadores, produtores e encomendantes, no caso de industrialização por encomenda, serão calculadas, respectivamente, com base nas seguintes alíquotas:

1) 5,08% e 23,44%, incidentes sobre a receita da venda de gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação, e de nafta petroquímica destinada à produção ou formulação de gasolina e óleo diesel ou exclusivamente de gasolina;

2) 4,21% e 19,42%, incidentes sobre a receita da venda de óleo diesel e suas correntes, e de nafta petroquímica destinada à produção ou formulação exclusivamente de óleo diesel;

3) 10,2% e 47,4%, incidentes sobre a receita da venda de gás liquefeito de petróleo (GLP) derivado de petróleo e de gás natural;

4) 5% e 23,2%, incidentes sobre a receita da venda de querosene de aviação; e

As alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita da venda desses produtos, auferidas por distribuidores e comerciantes varejistas, estão reduzidas a zero.

Notas:

1) A Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins não incidem sobre a receita bruta auferida nas operações de venda de querosene de aviação por pessoa jurídica não sujeita à tributação concentrada, ou auferida pelo produtor ou importador na venda à pessoa jurídica distribuidora, quando o produto for destinado ao consumo por aeronave em tráfego internacional

Veja ainda: Alíquotas aplicáveis à pessoa jurídica executora da encomenda, na industrialização por encomenda de produtos sujeitos à tributação concentrada:

Pergunta 027

Alíquotas Concentradas **Ad Valorem**:

Pergunta 084.

Normativo: Lei nº 9.718, de 1998, art. 4º;

MP nº 2.158-35, de 2001, art.42;

Lei nº 10.336, de 2001, art. 14;

Lei nº 10.560, de 2002, art. 2º;

Lei nº 10.865, de 2004, art. 23, com redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004;

Lei nº 11.051, de 2004, art. 10;

Lei nº 11.196, de 2005, art. 56;

Decreto nº 5.059, de 2004, art. 2º, com redação dada pelo Decreto nº 10.638, de 2021; e

IN RFB nº 2.121, de 2022, art. 332-A.

078 Como são calculadas a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins na comercialização de biodiesel?

A receita auferida com a venda de biodiesel está sujeita à tributação concentrada com base em alíquotas incidentes sobre o valor da venda do produto (alíquotas **ad valorem**), ou mediante opção por regime especial de apuração e pagamento das contribuições, com base no volume do produto vendido (alíquotas **ad rem**).

Assim sendo, a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins devidas pelas pessoas jurídicas produtoras e pelos importadores de biodiesel, incidentes sobre a receita da venda desse produto, serão calculadas, respectivamente, com base nas alíquotas de 6,15% e 28,32%, para os contribuintes que não optaram pelo regime especial com base em alíquotas **ad rem**.

Notas:

A Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins não incidem sobre a receita bruta auferida nas operações de venda de biodiesel por pessoa jurídica não enquadrada na condição de industrial ou importador.

Veja ainda: Alíquotas Concentradas **Ad Valorem**:

Pergunta 084.

Normativo: Lei nº 11.116, de 2005, art. 3º, e

IN RFB nº 2.121, de 2022, arts. 392 a 394-A.

079 Como são calculadas a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins na comercialização dos produtos farmacêuticos de que trata a Lei nº 10.147, de 2000?

A receita auferida com a venda dos produtos farmacêuticos relacionados no art. 1º, inciso I, "a", da Lei nº 10.147, de 2000, está sujeita à tributação concentrada das contribuições.

Assim sendo, a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins devidas pelos importadores, produtores e encomendantes, no caso de industrialização por encomenda, serão

calculadas, respectivamente, com base nas alíquotas de 2,1% e 9,9%, incidentes sobre a receita da venda desses produtos.

As alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita da venda desses produtos, auferidas por pessoas jurídicas não sujeitas à tributação concentrada, estão reduzidas à zero.

Notas:

1) A receita bruta auferida pelo importador, encomendante ou fabricante com outras atividades não abrangidas pelo regime de incidência monofásica está sujeita às alíquotas do respectivo regime de apuração a que esteja obrigado.
2) O crédito presumido de que trata o art. 3º da Lei nº 10.147, de 2000, quando for o caso, deve ser atribuído à pessoa jurídica encomendante.

Veja ainda: Alíquotas aplicáveis à pessoa jurídica executora da encomenda, na industrialização por encomenda de produtos sujeitos à tributação concentrada:

Pergunta 027

Alíquotas Concentradas **Ad Valorem**:

Pergunta 084.

Normativo: Lei nº 10.147, de 2000, art. 1º, inciso I, "a", art. 2º e art. 3º;

Lei nº 10.833, de 2003, art. 25; e

IN RFB nº 2.121, de 2022, arts. 452 a 454.

080 Como são calculadas a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins na comercialização de produtos de perfumaria, toucador ou de higiene pessoal de que trata a Lei nº 10.147, de 2000?

A receita auferida com a venda dos produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, relacionados no art. 1º, inciso I, "b", da Lei nº 10.147, de 2000, está sujeita à tributação concentrada da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Assim sendo, a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins devidas pelos importadores, produtores e encomendantes, no caso de industrialização por encomenda, serão calculadas, respectivamente, com base nas alíquotas de 2,2% e 10,3%, incidentes sobre a receita da venda desses produtos

As alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita da venda desses produtos, auferidas por pessoas jurídicas não sujeitas à tributação concentrada, estão reduzidas à zero.

Veja ainda: Alíquotas aplicáveis à pessoa jurídica executora da encomenda, na industrialização por encomenda de produtos sujeitos à tributação concentrada:

Pergunta 027

Alíquotas Concentradas **Ad Valorem**:

Pergunta 084

Normativo: Lei nº 10.147, de 2000, art. 1º, inciso I, "b";

Lei nº 10.833, de 2003, art. 25; e

IN RFB nº 2.121, de 2022, arts. 482, 483 e 487.

081 Como são calculadas a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins na comercialização de máquinas, implementos e veículos novos?

A receita auferida com a venda de máquinas, implementos e veículos, relacionados no art. 1º da Lei nº 10.485, de 2002, está sujeita à tributação concentrada das contribuições.

Assim sendo, a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins devidas pelos importadores, fabricantes, encomendantes, e atacadista equiparado a industrial pelo art. 17, § 5º, da MP nº 2.189, de 2001, serão calculadas, respectivamente, com base nas alíquotas de 2% e 9,6%, incidentes sobre a receita da venda desses produtos.

As alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita da venda desses produtos, auferidas por pessoas jurídicas não sujeitas à tributação concentrada, estão reduzidas à zero.

Notas:

1) A base de cálculo das contribuições na venda das máquinas, implementos e veículos relacionados no § 2º da Lei nº 10.485, de 2002, fica reduzida em 30,2% e 48,1%, conforme o caso.
2) Poderão ser excluídos da base de cálculo das contribuições os valores recebidos pelo fabricante ou importador nas vendas diretas ao consumidor final, devidos aos concessionários pela intermediação ou entrega dos veículos, de acordo com o art. 2º da Lei nº 10.485, de 2002.

Veja ainda: Alíquotas aplicáveis à pessoa jurídica executora da encomenda, na industrialização por encomenda de produtos sujeitos à tributação concentrada:

Pergunta 027

Alíquotas Concentradas **Ad Valorem**:

Pergunta 084

Normativo: Lei nº 10.485, de 2002, arts. 1º e 2º, com redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014;

Lei nº 11.051, de 2004, art. 10; e

IN RFB nº 2.121, de 2022, arts. 416 a 418.

082 Como são calculadas a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins na comercialização dos produtos listados nos Anexos I e II (autopeças) à Lei nº 10.485, de 2002?

A receita auferida com a venda das autopeças relacionadas nos Anexos I e II da Lei nº 10.485, de 2002, está sujeita à tributação concentrada das contribuições.

Assim sendo, a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins devidas pelos importadores, produtores e encomendantes, no caso de industrialização por encomenda, serão calculadas, respectivamente, com base nas seguintes alíquotas:

1) 2,3% e 10,8%, nas vendas para comerciante atacadista ou varejista de autopeças ou para consumidores; e

2) 1,65% e 7,6%, nas vendas para fabricante de veículos, máquinas e implementos referidos no art. 1º da Lei nº 10.485, de 2002 ou de outras autopeças relacionadas nos Anexos I e II da Lei nº 10.485, de 2002.

As alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita da venda desses produtos, auferidas por comerciantes atacadistas e varejistas das autopeças relacionadas nos Anexos I e II da Lei nº 10.485, de 2002, estão reduzidas à zero.

Veja ainda:	Alíquotas aplicáveis à pessoa jurídica executora da encomenda, na industrialização por encomenda de produtos sujeitos à tributação concentrada: Pergunta 027 Alíquotas Concentradas **Ad Valorem**: Pergunta 084 Retenção na fonte na aquisição de autopeças: Pergunta 107

Normativo:	Lei nº 10.485, de 2002, art. 3º, e alterações; Lei nº 11.051, de 2004, art. 10; e IN RFB nº 2.121, de 2022, art. 427, 428 e 434.

083 Como são calculadas a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins incidentes sobre a comercialização de pneus novos e câmaras de ar de borracha?

A receita auferida com a venda de pneus novos e câmaras de ar de borracha está sujeita à tributação concentrada das contribuições.

Assim sendo, a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins devidas pelos importadores, fabricantes e encomendantes, no caso de industrialização por encomenda, serão

calculadas, respectivamente, com base nas alíquotas de 2% e 9,5%, incidentes sobre a receita de venda desses produtos.

As alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita da venda desses produtos, auferidas por pessoas jurídicas não sujeitas à tributação concentrada, estão reduzidas à zero.

Veja ainda:	Alíquotas aplicáveis à pessoa jurídica executora da encomenda, na industrialização por encomenda de produtos sujeitos à tributação concentrada: Pergunta 027 Alíquotas Concentradas **Ad Valorem**: Pergunta 084.

Normativo:	Lei nº 10.485, de 2002, art. 5º; Lei nº 11.051, de 2004, art. 10; e IN RFB nº 2.121, de 2022, art. 438, 439 e 440.

084 Quais são as alíquotas concentradas **ad valorem** da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes na venda dos produtos sujeitos à tributação concentrada?

As alíquotas aplicáveis sobre a receita bruta auferida pelas pessoas jurídicas produtoras e importadoras de combustíveis, fármacos, perfumaria, veículos, máquinas e autopeças, são:

01 - DERIVADOS DO PETRÓLEO (Ver Nota 4)

Descrição do Produto	**Alíquota PIS (%)**	**Alíquota Cofins (%)**
Gasolinas, Exceto Gasolina de Aviação	5,08	23,44
Óleo Diesel	4,21	19,42
Gás Liquefeito de Petróleo – GLP	10,20	47,40
Querosene de Aviação	5,00	23,20
Correntes Destinadas à Formulação de Gasolinas	5,08	23,44
Correntes Destinadas à Formulação de Óleo Diesel	4,21	19,42
Nafta Petroquímica Destinada à Formulação de Gasolina ou de Óleo Diesel	5,08	23,44
Nafta Petroquímica Destinada à Formulação Exclusivamente de Óleo Diesel	4,21	19,42

02 - BIODIESEL (Ver Nota 5)

Descrição do Produto	**Alíquota PIS (%)**	**Alíquota Cofins (%)**
Biodiesel	6,15	28,32

03 – FÁRMACOS E PERFUMARIAS

Descrição do Produto	**Alíquota PIS %)**	**Alíquota Cofins (%)**
Produtos farmacêuticos relacionados no art. 1º, I, a da Lei nº 10.147, de 2000.	2,10	9,90
Produtos de perfumaria, de toucador, ou de higiene pessoal relacionados no art. 1º, I, b da Lei nº 10.147, de 2000.	2,20	10,30

04 – VEÍCULOS, MÁQUINAS, IMPLEMENTOS, AUTOPEÇAS, PNEUS E CÂMARAS DE AR

Descrição do Produto	**Alíquota PIS (%)**	**Alíquota Cofins (%)**
Veículos, máquinas e implementos relacionados no art. 1º da Lei nº 10.485, de 2002.	2,00	9,60
Autopeças relacionadas nos Anexos I e II da Lei nº 10.485, de 2002 - vendas para atacadistas, varejistas e consumidores.	2,30	10,80
Autopeças relacionadas nos Anexos I e II da Lei nº 10.485, de 2002 - vendas para fabricantes de veículos, de máquinas e de autopeças.	1,65	7,60
Pneus novos e câmaras de ar.	2,00	9,50

Notas:

1) As receitas auferidas pelos comerciantes varejistas com a venda dos produtos sujeitos à sistemática de tributação monofásica, estão sujeitas às alíquotas de 0% (zero por cento).
2) A Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins devidas pelos produtores ou importadores de álcool, inclusive para fins carburantes, serão

calculadas com base nas alíquotas de 1,5% e 6,9%, respectivamente.

3) O produtor, o importador e o distribuidor de álcool, inclusive para fins carburantes, podem optar por regime especial de tributação com base em alíquotas por volume do produto (ad rem), na forma do Decreto nº 6.573, de 2008.

4) O produtor, o importador e o encomendante de derivados do petróleo podem optar por regime especial de tributação com base em alíquotas por volume do produto (ad rem), na forma do Decreto nº 5.059, de 2004 .

5) O produtor, o importador e o encomendante de biodiesel podem optar por regime especial de tributação com base em alíquotas por volume do produto (ad rem), na forma do Decreto nº 5.297, de 2004.

Veja ainda: Alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, incidentes sobre a receita ou o faturamento:

Pergunta 026

Alíquotas concentradas específicas (por unidade de produto):

Pergunta 085

Normativo: Lei nº 9.718, de 1998, arts. 4º e 5º;

MP nº 2.158-35, de 2001, art. 42;

Lei nº 10.147, de 2000, art. 1º;

Lei nº 10.336, de 2001, art. 14;

Lei nº 10.485, de 2002, arts, 1º, 3º e 5º;

Lei nº 10.560 de 2002, art. 2º;

Lei nº 11.116, de 2005, art. 3º;

Lei nº 11.196, de 2005, art. 56;

Lei nº 13.097, de 2015, art. 14, e arts. 24 a 34.

085 Quais são as alíquotas específicas (por volume de produto) da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita decorrente da venda de alguns produtos sujeitos à tributação concentrada?

As pessoas jurídicas que optarem pelos regimes especiais de apuração e pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, previstos no art. 5º, § 4º da Lei nº 9.718, de 1998, no art. 23 da Lei nº 10.865, de 2004, e no art. 4º e 5º da Lei nº 11.116, de 2005, estão sujeitas aos seguintes valores das contribuições fixados por volume de produto, respectivamente, em:

01 – DERIVADOS DO PETRÓLEO

Descrição do Produto	**Valor PIS** (R$/m3)	**Valor Cofins** (R$/m3)
Gasolinas, Exceto Gasolina de Aviação	141,10	651,40
Óleo Diesel	62,61	288,89
Querosene de Aviação	12,69	58,51
Correntes Destinadas à Formulação de Gasolinas	141,10	651,40
Correntes Destinadas à Formulação de Óleo Diesel	62,61	288,89
Nafta Petroquímica Destinada à Formulação de Gasolina e Óleo Diesel ou Exclusivamente de Gasolina	141,10	651,40
Nafta Petroquímica Destinada à Formulação Exclusivamente de Óleo Diesel	62,61	288,89

01.1 - GÁS LIQUEFEITO DE PETRÓLEO (GLP)

Descrição do Produto	**Valor PIS** (R$/ton)	**Valor Cofins** (R$/ton)
GLP	29,85	137,85

02 - ÁLCOOL

Descrição do Produto	**Valor PIS** (R$/m3)	**Valor Cofins** (R$/m3)
Álcool - venda realizada por produtor ou importador	23,38	107,52
Álcool - venda realizada por distribuidor	19,81	91,10

03- BIODIESEL

Descrição do Produto	**Valor PIS** (R$/m3)	**Valor Cofins** (R$/m3)
Biodiesel	26,41	121,59
Biodiesel - a partir de mamona ou fruto, caroço ou amêndoa de palma produzidos nas regiões N e NE e no semiárido.	22,48	103,51
Biodiesel - a partir de matérias-primas adquiridas de agricultor familiar enquadrado no Pronaf.	10,39	47,85
Biodiesel - a partir de matérias-primas produzidas nas regiões N, NE e no semiárido, adquiridas de agricultor familiar enquadrado no Pronaf.	0,00	0,00

Nota:

Na tributação concentrada de bebidas frias, com base em alíquotas **ad valorem**, há previsão de alíquotas específicas mínimas no art. 33 da Lei nº 13.097, de 2015, regulamentado pelo art. 30 do Decreto nº 8.442, de 2015.

Veja ainda: Alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita ou o faturamento:

Pergunta 026

Alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no regime de apuração cumulativa:

Pergunta 031

Alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no regime de apuração não cumulativa:

Pergunta 038

Alíquotas concentradas **ad valorem**:

Pergunta 084

Normativo: Lei nº 9.718, de 1998, arts. 4º e 5º;

Lei nº 10.336, de 2001, art. 14;

Lei nº 10.865, de 2004, art. 23;

Lei nº 11.116, de 2005, arts. 4º e 5º;

Decreto nº 5.059, de 2004;

Decreto nº 5.297, de 2004

Decreto nº 6.573, de 2008.

086 Quais são as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins aplicáveis sobre as receitas de vendas de Gás Natural Veicular (GNV)?

A receita de venda de gás natural veicular (GNV) segue a regra geral de incidência, não sendo aplicável, nesse caso, alíquotas diferenciadas.

Desta forma, sobre as receitas de vendas de GNV incidirão a Contribuição para o PIS/Pasep à alíquota de 0,65% ou 1,65% e a Cofins à alíquota de 3% ou 7,6%, conforme o caso, tendo em vista o correto enquadramento da pessoa jurídica vendedora no regime de apuração cumulativa ou não cumulativa das contribuições.

Veja ainda: Alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, incidentes sobre a receita ou o faturamento:

Pergunta 026

Alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no regime de apuração cumulativa:

Pergunta 031

Alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no regime de apuração não cumulativa:

Pergunta 038

Alíquotas concentradas ad valorem:

Pergunta 084

Normativo: Lei nº 9.715, de 1998, art. 8º, I;

Lei nº 9.718, de 1998, art. 8º;

Lei nº 10.637, de 2002, art. 2º; e

Lei nº 10.833, de 2003, arts. 2º e 23.

087 Quais são as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a serem aplicadas sobre a receita auferida pela pessoa jurídica encomendante de industrialização por encomenda dos produtos sujeitos à tributação concentrada?

A pessoa jurídica encomendante, no caso de industrialização por encomenda de produtos sujeitos à tributação concentrada, apura a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins com base nas alíquotas concentradas **ad valorem** relacionadas na Pergunta 084, podendo optar pelos regimes especiais de apuração com base em alíquotas específicas citados na Pergunta 086.

Veja ainda:	Alíquotas aplicáveis à pessoa jurídica executora da encomenda, na industrialização por encomenda de produtos sujeitos à tributação concentrada: Pergunta 027 Alíquotas Concentradas Ad Valorem: Pergunta 084 Alíquotas Concentradas Específicas: Pergunta 085

Normativo:	Lei nº 11.051, de 2004, art. 10; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 25

088 As sociedades cooperativas estão submetidas à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre a receita ou o faturamento?

Sim, as sociedades cooperativas são contribuintes da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita ou o faturamento.

As sociedades cooperativas em geral estão submetidas ao regime de apuração cumulativa, com incidência sobre o faturamento, com exceção das sociedades cooperativas de produção agropecuária e de consumo, que estão submetidas ao regime de apuração não cumulativa, com incidência sobre a receita.

Veja ainda:	Hipótese de responsabilidade por retenção: Pergunta 109 Contribuintes da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, incidentes sobre a receita ou o faturamento: Pergunta 001

Normativo:	Lei nº 10.833, de 2003, art. 10, inciso VI; MP nº 2.158-35, de 2001, art.15, **caput**, art. 93, inciso II, alínea a; e

IN RFB nº 2.121, de 2022, art. 123, inciso XI.

089 É permitido às sociedades cooperativas realizar as mesmas exclusões da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins permitidas às pessoas jurídicas em geral.

Sim, as exclusões gerais tratadas na Pergunta 018 também são permitidas às sociedades cooperativas.

Veja ainda: Outras exclusões da base de cálculo permitidas às sociedades cooperativas:

Perguntas 090 e 091

Exclusões da base de cálculo em função da atividade exercida pela sociedade cooperativa:

Perguntas 092 a 097

Normativo: IN RFB nº 2.121, de 2022, art. 316, com redação dada pela IN RFB nº 2.152, de 2023.

090 Existem outras exclusões da base de cálculo permitidas às sociedades cooperativas, além das autorizadas às pessoas jurídicas em geral?

Sim, às sociedades cooperativas em geral também é permitido excluir da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, incidentes sobre a receita:

1) os valores repassados aos associados, decorrentes da comercialização de produto por eles entregue à cooperativa;

2) as receitas de venda de bens e mercadorias a associados decorrentes da venda de bens e mercadorias vinculados diretamente à atividade econômica desenvolvida pelo associado e que seja objeto da cooperativa;

3) as receitas decorrentes da prestação, aos associados, de serviços especializados, aplicáveis na atividade rural, relativos a assistência técnica, extensão rural, formação profissional e assemelhadas;

4) as receitas decorrentes do beneficiamento, armazenamento e industrialização de produção do associado;

5) as receitas financeiras decorrentes de repasse de empréstimos rurais contraídos junto a instituições financeiras, até o limite dos encargos a estas devidos;

6) as sobras apuradas na Demonstração do Resultado do Exercício, antes da destinação para a constituição do Fundo de Reserva e do Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social, previstos no art. 28 da Lei nº 5.764, de 1971.

Nota:

As sociedades cooperativas de consumo podem efetuar somente as exclusões gerais de que trata a pergunta anterior, não se lhes aplicando a exclusão prevista nesta pergunta, pois se sujeitam às mesmas normas de incidência dos impostos e contribuições de competência da União, aplicáveis às demais pessoas jurídicas.

Veja ainda: Incidência da Contribuição do PIS/Pasep e da Cofins sobre a folha de salários das sociedades cooperativas:

Pergunta 098

Exclusões da base de cálculo em função da atividade exercida pela sociedade cooperativa:

Perguntas 091 a 097

Normativo: MP nº 2.158-35, de 2001, art. 15;

Lei nº 9.532, de 1997, art. 69;

Lei nº 10.676, de 2003, art. 1º; e

IN RFB nº 2.121, de 2022, arts. 316 a 322.

091 Existem exclusões da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, incidentes sobre a receita, específicas em função da atividade exercida pela sociedade cooperativa?

Sim, têm exclusões específicas previstas em lei:

a) as cooperativas de produção agropecuária,

b) as cooperativas de crédito

c) as cooperativas de eletrificação rural,

d) as cooperativas de transporte rodoviário de cargas,

e) as cooperativas de radiotáxi,

f) as cooperativas cujos cooperados se dediquem a serviços relacionados a atividades culturais, de música, de cinema, de letras, de artes cênicas e de artes plásticas.

Veja ainda: Exclusões da base de cálculo permitidas às sociedades cooperativas:

Perguntas 089 e 090

Exclusões da base de cálculo em função da atividade exercida pela sociedade cooperativa:

Perguntas 092 a 097

Normativo: Lei nº 10.684, de 2003, art. 17;

Lei nº 11.051, de 2004, art. 30 e 30-A; e

IN RFB nº 2.121, de 2022, arts. 317 a 322.

092 Quais as exclusões admitidas para efeito de apuração da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidas pelas sociedades cooperativas de eletrificação rural?

Além das exclusões admitidas para as sociedades cooperativas em geral, as sociedades cooperativas de eletrificação rural podem ainda excluir da base de cálculo os valores dos serviços prestados pelas cooperativas de eletrificação rural a seus associados.

Notas:

1) Considera-se sociedade cooperativa de eletrificação rural aquela que realiza a

transmissão, manutenção, distribuição e comercialização de energia elétrica de produção própria ou adquirida de concessionárias, com o objetivo de atender à demanda de seus associados, pessoas físicas ou jurídicas.

2) Os custos dos serviços prestados pela cooperativa de eletrificação rural abrangem os gastos de geração, transmissão, manutenção, distribuição e comercialização de energia elétrica, quando repassados aos associados.

Veja ainda: Incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre a receita das sociedades cooperativas:

Pergunta 088

Exclusões da base de cálculo permitidas às sociedades cooperativas:

Perguntas 089 e 090

Normativo: Lei nº 10.684, de 2003, art. 17; e

IN RFB nº 2.121, de 2022, art. 318.

093 Quais as deduções e exclusões admitidas para efeito de apuração da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidas pelas sociedades cooperativas de crédito?

Além das exclusões admitidas para as sociedades cooperativas em geral, as sociedades cooperativas de crédito podem ainda excluir da base de cálculo o valor dos ingressos decorrentes de ato cooperativo.

Veja ainda:	Incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre a receita das sociedades cooperativas: Pergunta 088 Exclusões da base de cálculo permitidas às sociedades cooperativas: Perguntas 089 e 090

Normativo:	Lei nº 11.051, de 2004, art. 30; e IN RFB nº 2.121, de 2022, art. 319.

094 Quais as exclusões admitidas para efeito de apuração da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidas pelas sociedades cooperativas de transporte rodoviário de cargas?

Além das exclusões admitidas para as sociedades cooperativas em geral, as sociedades cooperativas de transporte rodoviário de cargas podem ainda excluir da base de cálculo o valor dos ingressos decorrentes do ato cooperativo.

Veja ainda:	Incidência da Contribuição para PIS/Pasep e da Cofins sobre a receita das sociedades cooperativas: Pergunta 088 Exclusões da base de cálculo permitidas às sociedades cooperativas: Perguntas 089 e 090

Normativo:	Lei nº 11.051, de 2004, art. 30; e IN RFB nº 2.121, de 2022, art. 320.

095 Quais as exclusões admitidas para efeito de apuração da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidas pelas sociedades cooperativas de rádio táxi?

Além das exclusões admitidas para as sociedades cooperativas em geral, as sociedades cooperativas de rádio táxi podem ainda excluir da base de cálculo:

1) os valores repassados aos associados pessoas físicas decorrentes de serviços por eles prestados em nome da cooperativa;

2) as receitas de vendas de bens, mercadorias e serviços a associados, quando adquiridos de pessoas físicas não associadas; e

3) as receitas financeiras decorrentes de repasses de empréstimos a associados, contraídos de instituições financeiras, até o limite dos encargos a estas devidos.

Nota:

Também têm direito a essas exclusões da base de cálculo as cooperativas cujos cooperados se dediquem a atividades culturais, de música, de letras, de artes cênicas e de artes plásticas.

Veja ainda: Incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre a folha de salários das sociedades cooperativas:

Pergunta 098

Incidência da Contribuição do PIS/Pasep e da Cofins sobre a receita das sociedades cooperativas:

Pergunta 088

Exclusões da base de cálculo permitidas às sociedades cooperativas:

Perguntas 089 e 090

Normativo: Lei nº 11.051, de 2004, art. 30-A, com redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014; e

IN RFB nº 2.121, de 2022, art. 322.

096 As receitas auferidas pelas sociedades cooperativas de trabalho em geral, em decorrência de serviços executados por seus cooperados, podem ser excluídas da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, com fundamento no art. 15, inciso I, da MP nº 2.158-35, de 2001?

Não, pois não há previsão legal de excluir da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, incidentes sobre a receita, valores referentes a serviços executados por seus cooperados.

A exclusão prevista no art. 15, inciso I, da MP nº 2.158-35, de 2001, refere-se a produto (mercadoria) entregue à cooperativa para ser comercializado, não abrangendo, portanto, serviços.

097 Quais as exclusões admitidas para efeito de apuração da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidas pelas sociedades cooperativas de produção agropecuária?

Além das exclusões admitidas para as sociedades cooperativas em geral, as sociedades cooperativas de produção agropecuária podem ainda excluir da base de cálculo os custos agregados ao produto agropecuário dos associados comercializado pela cooperativa.

Veja ainda: Incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre a receita das sociedades cooperativas:

Pergunta 088

Exclusões da base de cálculo permitidas às sociedades cooperativas:

Perguntas 089 e 090

Normativo: Lei nº 10.684, de 2003, art. 17; e

IN RFB nº 2.121, de 2022, art. 317, inciso VII.

098 Quais sociedades cooperativas estão sujeitas ao recolhimento da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a folha de salários?

A sociedade cooperativa, no mês em que fizer uso de quaisquer das exclusões previstas na MP nº 2.158-35, de 2001, art. 15, incisos I a V, ou na Lei nº 11.051, de 2004, art. 30-A, inciso I a III, deverá também efetuar o pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a folha de salários.

Veja ainda: Contribuintes da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a folha de salários:

Pergunta 001 do Capítulo XXIV

Normativo: MP nº 2.158-35, de 2001, art. 15, § 2º, inciso I;

Lei nº 11.051, de 2004, art. 30-A, parágrafo único, incluído pela Lei nº 12.649, de 2012; e

IN RFB nº 2.121, de 2022, art. 301, § 1º.

099 Quais os casos de suspensão da exigência da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação aplicáveis às importações sob regimes aduaneiros especiais por pessoa jurídica localizada na Zona Franca de Manaus – ZFM?

As normas referentes à suspensão do pagamento do Imposto de Importação (II) ou do IPI vinculado à importação, relativas às importações sob regimes aduaneiros especiais efetuadas por pessoa jurídica localizada na Zona Franca de Manaus – ZFM, aplicam-se também à Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e à Cofins-Importação.

As empresas localizadas na ZFM poderão importar com suspensão do pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação:

a) bens (insumos) a serem empregados, pelo importador, na elaboração de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem;

b) matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem; e

c) máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos, novos, relacionados no Anexo do Decreto nº 5.691, de 2006, para incorporação ao ativo imobilizado da pessoa jurídica importadora.

Notas:

1) A suspensão da exigibilidade de que tratam os itens “a” e “b” será convertida em alíquota zero quando esses bens forem utilizados na elaboração de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, no caso do item “a”, ou como matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, no caso do item “b”, destinados a emprego em processo de industrialização por estabelecimentos industriais instalados na ZFM e consoante projetos aprovados pelo Conselho de Administração da Suframa.
2) A suspensão da exigibilidade de que trata o item “a” será concedida somente à empresa previamente habilitada pela Secretaria da Receita Federal, conforme disposições previstas na Instrução Normativa SRF nº 424, de 19 de maio de 2004.
3) A suspensão da exigibilidade de que trata o item “c” somente se aplica quando a pessoa jurídica utilizar as máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos na produção de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem destinados ao emprego em processo de industrialização por pessoa jurídica que esteja instalada na ZFM e que possua projeto aprovado pelo Conselho de Administração da Suframa.
4) A suspensão da exigibilidade de que trata o item “c” converte-se em alíquota 0 (zero) após decorridos 18 (dezoito) meses da incorporação do bem ao ativo imobilizado da pessoa jurídica importadora.
5) Ainda em relação à suspensão da exigibilidade de que trata o item “c”, a pessoa jurídica importadora que não incorporar o bem destinado ao seu ativo imobilizado ou que revender o bem antes do prazo

de que trata a nota 3 recolherá a Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e a Cofins-Importação, acrescidas de juros e multa de mora, na forma da lei, contados a partir do registro da Declaração de Importação (DI).

6) Na hipótese de não ser efetuado o recolhimento na forma da nota '5', caberá lançamento de ofício das contribuições, acrescidas de juros e da multa de que trata o caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Normativo: Lei nº 10.865, de 2004, arts. 14 e 14-A;

Lei nº 11.051, de 2004; art. 8º;

Lei nº 11.196, de 2005; art. 50; e

Decreto Nº 5.691, de 2006.

100 Existem operações envolvendo especificamente a Zona Franca de Manaus em que as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estão reduzidas a zero?

Sim. Estão reduzidas a 0% (zero por cento) as alíquotas das referidas contribuições decorrente da venda:

a) de mercadorias destinadas ao consumo ou à industrialização na Zona Franca de Manaus, por pessoa jurídica estabelecida fora da ZFM, exceto em relação às cervejas classificadas na posição 22.03 da Tipi; e

b) de mercadoria de origem nacional, por pessoas jurídicas estabelecidas na ZFM para outras pessoas jurídicas ali estabelecidas, exceto em relação às vendas de bebidas alcoólicas das posições 22.03, 22.04 (exceto mosto de uva parcialmente fermentado, ou com a fermentação abafada sem utilização de álcool) a 22.06 e 22.08 (exceto Ex 01, e aguardente em geral, de qualquer modo obtida, simples, de graduação alcoólica até 54º) da Tipi.

Notas:

1) Para os efeitos do disposto na letra "b" desta pergunta, entende-se por mercadorias destinadas ao consumo na Zona Franca de Manaus (ZFM) as que sejam destinadas a

pessoas jurídicas que com elas realizem comércio, por atacado ou a varejo, ou que as utilizem diretamente.

2) As operações realizadas com a redução das alíquotas a zero, nos termos desta pergunta, não geram direito a créditos da não cumulatividade para o adquirente.

Veja ainda: Alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, incidentes sobre a receita ou o faturamento:

Pergunta 026

Alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no regime de apuração cumulativa:

Pergunta 031

Alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no regime de apuração não cumulativa:

Pergunta 038

Alíquotas Zero relativa à tributação monofásica na Zona Franca de Manaus:

Pergunta 102

Normativo: Lei nº 10.637, de 2002, art. 5ºA;

Lei nº 10.996, de 2004, art. 2º; e

IN RFB nº 2.121, de 2022, arts. 82 e 83.

101 Qual o tratamento tributário da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins aplicável às vendas de álcool, inclusive para fins carburantes, efetuadas por pessoa jurídica fora da Zona Franca de Manaus – ZFM, destinadas ao consumo ou à industrialização na ZFM?

Estão reduzidas a 0 (zero) as alíquotas incidentes sobre as vendas de álcool, inclusive para fins carburantes, destinado ao consumo ou à industrialização na ZFM, efetuadas por produtor, importador ou distribuidor, estabelecido fora da ZFM, em conformidade com o disposto no art. 64 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, e no art. 2º da Lei nº 10.996, de 15 de dezembro de 2004.

A pessoa jurídica adquirente de álcool, inclusive para fins carburantes, destinado ao consumo ou à industrialização na ZFM, fica sujeita à incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS na revenda do referido produto, calculadas mediante a aplicação das alíquotas específicas de que trata a Pergunta 033.

Entretanto, a referida pessoa jurídica que adquire, de produtor, importador, ou distribuidor estabelecido fora da ZFM, o álcool destinado ao consumo ou à industrialização na ZFM, está dispensada de efetuar o pagamento das contribuições incidentes sobre a sua receita de revenda do produto, em virtude do disposto no art. 64, § 2º, da Lei nº 11.196, de 2005. Esse dispositivo legal prevê que o produtor, importador, ou distribuidor estabelecido fora da ZFM (que efetuou a primeira venda) é que está obrigado a cobrar e recolher, na condição de contribuinte substituto, a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins devidas pela pessoa jurídica adquirente estabelecida na ZFM, mediante a aplicação das alíquotas específicas tratadas na Pergunta 033 sobre o volume vendido.

Nota:

A pessoa jurídica domiciliada na ZFM que utilizar como insumo álcool para fins carburantes adquirido com substituição tributária, na forma descrita nesta pergunta, poderá abater da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, incidentes sobre seu faturamento, o valor dessas contribuições recolhidas pelo substituto tributário.

Normativo: Lei nº 11.196, de 2005; art. 64;

Lei nº 10.996, de 2004, art. 2º; e

IN RFB nº 2.121, de 2022, arts. 526 e 539 a 539-B.

102 Qual o tratamento tributário da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins aplicável às vendas dos demais produtos sujeitos à tributação concentrada efetuadas por pessoa jurídica estabelecida fora da Zona Franca de Manaus – ZFM, destinadas ao consumo ou à industrialização na ZFM?

Estão reduzidas a 0 (zero) as alíquotas incidentes sobre as vendas efetuadas por produtor, fabricante ou importador estabelecido fora da ZFM, destinadas ao consumo ou industrialização na ZFM, dos produtos sujeitos à tributação concentrada.

Quando a pessoa jurídica adquirente, estabelecida na ZFM, efetuar a revenda dos produtos, incidirá sobre esta operação as alíquotas concentradas previstas:

1) no art. 23 da Lei nº 10.865, de 2004 (alíquotas **ad rem** de derivados do petróleo);

2) no art. 1º, inciso I, "b", da Lei nº 10.147, de 2000 (alíquotas **ad valorem** de produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene);

3) no art. 1º da Lei nº 10.485, de 2002 (alíquotas **ad valorem** de máquinas, veículos e implementos);

4) no art. 5º da Lei nº 10.485, de 2002 (alíquotas **ad valorem** de pneus e câmaras de ar);

5) no art. 3º da Lei nº 10.485, de 2002 (alíquotas **ad valorem** de autopeças)

Entretanto, a pessoa jurídica que adquire, de produtor, fabricante ou importador estabelecido fora da ZFM, produtos sujeitos à tributação concentrada destinados ao consumo ou à industrialização na ZFM (listados nos itens 1 a 5), está dispensada de efetuar o pagamento das contribuições incidentes sobre essa operação, por força da substituição tributária prevista no art. 65, § 2º, da Lei nº 11.196, de 2005. Este dispositivo legal prevê que o produtor, fabricante ou importador estabelecido fora da ZFM (que efetuou a primeira venda) é que está obrigado a cobrar e recolher, na condição de contribuinte substituto, a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins devidas pela pessoa jurídica adquirente estabelecida na ZFM, mediante a aplicação das alíquotas concentradas **ad valorem** sobre o seu preço de venda (itens 2 a 5), ou mediante a aplicação das alíquotas **ad rem** sobre o volume vendido (item 1).

Notas:

1) A substituição tributária nas vendas para a ZFM constante desta pergunta não se aplica aos produtos farmacêuticos classificados nas posições 30.01, 30.03, 30.04, nos itens 3002.10.1, 3002.10.2, 3002.10.3, 3002.20.1, 3002.20.2, 3006.30.1 e 3006.30.2 e nos códigos 3002.90.20, 3002.90.92, 3002.90.99, 3005.10.10, 3006.60.00, todos da Tipi.

2) A substituição tributária nas vendas para a ZFM constante desta pergunta também não se aplica no caso de venda de autopeças e de pneus novos de borracha e de câmaras de ar de borracha para montadoras de veículos.

3) A pessoa jurídica domiciliada na ZFM que utilizar como insumo ou incorporar ao seu ativo permanente produtos adquiridos com substituição tributária, na forma descrita nesta pergunta, poderá abater da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins

incidentes sobre sua receita o valor dessas contribuições recolhidas pelo substituto tributário.

Veja ainda: Alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, incidentes sobre a receita ou o faturamento:

Pergunta 026

Alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no regime de apuração cumulativa:

Pergunta 031

Alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no regime de apuração não cumulativa:

Pergunta 038

Tributação concentrada:

Pergunta 075 a 083.

Normativo: Lei nº 11.196, de 2005; art. 65;

Lei nº 10.996, de 2004, art. 2º; e

IN RFB nº 2.121, de 2022, arts. 526 e 543 a 547.

103 Quais são as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita auferida por pessoa jurídica estabelecida na Zona Franca de Manaus submetida ao regime de apuração não cumulativa?

A pessoa jurídica estabelecida na Zona Franca de Manaus, submetida ao regime de apuração não cumulativa, deve calcular a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins incidentes sobre a receita decorrente da venda de produção própria, consoante projeto aprovado pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus (Suframa), mediante a aplicação das alíquotas de:

I - 0,65% e 3%, respectivamente, no caso de venda efetuada a pessoa jurídica estabelecida:

a) na ZFM;

b) fora da ZFM, que apure a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins no regime de apuração não cumulativa;

II - 1,3% e 6%, respectivamente, no caso de venda efetuada a:

a) pessoa jurídica estabelecida fora da ZFM, que apure o imposto de renda com base no lucro presumido;

b) pessoa jurídica estabelecida fora da ZFM, que apure o imposto de renda com base no lucro real e que tenha sua receita, total ou parcialmente, excluída do regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins;

c) pessoa jurídica estabelecida fora da Zona Franca de Manaus e que seja optante pelo Simples Nacional;

d) órgãos da administração federal, estadual, distrital e municipal;

III - 1,65% e 7,6%, respectivamente, no caso de venda efetuada a pessoa física.

Notas:

1) Para os efeitos desta pergunta, o termo "fora da ZFM" refere-se à localização do estabelecimento da pessoa jurídica destinatária da mercadoria.

2) Para efeitos da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na forma desta pergunta, a pessoa jurídica adquirente, localizada fora da ZFM, deverá preencher e fornecer à pessoa jurídica estabelecida na ZFM a Declaração:

   a) do Anexo XVII da IN RFB nº 2.121, de 2022, no caso de vendas sujeitas à incidência das contribuições com as alíquotas de que trata o item I desta pergunta;

   b) do Anexo XVIII da IN RFB nº 2.121, de 2022, no caso de vendas sujeitas à incidência das contribuições com as alíquotas de que trata item II desta pergunta, destinadas às pessoas jurídicas referidas nas alíneas "a" e "b" do mesmo item; ou

   c) do Anexo XIX da IN RFB nº 2.121, de 2022, no caso de vendas sujeitas à incidência das contribuições com as alíquotas de que trata o item II desta pergunta, destinadas à pessoa jurídica referida na letra "c" do mesmo item.

3) A pessoa jurídica industrial estabelecida na ZFM deverá manter a Declaração de que trata a nota '2', à disposição da Secretaria da Receita Federal (SRF), pelo prazo de 10 (dez) anos, contado da data de ocorrência do fato gerador.

4) Na hipótese de a pessoa jurídica situada na ZFM apenas transferir os produtos para outro estabelecimento da mesma pessoa jurídica localizada fora da ZFM, não se aplicam as alíquotas de que trata esta pergunta.

5) O disposto nesta pergunta não se aplica nas operações envolvendo produtos sujeitos à tributação concentrada.

Veja ainda: Alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, incidentes sobre a receita ou o faturamento:

Pergunta 026

Alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no regime de apuração cumulativa:

Pergunta 031

Alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no regime de apuração não cumulativa:

Pergunta 038

Apuração de créditos envolvendo algumas operações na Zona Franca de Manaus:

Pergunta 100

Alíquotas dos produtos sujeitos à tributação concentrada:

Perguntas 075 a 083

Normativo: Lei nº 10.637, de 2002, art. 2º, § 4º;

Lei nº 10.833, de 2003, art. 2º, § 5º; e

IN RFB nº 2.121, de 2022, art. 533.

104 Como devem ser calculados os créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, nas aquisições de mercadoria produzida por pessoa jurídica estabelecida na Zona Franca de Manaus e que apure as referidas contribuições mediante a aplicação das alíquotas de que trata a Pergunta 104?

Nas aquisições de mercadoria produzida por pessoa jurídica estabelecida na Zona Franca de Manaus e que apure a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins com as alíquotas da pergunta 104, a pessoa jurídica adquirente, desde que submetida ao regime de apuração não cumulativa, deve calcular créditos deste regime mediante a aplicação das alíquotas de:

a) 1,65% e 7,6%, respectivamente, na hipótese de pessoa jurídica adquirente estabelecida fora da Zona Franca de Manaus, que apure o imposto de renda com base no lucro real e que tenha sua receita, total ou parcialmente, excluída do regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, obedecidas as regras de apuração de créditos tratadas na Pergunta 043.

a) 1% e 4,6%, respectivamente, na hipótese de pessoa jurídica adquirente estabelecida fora da Zona Franca de Manaus diferente da descrita em "a".

Nota:

O disposto nesta pergunta:

a) não se aplica nas hipóteses em que a lei desautoriza a apuração de créditos;

b) não se aplica nas operações envolvendo produtos sujeitos à tributação concentrada.

Veja ainda: Créditos da Não Cumulatividade:

Pergunta 039

Normativo: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, § 12;

Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, § 17; e

IN RFB nº 2.121, de 2022, art. 534.

105 Os órgãos e entidades da administração pública federal estão obrigados a reter na fonte a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins incidentes sobre os pagamentos que efetuarem a pessoas jurídicas pelo fornecimento de bens e prestação de serviços?

Sim. Estão obrigados a efetuar a retenção na fonte de tributos, entre os quais a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins, sobre os pagamentos que efetuarem às pessoas jurídicas, pelo fornecimento de bens ou prestação de serviços em geral, inclusive obras, os seguintes órgãos e entidades integrantes da Administração Pública federal:

1) os órgãos da administração pública federal direta;

2) as autarquias federais;

3) as fundações federais;

4) as empresas públicas federais;

5) as sociedades de economia mista federais; e

6) as demais entidades em que a União, direta ou indiretamente detenha a maioria do capital social sujeito a voto, e que recebam recursos do Tesouro Nacional e estejam obrigadas a registrar sua execução orçamentária e financeira no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (Siafi).

A retenção na fonte de tributos a ser efetuada pelas entidades citadas deve ser feita de acordo com o disposto na Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 2012.

Normativo: Lei nº 9.430, de 1996, art. 64;
Lei nº 10.833, de 2003, art. 34 e art. 35;
Lei nº 10.865, de 2004, art. 21
Lei nº 11.196, de 2005, art. 29;
Decreto 5.602, de 2005, art. 3º;
IN SRF nº 1.234, de 2012; e
IN RFB nº 2.121, de 2022, art. 106.

106 Quando ocorre a retenção na fonte da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nos pagamentos efetuados por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas de direito privado?

Ocorre retenção na fonte destas contribuições e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido no caso de pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas de direito privado, pela prestação de serviços de limpeza, conservação, manutenção, segurança, vigilância, transporte de valores e locação de mão-de-obra, pela prestação de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, bem como pela remuneração de serviços profissionais.

A retenção das contribuições será efetuada de acordo com o disposto nos arts. 30, 31, 32, 35 e 36 da Lei nº 10.833, de 2002.

Veja ainda: Tratamento a ser dado a valores retidos na fonte:

Pergunta 109.

Normativo: Lei nº 10.833, de 2003, arts. 30, 31, 32, 35 e 36;

IN RFB nº 2.121, de 2022, art. 108; e

IN SRF nº 459, de 2004.

107 As pessoas jurídicas fabricantes de autopeças, máquinas e veículos estão obrigadas a efetuar a retenção na fonte da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nos pagamentos referentes à aquisição dos produtos relacionados nos Anexos I e II da Lei nº 10.485, de 2002?

Sim. São responsáveis pela retenção e recolhimento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins decorrentes das aquisições das autopeças constantes nos Anexos I e II da Lei nº 10.485, de 2002, exceto pneumáticos, as pessoas jurídicas fabricantes:

a) de peças, componentes ou conjuntos destinados às máquinas e veículos sujeitos à tributação concentrada relacionados na Pergunta 082; ou

b) de máquinas e veículos sujeitos à tributação concentrada relacionados na Pergunta 082.

O valor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a ser retido é determinado mediante a aplicação dos percentuais de 0,1% e 0,5%, respectivamente, sobre o valor das autopeças adquiridas.

Notas:

1) A retenção não é exigida na hipótese de pagamentos efetuados a pessoas jurídicas optantes pelo Simples Nacional e a comerciante atacadista ou varejista.
2) A retenção alcança também os pagamentos efetuados por serviço de industrialização, no caso de industrialização por encomenda.
3) O IPI incidente sobre as autopeças, devido ou sujeito ao regime de suspensão, não compõe a base de cálculo da retenção.

Veja ainda: Tratamento a ser dado a valores retidos na fonte:

Pergunta 109.

Cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, na comercialização de máquinas e veículos:

Pergunta 081.

Cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, na comercialização de autopeças:

Pergunta 082.

Normativo: Lei nº 10.485, de 2002, art. 3º; e

IN RFB nº 2.121, de 2022, art. 432.

108 Em que hipótese a sociedade cooperativa é também sujeito passivo na condição de responsável pelo recolhimento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins?

A sociedade cooperativa que realizar repasse de valores a pessoas jurídicas associadas, decorrente da comercialização de produtos que lhe foram entregues, é responsável pelo recolhimento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

A sociedade cooperativa continua responsável pelo recolhimento das contribuições devidas por suas associadas pessoas jurídicas quando entregar a produção destas associadas à central de cooperativas para revenda.

O valor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins recolhido pelas sociedades cooperativas relativo às operações descritas deve ser por elas informado às suas associadas, de maneira individualizada, juntamente com o montante do faturamento atribuído a cada uma delas pela venda em comum dos produtos entregues, com vistas a atender aos procedimentos contábeis exigidos pela legislação tributária.

Veja ainda:	Incidência da Contribuição do PIS/Pasep e da Cofins das sociedades cooperativas: Pergunta 088´ Tratamento a ser dado a valores retidos na fonte: Pergunta 109.

Normativo:	Lei nº 9.430, de 1996, art. 66; MP nº 2.158-35, de 2001, art. 16; e IN RFB nº 2.121, de 2022, art. 12.

109 Como deve proceder a pessoa jurídica que sofrer retenção na fonte da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nos pagamentos realizados por órgãos públicos federais, pelas cooperativas ou por outras pessoas jurídicas?

Os valores da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins retidos na fonte por órgãos ou entidades da administração pública federal, pelas cooperativas e por outras pessoas jurídicas serão considerados como antecipação das contribuições devidas pela pessoa jurídica beneficiária dos pagamentos no encerramento do respectivo período de apuração. A pessoa jurídica beneficiária pode deduzir os valores retidos do valor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidas.

Os valores retidos na fonte a título da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, quando não for possível sua dedução dos valores a pagar das respectivas contribuições no mês de apuração, poderão ser restituídos ou compensados com débitos relativos a outros tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, observada a legislação específica aplicável à matéria.

Fica configurada a impossibilidade da dedução de que trata o **caput** deste artigo quando o montante retido no mês exceder o valor da respectiva contribuição a pagar no mesmo mês.

Para efeito da determinação do excesso, considera-se contribuição a pagar no mês da retenção o valor da contribuição devida descontada dos créditos apurados naquele mês.

A restituição poderá ser requerida à RFB a partir do mês subsequente àquele em que ficar caracterizada a impossibilidade de dedução.

Veja ainda:	Retenção na fonte da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins: Perguntas 105, 106 e 107. Cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, na comercialização de máquinas e veículos: Pergunta 081. Cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, na comercialização de autopeças: Pergunta 082.

Normativo:	Lei nº 9.430, de 1996, art. 64, § 3º; Lei nº 10.485, de 2002, art. 3º, § 4º; Lei nº 10.833, de 2003, art. 36; Lei nº 11.727, de 2008, art. 5º; e IN RFB nº 2.121, de 2022, art. 110.

110 Qual a data de vencimento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, incidentes sobre a receita ou o faturamento?

O pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, incidentes sobre a receita ou o faturamento, deve ser realizado até o 25º (vigésimo quinto) dia do mês subsequente ao de ocorrência do fato gerador.

O prazo de recolhimento para as instituições financeiras referidas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, é o 20º (vigésimo) dia do mês subsequente ao de ocorrência do fato gerador.

Se o dia do vencimento não for dia útil, considerar-se-á antecipado o prazo para o primeiro dia útil que o anteceder.

Nota:

No caso de importação de cigarros e cigarrilhas, o pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita, devidas pelo importador na condição de contribuinte e de responsável por substituição dos comerciantes atacadistas e varejistas, deve ser efetuado na data de registro da declaração de importação no Sistema de Comércio Exterior – Siscomex, conjuntamente com o pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação.

Normativo: Lei nº 9.532, de 1997, arts. 53 e 54;

MP nº 2.158-35, de 2001, art. 18;

Lei nº 10.637, de 2002, art. 10;

Lei nº 10.833, de 2003, arts. 11 e 57; e

IN RFB nº 2.121, de 2022, arts. 114, 115, 117 e 508.

111 Quais os casos em que o pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins, incidentes sobre a receita ou o faturamento, pode ser diferido?

As pessoas jurídicas que auferirem receitas decorrentes de construção por empreitada ou de fornecimento a preço predeterminado de bens ou serviços, contratados por pessoas jurídicas de direito público, empresa pública, sociedade de economia mista ou suas subsidiárias, poderão diferir o pagamento destas contribuições até a data do recebimento do preço.

É facultado idêntico tratamento ao subempreiteiro ou subcontratado, na hipótese de subcontratação parcial ou total da empreitada ou do fornecimento.

Notas:

1) As receitas decorrentes de construção por empreitada ou de fornecimento a preço predeterminado de bens ou serviços, contratados por pessoas jurídicas de direito público, empresa pública, sociedade de economia mista ou suas subsidiárias, compõem

a base de cálculo do período de apuração a que se referirem.

2) A parcela das contribuições, proporcional às receitas de que trata a nota '1', poderá ser diferida até a data do efetivo recebimento das receitas que lhes deram origem.

Veja ainda: Utilização dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no caso de diferimento do pagamento dessas contribuições:

Pergunta 112.

Normativo: Lei nº 9.718, de 1998, art. 7º; e

IN RFB nº 2.121, de 2022, arts. 116 e 768.

112 Como devem ser utilizados os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep não cumulativa e da Cofins não cumulativa pelas pessoas jurídicas optantes pelo regime de diferimento de tributação, contratadas ou subcontratadas por pessoa jurídica de direito público, empresa pública, sociedade de economia mista ou suas subsidiárias, por meio de contratos de construção por empreitada ou de fornecimento a preço predeterminado de bens ou serviços?

A pessoa jurídica que optar pelo diferimento do pagamento das contribuições somente poderá utilizar os créditos calculados na proporção das receitas efetivamente recebidas.

Nota:

Pessoa jurídica, contratada ou subcontratada nas condições da pergunta, sujeita ao regime de apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, pode optar pelo diferimento do pagamento (vide Pergunta 112) das contribuições, mas não pode descontar créditos, pois não há a sistemática de desconto de créditos para receitas submetidas ao regime de apuração cumulativa.

Normativo:	Lei nº 10.833, de 2003, art. 7º; e IN RFB nº 2.121, de 2022, art. 769.

Capítulo XXIII - Contribuição para o PIS-Pasep-Importação e a Cofins-Importação

001 Quais são os fatos geradores da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação?

Os fatos geradores da Contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da Cofins-Importação são:

a) a entrada de bens estrangeiros no território nacional, no caso de importação de bens; ou

b) o pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior como contraprestação por serviço prestado, no caso de importação de serviços.

Normativo: Lei nº 10.865, de 2004, art. 3º; e

IN RFB nº 2.121, de 2022, arts. 251 e 254.

002 Qual o tratamento dado pela legislação da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação aos bens importados que forem extraviados?

Consideram-se entrados no território nacional os bens que constem como tendo sido importados (através da Declaração de Importação – DI, de manifesto ou de outras declarações de efeito equivalente) e cujo extravio venha a ser apurado pela administração aduaneira.

Entretanto, não se considera passível de cobrança dessas contribuições os extravios:

a) de malas e de remessas postais internacionais; e

b) de mercadoria importada a granel que, por sua natureza ou condições de manuseio na descarga, esteja sujeita a quebra ou a decréscimo, desde que o extravio não seja superior a 1% (um por cento).

Na hipótese de ocorrer quebra ou decréscimo em percentual superior a 1% (um por cento), serão exigidas as contribuições somente em relação ao que exceder esse percentual.

Normativo: Lei nº 10.865, de 2004, art. 3º, §§ 1º a 3º; e

IN RFB nº 2.121, de 2022, art. 251, §§ 2º a 4º.

003 Para efeito do cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação, quando se considera ocorrido o fato gerador?

Considera-se ocorrido o fato gerador:

a) na data do registro da declaração de importação de bens submetidos a despacho para consumo, ainda que sob regime suspensivo de tributação do imposto de importação;

b) no dia do lançamento do correspondente crédito tributário, quando se tratar de bens constantes de manifesto ou de outras declarações de efeito equivalente, cujo extravio ou avaria for apurado pela autoridade aduaneira;

c) na data do vencimento do prazo de permanência dos bens em recinto alfandegado, na hipótese de mercadora considerada abandonada por decurso do prazo, se iniciado o respectivo despacho aduaneiro antes de aplicada a pena de perdimento, mediante o cumprimento das formalidades exigidas e o pagamento dos tributos incidentes na importação, acrescidos dos juros e da multa e das despesas decorrentes da permanência da mercadoria em recinto alfandegado; e

d) na data do pagamento, do crédito, da entrega, do emprego ou da remessa de valores no caso de importação de serviços.

Normativo: Lei nº 10.865, de 2004, art. 4º e § único.
Lei nº 9.779, de 1999, art. 18; e
IN RFB nº 2.121, de 2022, arts. 252 e 255.

004 Quais são os contribuintes da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação?

São contribuintes da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação:

a) o importador, assim considerado a pessoa física ou jurídica que promova a entrada de bens estrangeiros no território nacional;

b) a pessoa física ou jurídica contratante de serviços de residente ou domiciliado no exterior; e

c) o beneficiário do serviço, na hipótese em que o contratante também seja residente ou domiciliado no exterior.

Equiparam-se ao importador o destinatário de remessa postal internacional indicado pelo respectivo remetente e o adquirente de mercadoria entrepostada.

Nota: Exemplo relativo à alínea "c":

Fábrica de veículos A, domiciliada no País B, contrata escritório de desenho, domiciliado no País C, para projetar novo modelo de veículo que será produzido pela fábrica D, no Brasil. Neste caso, o contribuinte será a fábrica D e o fato gerador será o pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores para o pagamento do escritório de desenho.

Veja ainda: Contribuintes da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, incidentes sobre a receita:

Pergunta 001 do Capítulo XXII

Contribuintes da Contribuição para o PIS/Pasep, incidente sobre a folha de salário:

Pergunta 001 do Capítulo XXIV

Contribuintes da Contribuição para o PIS/Pasep, incidente sobre Receitas Governamentais:

Pergunta 001 do Capítulo XXV

Normativo: Lei nº 10.865, de 2004, art. 5º; e

IN RFB nº 2.121, de 2022, art. 256.

005 A legislação da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação prevê algum tipo de responsabilidade solidária pelo pagamento dessas contribuições?

Sim. São responsáveis solidários:

a) o adquirente de bens estrangeiros, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora;

b) o transportador, quando transportar bens procedentes do exterior ou sob controle aduaneiro, inclusive em percurso interno;

c) o representante, no País, do transportador estrangeiro;

d) o depositário, assim considerado qualquer pessoa incumbida da custódia de bem sob controle aduaneiro; e

e) o expedidor, o operador de transporte multimodal ou qualquer subcontratado para a realização do transporte multimodal.

Normativo: Lei nº 10.865, de 2004, art. 6º; e

IN RFB nº 2.121, de 2022, art. 257.

006 Qual é a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação?

A base de cálculo dessas contribuições é:

a) o valor aduaneiro, na hipótese da importação de bens; ou

b) o valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido para o exterior, antes da retenção do imposto de renda, acrescido do valor das próprias contribuições, na hipótese de importação de serviços.

Veja ainda: Base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, incidentes sobre a receita ou o faturamento:

Pergunta 029 do Capítulo XXII

Base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep, incidente sobre a folha de salário:

Pergunta 002 do Capítulo XXIV

Base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep, incidente sobre Receitas Governamentais:

Pergunta 002 do Capítulo XXV

Normativo: Lei nº 10.865, de 2004, art. 7º;

Parecer SEI nº 4.891, de 2022;

Despacho nº 378/PGFN-ME, de 22 de agosto de 2022; e

IN RFB nº 2.121, de 2022, arts. 272 e 273.

007 Qual é a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação incidentes sobre prêmios de resseguro cedidos ao exterior?

A base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação incidentes sobre prêmios de resseguro cedidos ao exterior é de 15% (quinze por cento) do valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido.

Essa base de cálculo aplica-se somente aos prêmios de seguros não incluídos no custo do transporte internacional e de outros serviços computados no valor aduaneiro que serviu de base de cálculo da contribuição.

Normativo: Lei nº 10.865, de 2004, art. 7º, §§ 1º e 2º, com redação dada pela Lei nº 12.249, de 2010; e

IN RFB nº 2.121, de 2022, art. 273, §§ 1º e 2º.

008 Há casos de redução de base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação?

Sim. A Lei nº 10.865, de 2004, prevê que a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação fica reduzida:

a) em 30,2% (trinta inteiros e dois décimos por cento), no caso de importação, para revenda, de caminhões chassi com carga útil igual ou superior a 1.800 kg (mil e oitocentos quilogramas) e caminhão monobloco com carga útil igual ou superior a 1.500 kg (mil e quinhentos quilogramas), classificados na posição 87.04 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (Tipi), observadas as especificações estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal; e

b) em 48,1% (quarenta e oito inteiros e um décimo por cento), no caso de importação, para revenda, de máquinas e veículos classificados nos seguintes códigos e posições da Tipi: 84.29, 8432.40.00, 8432.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 8702.10.00 Ex 02, 8702.90.90 Ex 02, 8704.10.00,

87.05 e 8706.00.10 Ex 01 (somente os destinados aos produtos classificados nos Ex 02 dos códigos 8702.10.00 e 8702.90.90).

Normativo: Lei nº 10.865, de 2004, art. 7º, § 3º

009 Quais são as alíquotas vigentes da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação?

As alíquotas gerais vigentes são:

1) Na hipótese de importação de bens:

a) 2,1% para a Contribuição para o PIS/Pasep-Importação; e

b) 9,65% para a Cofins-Importação.

2) Na hipótese de importação de serviços:

a) 1,65% para a Contribuição para o PIS/Pasep-Importação; e

b) 7,6% para a Cofins-Importação.

Nota: As alíquotas da Cofins-Importação ficam acrescidas de um ponto percentual na hipótese de importação dos bens relacionados no Anexo I da Lei nº 12.546, de 2011, mesmo nas situações em que as alíquotas básicas tenham sido reduzidas a zero.

A partir de 01/01/2025, o adicional do imposto de importação será reduzido até sua extinção em 31/12/2027, de acordo com a seguinte tabela:

I – 0,8% (oito décimos por cento) de 1º de janeiro até 31 de dezembro de 2025;

II – 0,6% (seis décimos por cento) de 1º de janeiro até 31 de dezembro de 2026; e

III – 0,4% (quatro décimos por cento) de 1º de janeiro até 31 de dezembro de 2027.

Veja ainda: Alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, incidentes sobre a receita ou o faturamento:

Pergunta 026 do Capítulo XXII

Alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, incidentes sobre o faturamento, no regime de apuração cumulativa:

Pergunta 031 do Capítulo XXII

Alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, incidentes sobre a receita, no regime de apuração não-cumulativa:

Pergunta 038 do Capítulo XXII

Alíquota da Contribuição para o PIS/Pasep, incidente sobre a folha de salários:

Pergunta 003 do Capítulo XXIV

Alíquota da Contribuição para o PIS/Pasep, incidente sobre Receitas Governamentais:

Pergunta 003 do Capítulo XXV

Normativo: Lei nº 10.865, de 2004, art. 8º, *caput* e incisos I e II, e §§ 21 e 21-A, com redação dada pela Lei nº 14.973, de 16 de setembro de 2024; e

IN RFB nº 2.121, de 2022, arts. 274 a 297.

010 A legislação da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação prevê alguma alíquota diferente das alíquotas gerais aplicáveis a essas contribuições?

Sim. A Lei nº 10.865, de 2004, em seu art. 8º, e a Lei nº 13.097, de 2015, em seu art. 24, preveem alíquotas diferentes nos mesmos casos em que as alíquotas das contribuições aplicáveis no mercado interno são diferentes. Ou seja, há previsão de alíquotas diferenciadas, específicas (*ad rem*) ou proporcionais (*ad valorem*), nas importações de derivados de petróleo, álcool, bebidas frias, produtos farmacêuticos, produtos de perfumaria, toucador ou de higiene pessoal, máquinas e veículos, autopeças, pneus novos de borracha, câmaras de ar de borracha e papel imune a impostos.

Normativo: Lei nº 10.865, de 2004, arts. 8º, §§ 1º a 10;
Lei nº 13.097, de 2015, art. 24; e
IN RFB nº 2.121, de 2022, arts. 275 a 297.

011 A legislação da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação prevê regulamentação para o § 10 do art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004 (importação de papel imune a impostos)?

Sim. O § 13 do art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004, preconizou que o Poder Executivo regulamentaria tal dispositivo, o que foi efetuado através do Decreto nº 5.171, de 6 de agosto de 2004. Por sua vez, a revogada Instrução Normativa RFB nº 976, de 7 de dezembro de 2009, disciplinou o Registro Especial para estabelecimentos que realizem operações com papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos, e a apresentação da Declaração Especial de Informações Relativas ao Controle de Papel Imune (DIF-Papel Imune). A primeira matéria está hoje disciplinada na Instrução Normativa RFB nº 2.217, de 5 de setembro de 2024, que não mais prevê a apresentação da DIF-Papel Imune.

Normativo: Lei nº 10.865, de 2004, art. 8º, §13;
Decreto nº 5.171, de 2004; e
IN RFB nº 2.217, de 2024.

012 Em relação à importação de quais produtos as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação estão reduzidas a 0 (zero)?

Normalmente, há previsão de redução a 0 (zero) das alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação em relação aos mesmos produtos em que há previsão de redução a 0 (zero) das alíquotas incidentes no mercado interno. Salvo disposições em leis esparsas, as alíquotas reduzidas a zero da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação estão previstas no art. 8º, §§ 11 a 14, da Lei nº 10.865, de 2004, e no art. 1º da Lei nº 10.925, de 2004.

Assim, observados os limites legais, entre outros produtos e serviços, estão reduzidas a zero as alíquotas incidentes na venda de livros e papéis, gás natural para geração de energia elétrica, aeronaves e suas partes e serviços relacionados, material de emprego militar, equipamentos destinados aos portadores de necessidades especiais, produtos utilizados na área de saúde, adubos ou fertilizantes, defensivos agropecuários,

sementes e mudas, corretivo de solo de origem mineral, inoculantes agrícolas, feijão, arroz, vacinas para medicina veterinária, farinha, grumo, sêmolas e grãos de milho, pintos de um dia, leites, queijos, soro de leite, trigo e farinha de trigo, pre-misturas para fabricação de pão comum, produtos hortícolas, frutas, ovos, sêmens e embriões, massas, carnes bovina, suína, caprina e de aves, peixes e carnes de peixes, café, açúcar, óleos vegetais, manteiga e margarina.

Estão também reduzidas a 0 (zero) as alíquotas das contribuições incidentes sobre o valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido à pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, referente a aluguéis e contraprestações de arrendamento mercantil de máquinas e equipamentos, embarcações e aeronaves utilizados na atividade da empresa.

Veja ainda: Casos de alíquota zero da Contribuição do PIS/Pasep e da Cofins, incidentes sobre a receita ou o faturamento, no mercado interno

Pergunta 010 do Capítulo XXII.

Normativo: Lei nº 10.865, de 2004, art. 8º; §§ 11 a 14;

Lei nº 10.925, de 2004, art. 1º;

Decreto nº 5.171, de 2004;

Decreto nº 5.268, de 2004;

Decreto nº 5.630, de 2005;

Decreto nº 6.426, de 2008; e

IN RFB nº 2.121, de 2022, arts. 280 a 297.

013 Como devem ser calculados os créditos decorrentes das operações de importação em geral?

As pessoas jurídicas importadoras poderão apurar créditos decorrentes de importação sujeita ao pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação, desde que elas estejam submetidas ao regime de apuração não cumulativa dessas contribuições no mercado interno.

Esses créditos poderão ser descontados do montante apurado da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, incidentes sobre a receita (mercado interno). Os créditos decorrentes de importação não podem ser descontados do valor apurado da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação.

Dão direito a créditos as importações de:

a) bens adquiridos para revenda;

b) bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustível e lubrificantes;

c) energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

d) aluguéis e contraprestações de arrendamento mercantil de prédios, máquinas e equipamentos, embarcações e aeronaves, utilizados na atividade da empresa; e

e) máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

O crédito será apurado mediante a aplicação das alíquotas previstas no art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004, sobre o valor que serviu de base de cálculo das contribuições, na forma do art. 7º da referida lei, acrescido do valor do IPI vinculado à importação, quando integrante do custo de aquisição

Notas:

1) O direito aos créditos decorrentes do pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação aplica-se em relação às contribuições efetivamente pagas na importação de bens e serviços.

2) O valor da Cofins-Importação pago em decorrência do adicional de alíquota de que trata o §21 do art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004 (Ver Nota à Pergunta 009), não gera direito ao desconto de crédito.

3) O frete e seguro no território nacional quando da importação de bens para serem utilizados como insumos na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros gera direto a créditos no regime de apuração não cumulativa na condição de insumos à produção ou à prestação e serviços.

4) O crédito decorrente do pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-

Importação não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.

5) No caso de importação por conta e ordem de terceiros, os créditos decorrentes do pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação serão aproveitados pelo adquirente da mercadoria importada.

6) O crédito decorrente da importação de bens e serviços utilizados como insumo, de que trata o item "b", alcança os direitos autorais pagos pela indústria fonográfica desde que esses direitos tenham se sujeitado ao pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação.

7) É vedada a apuração de créditos decorrentes do pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação:

   a) pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins;

   b) em relação às importações de produtos sujeitos à substituição tributária destas contribuições; e

8) Gera direito a créditos a importação de produtos com isenção, quando tais produtos forem utilizados como insumos em produtos ou serviços sujeitos ao pagamento das contribuições.

Normativo: Lei nº 10.865, de 2004, arts. 15 e 16; e

IN RFB nº 2.121, de 2022, arts. 176, § 1º, inciso XVI, e 223 a 228.

014 Como devem ser calculados os créditos diferenciados decorrentes das operações de importação de produtos sujeitos à tributação concentrada de que trata o art. 17 da Lei nº 10.865, de 2004?

As pessoas jurídicas, sujeitas ao regime de apuração não cumulativa, importadoras de produtos sujeitos à tributação concentrada, poderão descontar créditos diferenciados, para fins de determinação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, em relação à importação desses produtos para revenda.

Na importação de derivados de petróleo de que trata o art. 8º, § 8º, da Lei nº 10.865, de 2004, é possível apurar créditos diferenciados em relação aos produtos destinados à revenda, ainda que ocorra fase intermediária de mistura.

Na importação das autopeças relacionadas nos Anexos I e II da Lei nº 10.485, de 2002, exceto quando efetuada pela pessoa jurídica fabricante de máquinas e veículos relacionados no seu art. 1º, é possível apurar créditos diferenciados em relação aos produtos destinados à revenda ou à utilização como insumo na produção das autopeças relacionadas nos Anexos I e II da Lei nº 10.485, de 2002

Em geral, o valor do crédito diferenciado é apurado mediante a aplicação das alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação previstas para os respectivos produtos sobre o valor aduaneiro, acrescido do valor do IPI vinculado à importação, quando integrante do custo de aquisição. Entretanto, o valor do crédito apurado na importação das bebidas frias de que trata o art. 14 da Lei nº 13.097, de 2015, é igual aos valores da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação efetivamente pagos.

Notas:

1) O direito aos créditos da importação aplica-se em relação às contribuições efetivamente pagas na importação de bens e serviços.
2) O valor da Cofins-Importação pago em decorrência do adicional de alíquota de que trata o §21 do art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004 (Ver Nota à Pergunta 009), não gera direito ao desconto de crédito.
3) O frete e seguro no território nacional quando da importação de bens para serem utilizados como

insumos na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros gera direto a créditos no regime de apuração não cumulativa na condição de insumos à produção ou à prestação e serviços.

4) O crédito da importação não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.

5) No caso de importação por conta e ordem de terceiros, os créditos da importação serão aproveitados pelo encomendante.

6) É vedada a apuração desses créditos pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

7) Gera direito a créditos a importação de produtos com isenção, quando tais produtos forem utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos ao pagamento das contribuições.

8) No caso de importação das autopeças relacionadas nos Anexos I e II da Lei nº 10.485, de 2002, efetuada por montadora de máquinas ou veículos relacionados no art. 1º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, os créditos poderão ser apurados mediante a aplicação dos percentuais de 2,1% (Contribuição para o PIS/Pasep) e 9,65% (Cofins) sobre a base de cálculo das contribuições, com base no art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004 (Pergunta 013).

Normativo: Lei nº 10.865, de 2004, arts. 17, 18 e 23;

Lei nº 13.097, art. 30, § 3º; e

IN RFB nº 2.121, de 2022, art. 231, inciso II, e art. 433.

015 Há hipóteses de isenção da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação?

Sim. Gozam de isenção da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação:

1) as importações realizadas:

   a) pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, suas autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo poder público;

   b) pelas Missões Diplomáticas e Repartições Consulares de caráter permanente e pelos respectivos integrantes;

   c) pelas representações de organismos internacionais de caráter permanente, inclusive os de âmbito regional, dos quais o Brasil seja membro, e pelos respectivos integrantes;

2) as hipóteses de:

   a) amostras e remessas postais internacionais, sem valor comercial;

   b) remessas postais e encomendas aéreas internacionais, destinadas a pessoa física;

   c) bagagem de viajantes procedentes do exterior e bens importados a que se apliquem os regimes de tributação simplificada ou especial;

   d) bens adquiridos em loja franca no País;

   e) bens trazidos do exterior, no comércio característico das cidades situadas nas fronteiras terrestres, destinados à subsistência da unidade familiar de residentes nas cidades fronteiriças brasileiras;

   f) bens importados sob o regime aduaneiro especial de drawback, na modalidade de isenção;

   g) objetos de arte, classificados nas posições 97.01, 97.02, 97.03 e 97.06 da NCM, recebidos em doação, por museus instituídos e mantidos pelo poder público ou por outras entidades culturais reconhecidas como de utilidade pública; e

   h) máquinas, equipamentos, aparelhos e instrumentos, e suas partes e peças de reposição, acessórios, matérias-primas e produtos intermediários, importados por instituições científicas e tecnológicas e por cientistas e pesquisadores, conforme o disposto na Lei nº 8.010, de 29 de março de 1990.

As isenções acima somente serão concedidas se satisfeitos os requisitos e condições exigidos para o reconhecimento de isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI.

Notas:

1) Quando a isenção for vinculada à qualidade do importador, a transferência de propriedade ou a cessão de uso dos bens, a qualquer título, obriga ao prévio pagamento das contribuições de que trata a Lei nº 10.865, de 2004.

2) O disposto no item 1 não se aplica aos bens transferidos ou cedidos:

   a) a pessoa ou a entidade que goze de igual tratamento tributário, mediante prévia decisão da autoridade administrativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil;

   b) após o decurso do prazo de 3 (três) anos, contado da data do registro da Declaração Única de Importação (Duimp) no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex); e

   c) a entidades beneficentes, reconhecidas como de utilidade pública, para serem vendidos em feiras, bazares e eventos semelhantes, desde que recebidos em doação de representações diplomáticas estrangeiras sediadas no País.

3) A isenção das contribuições, quando vinculada à destinação dos bens, ficará condicionada à comprovação posterior do seu efetivo emprego nas finalidades que motivaram a concessão.

4) Desde que mantidas as finalidades que motivaram a concessão e mediante prévia decisão da autoridade administrativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil, poderá ser transferida a propriedade ou cedido o uso dos bens antes de decorrido o prazo de 3 (três) anos a que se refere o item “b” da Nota 2, contado da data do registro da correspondente DI.

Normativo: Lei nº 10.865, de 2004, arts. 9º a 12; e

IN RFB nº 2.121, de 2022, arts. 261 a 267.

016 Qual o tratamento, em relação à Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e à Cofins-Importação, a ser dado aos produtos importados sob regimes aduaneiros especiais?

As normas relativas à suspensão do pagamento do Imposto de Importação (II) ou do IPI vinculado à importação, relativas aos regimes aduaneiros especiais, aplicam-se também à Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e à Cofins-Importação.

Normativo: Lei nº 10.865, de 2004, art. 14; e

IN RFB nº 2.121, de 2022, art. 268.

017 Qual a data de vencimento da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação?

A Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e a Cofins-Importação serão pagas:

a) na data do registro da Declaração Única de Importação (Duimp) no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex), na hipótese da importação de bens;

b) na data do pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior, na hipótese da importação de serviços; ou

c) na data do vencimento do prazo de permanência do bem no recinto alfandegado, na hipótese de mercadora considerada abandonada por decurso do prazo, se iniciado o respectivo despacho aduaneiro antes de aplicada a pena de perdimento.

Normativo: Lei nº 10.865, de 2004, art. 13

Capítulo XXIV - Contribuição para o PIS-Pasep incidente sobre a Folha de Salários

001 Quais são os contribuintes da Contribuição para o PIS/Pasep, incidente sobre a folha de salários?

a) templos de qualquer culto;

b) partidos políticos;

c) instituições de educação e de assistência social que preencham as condições e requisitos do art. 12 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997;

d) instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações, que preencham as condições e requisitos do art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997;

e) sindicatos, federações e confederações;

f) serviços sociais autônomos, criados ou autorizados por lei;

g) conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas;

h) fundações de direito privado;

i) fundações públicas instituídas ou mantidas pelo Poder Público;

j) condomínios de proprietários de imóveis residenciais ou comerciais; e

k) a Organização das Cooperativas Brasileiras (OCB);

l) as Organizações Estaduais de Cooperativas previstas no art. 105 e seu § 1º da Lei nº 5.764, de 1971;

Notas:

1) As entidades listadas nas letras "a" a "l" estão isentas da Cofins sobre as receitas relativas às suas atividades próprias.

2) As sociedades cooperativas são contribuintes da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita ou o faturamento. Mas a sociedade cooperativa, no mês em que fizer uso de quaisquer das exclusões previstas no art. 15, incisos I a V, da MP nº 2.158-35. de 2001, ou no art. 30-A, incisos I a III, da Lei nº 11.051, de 2004, deverá também efetuar o pagamento da

Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a folha de salários..

Veja ainda: Contribuintes da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, incidentes sobre a receita ou o faturamento:

Pergunta 001 do Capítulo XXII

Isenção da Contribuição para o PIS/Pasep, incidente sobre a receita ou o faturamento:

Pergunta 004 do Capítulo XXII

Isenção da Cofins sobre as receitas relativas a atividades próprias:

Pergunta 005 do Capítulo XXII

Contribuintes da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação:

Pergunta 004 do Capítulo XXIII

Contribuintes da Contribuição para o PIS/Pasep, incidente sobre receitas governamentais:

Pergunta 001 do Capítulo XXV

Incidência da Contribuição do PIS/Pasep e da Cofins sobre a receita ou o faturamento das sociedades cooperativas:

Pergunta 089 do Capítulo XXII

Incidência da Contribuição do PIS/Pasep e da Cofins sobre a folha de salários das sociedades cooperativas:

Pergunta 099 do Capítulo XXII

Exclusões da base de cálculo em função da atividade exercida pela sociedade cooperativa:

Perguntas 093 a 095 e 098 do Capítulo XXII

Normativo:	MP nº 2.158-35, de 2001, art. 13 e 15, §2º, inciso I; Lei nº 11.051, de 2004, art. 30-A, parágrafo único; e IN RFB nº 2.121, de 2022, art. 300.

002 Qual a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a folha de salários?

A base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a folha de salários mensal corresponde ao total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos empregados e trabalhadores avulsos, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa, inclusive gratificações, comissões, adicional de função, aviso prévio trabalhado, adicional de férias, quinquênios, adicional noturno, horas extras, 13º salário, repouso semanal remunerado, e o total das diárias pagas, quando excedente a cinquenta por cento da remuneração mensal.

Nota:	Não integram a base de cálculo os valores de que trata o § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, entre outros: o salário família, o tíquete alimentação, o vale transporte, o aviso prévio indenizado, as férias e licença-prêmio indenizadas, o incentivo pago em decorrência de adesão a Plano de Demissão Voluntária – PDV, o FGTS pago diretamente ao empregado decorrente de rescisão contratual e outras indenizações por dispensa, desde que dentro dos limites legais.

Veja ainda: Base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, incidentes sobre a receita ou o faturamento:

Pergunta 012 do Capítulo XXII

Base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação:

Pergunta 006 do Capítulo XXIII

Base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep, incidente sobre receitas governamentais:

Pergunta 002 do Capítulo XXV

Normativo: MP nº 2.158, de 2001, art. 13, **caput**;

Lei nº 8.212, de 1991, art. 22, inciso I, e art. 28, §§ 8º e 9º; e

IN RFB nº 2.121, de 2022, art. 303.

003 Qual a alíquota da Contribuição para o PIS/Pasep, incidente sobre a folha de salários?

A Contribuição para o PIS/PASEP incidente sobre a folha de salários será calculada sobre a base de cálculo de que a Pergunta 002, mediante aplicação da alíquota de 1% (um por cento).

Veja ainda: Alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, incidentes sobre a receita ou o faturamento, no regime de apuração cumulativa:

Pergunta 031 do Capítulo XXII

Alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, incidentes sobre a receita ou o faturamento, no regime de apuração não-cumulativa:

Pergunta 038 do Capítulo XXII

Alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação:

Pergunta 009 do Capítulo XXIII

Alíquota da Contribuição para o PIS/Pasep, incidente sobre receitas governamentais:

Pergunta 003 do Capítulo XXV

Normativo: MP nº 2.158-35, de 2001, art. 13, *caput*; e

IN RFB nº 2.121, de 2022, art. 304.

004 Qual a data de vencimento da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a folha de salários?

O 25º (vigésimo quinto) dia do mês subsequente ao mês de ocorrência dos fatos geradores. Se o dia do vencimento não for dia útil, será considerado antecipado o prazo para o primeiro dia útil que o anteceder.

Normativo: MP nº 2.158-35, de 2001, art. 18; e

IN RFB nº 2.121, de 2022, art. 305.

Capítulo XXV - Contribuição para o PIS-Pasep incidente sobre Receitas Governamentais

001 Quais são os contribuintes da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre receitas governamentais?

São contribuintes da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre receitas governamentais as pessoas jurídicas de direito público interno, quais sejam:

a) a União;

b) os Estados, o Distrito Federal e os Territórios;

c) os Municípios;

d) as autarquias, inclusive as associações públicas; e

e) as demais entidades de caráter público criadas por lei.

A contribuição é obrigatória e independe de ato de adesão ao Programa de Integração Social (PIS) ou ao Programa de Formação do Patrimônio de Servidor Público (PASEP).

Notas:

1) As fundações públicas instituídas ou mantidas pelo Poder Público, diferentemente das demais pessoas jurídicas de direito público interno, apuram a Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a folha de salários e não sobre as receitas governamentais.

2) As empresas públicas e sociedade de economia mista e suas subsidiárias, mesmo na condição de dependentes nos termos do inciso II do art. 2º da Lei Complementar nº 101, de 2000, são contribuintes da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita ou o faturamento.

Veja ainda:	Contribuintes da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita ou o faturamento: Pergunta 001 do Capítulo XXII Contribuintes da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação: Pergunta 004 do Capítulo XXIII Contribuintes da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a folha de salários: Pergunta 001 do Capítulo XXIV

Normativo:	Lei Complementar nº 101, de 2000, art. 1º, § 3º. Lei nº 9.715, de 1998, art. 2º, incisos I e III; MP nº 2.158-35, de 2001, art. 13, inciso VIII; Lei nº 10.406, de 2002, art. 41; Decreto nº 4.524, de 2002, arts. 67 e 69; e IN RFB nº 2.121, de 2022, arts. 282 e 283 .

002 Qual a base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP incidente sobre receitas governamentais?

A base de cálculo é o montante mensal:

a) das receitas correntes arrecadadas; e

b) das transferências correntes e de capital recebidas de outras pessoas jurídicas de direito público interno.

Notas:	1) Nas receitas correntes estão incluídas quaisquer receitas tributárias, ainda que arrecadadas, no todo ou em parte, por outra entidade da Administração Pública, e deduzidas as transferências

efetuadas a outras entidades de direito público interno também contribuintes da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre as receitas governamentais.

2) Para determinação da base de cálculo, não se incluem, entre as receitas das autarquias, os recursos classificados como receitas do Tesouro Nacional nos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social da União.

3) Excluem-se da base de cálculo de que trata esta pergunta os valores de transferências recebidas decorrentes de convênio, contrato de repasse ou instrumento congênere com objeto definido.

4) Nas transferências recebidas, estão incluídas as transferências constitucionais e legais, inclusive as recebidas de fundos contábeis, estabelecidos pela Constituição ou por lei, e constituídas por recursos aportados por outros entes.

Veja ainda: Base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita ou o faturamento:

Pergunta 012 do Capítulo XXII

Base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação:

Pergunta 006 do Capítulo XXIII

Base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a folha de salários:

Pergunta 002 do Capítulo XXIV

Normativo: Lei nº 9.715, de 1998, art. 2º, inciso III e §§ 3º a 7º, e arts. 7º e 15;

Decreto nº 4.524, de 2002, art. 68, parágrafo único, e arts. 70 e 71; e

IN RFB nº 2.121, de 2022, art. 311.

003 Qual a alíquota da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais?

A alíquota é de 1% (um por cento) a ser aplicada sobre a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais.

Veja ainda: Alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre o faturamento no regime de apuração cumulativa:

Pergunta 031 do Capítulo XXII

Alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita no regime de apuração não cumulativa:

Pergunta 038 do Capítulo XXII

Alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação:

Pergunta 009 do Capítulo XXIII

Alíquota da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a folha de salários:

Pergunta 003 do Capítulo XXIV

Normativo: Lei nº 9.715, de 1998, art. 8º, inciso III;

Decreto nº 4.524, de 2002, art. 73;

Lei Complementar nº 101, de 2000, art. 1º, § 3º; e

IN RFB nº 2.121, de 2022, art. 312.

004 Quem é responsável pela retenção sobre as transferências correntes e de capital da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre receitas governamentais?

A Secretaria do Tesouro Nacional efetuará a retenção da Contribuição para o PIS/Pasep devida sobre o valor das transferências correntes e de capital. O valor da retenção constitui antecipação da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre receitas governamentais devida pela pessoa jurídica de direito público interna destinatária da transferência.

Normativo:	Lei nº 9.715, de 1998, art. 2º, § 6º; Decreto nº 4.524, de 2002, art. 68, *caput*; e IN RFB nº 2.121, de 2022, art. 310.

Capítulo XXVI - CIDE Combustíveis

001 Qual a legislação que disciplina a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados, e álcool etílico combustível (Cide-Combustíveis)?

Constituição Federal, de 1988, arts. 149 e 177, § 4º (§ 4º incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001), e os seguintes dispositivos:

Leis Ordinárias:

- Lei nº 10.336, de 2001;
- Lei nº 10.833, de 2003, arts. 22, 23, 87, 88 e 94;

Decretos:

- Decreto nº 4.940, de 2003;
- Decreto nº 5.060, de 2004;
- Decreto nº 5.987, de 2006; e

Instrução Normativa:

- IN SRF nº 422, de 2004.

Parecer Normativo:

- Parecer Normativo Cosit nº 1, de 2015.

Atos Declaratórios Interpretativos:

- ADI SRF nº 6, de 2003; e
- ADI SRF nº 34, de 2004.

002 Quais são os fatos geradores da Cide-Combustíveis?

A Cide-Combustíveis tem como fatos geradores as operações de importação e de comercialização no mercado interno dos seguintes produtos:

a) gasolina e suas correntes;

b) diesel e suas correntes;

c) querosene de aviação e outros querosenes;

d) óleos combustíveis *(fuel-oil)*;

e) gás liquefeito de petróleo, inclusive o derivado de gás natural e de nafta; e

f) álcool etílico combustível.

Notas:

1) Consideram-se correntes os hidrocarbonetos líquidos derivados de petróleo e os hidrocarbonetos líquidos derivados de gás natural utilizados em mistura mecânica para a produção de gasolinas ou de diesel, de conformidade com as normas estabelecidas pela ANP.

2) A receita de comercialização dos gases propano, classificado no código 2711.12, butano, classificado no código 2711.13, todos da NCM, e a mistura desses gases, quando destinados à utilização como propelentes em embalagem tipo aerossol, não estão sujeitos à incidência da Cide-Combustíveis até o limite quantitativo autorizado pela ANP e nas condições estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal.

3) A operação de importação ou de comercialização do butano de pureza igual ou superior a 95% em n-butano ou isobutano não está sujeita à incidência da Cide-Combustíveis, pois deve ser classificado na Posição 29.01 da NCM, e não como gás liquefeito de petróleo da Posição 27.11.

Normativo: Lei nº 10.336, de 2001, art. 3º; e

ADI SRF nº 6, de 2003

003 Quais são os contribuintes da Cide-Combustíveis?

São contribuintes da Cide-Combustíveis o produtor, o formulador e o importador, pessoa física ou jurídica, de gasolina e suas correntes, de diesel e suas correntes, de querosene de aviação, de outros querosenes, de óleos combustíveis *(fuel-oil)*, de álcool etílico combustível, de gás liquefeito de petróleo, inclusive o derivado de gás natural e de nafta.

Nota: Considera-se formulador de combustível líquido, derivados de petróleo e derivados de gás natural, a pessoa jurídica, conforme definido pela Agência Nacional de Petróleo (ANP) a exercer, em Plantas de Formulação de Combustíveis as seguintes atividades:

a) aquisição de correntes de hidrocarbonetos líquidos;

b) mistura mecânica de correntes de hidrocarbonetos líquidos, com o objetivo de obter gasolinas e diesel;

c) armazenamento de matérias-primas, de correntes intermediárias e de combustíveis formulados;

d) comercialização de gasolinas e de diesel; e

e) comercialização de sobras de correntes.

Normativo: Lei nº 10.336, de 2001, art. 2º; e

Resolução ANP nº 5, de 2012.

004 Quais são os casos de responsabilidade na legislação da Cide-Combustíveis?

a) É responsável solidário pelo pagamento da Cide-Combustíveis o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.

b) Respondem pela infração, conjunta ou isoladamente, relativamente à Cide-Combustíveis, o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.

c) As sociedades cooperativas que se dedicam a vendas em comum, e que recebam para comercialização a produção de seus associados, são responsáveis pelo recolhimento da Cide incidente sobre a comercialização de álcool etílico combustível.

Normativo: Lei nº 10.336, de 2001, arts. 11 e 12;

Lei nº 10.833, de 2003, art. 22; e

IN SRF nº 422, de 2004, arts. 4º e 20.

005 Há incidência da Cide-Combustíveis sobre as correntes de hidrocarbonetos líquidos??

Sim. E são aplicadas as mesmas alíquotas fixadas para o diesel, no caso de correntes de hidrocarbonetos líquidos que possam ser utilizadas exclusivamente para a formulação de diesel, e as mesmas alíquotas fixadas para a gasolina, nos demais casos.

Estão reduzidas a zero as alíquotas da Cide-Combustíveis incidente na importação e na comercialização de correntes de hidrocarbonetos líquidos não destinadas à formulação de gasolina ou diesel, observados os termos, limites e condições do Decreto nº 4.940, de 2003.

A pessoa jurídica que adquirir no mercado interno ou importar correntes de hidrocarbonetos líquidos, e utilizar esses produtos como insumo na fabricação de outros produtos (que não gasolina ou diesel), poderá deduzir o valor da Cide-Combustíveis, pago pelo vendedor ou pago na importação, dos valores de tributos ou contribuições administradas pela Receita Federal do Brasil, nos termos, limites e condições estabelecidos no Decreto nº 5.987, de 2006.

Normativo: Lei nº 10.336, de 2001, art. 5º, §§ 1º a 4º, e art. 8º A;

Decreto nº 4.940, de 2003;

Decreto nº 5.987, de 2006; e

Parecer Normativo Cosit nº 1, de 2015.

006 Qual é a base de cálculo da Cide-Combustíveis?

A base de cálculo da Cide-Combustíveis é a quantidade dos produtos, importados ou comercializados no mercado interno, expressa nas unidades de medida constantes dos Anexos I e II da IN RFB nº 422, de 2004.

Nota:	Os produtos constantes dos Anexos I e II que possam servir à formulação de gasolina, de gasolina e diesel ou de diesel, cujas unidades de medida estatística sejam o metro cúbico ou "kg líquido" serão sempre calculadas tomando-se como referencial a temperatura de 20ºC e pressão atmosférica de 1 atmosfera (atm)

Normativo:	Lei nº 10.336, de 2001, arts. 4º, e IN SRF nº 422, de 2004, art. 5º.

007 Quais são as alíquotas da Cide-Combustíveis devidas na importação e na comercialização no mercado interno?

As alíquotas específicas da Cide, na importação e na comercialização no mercado interno, são as seguintes:

a) gasolina e suas correntes, R$ 860,00 por m³;

b) diesel e suas correntes, R$ 390,00 por m³;

c) querosene de aviação, R$ 92,10 por m³;

d) outros querosenes, R$ 92,10 por m³;

e) óleos combustíveis com alto teor de enxofre, R$ 40,90 por t;

f) óleos combustíveis com baixo teor de enxofre, R$ 40,90 por t;

g) gás liquefeito de petróleo, inclusive o derivado de gás natural e da nafta, R$ 250,00 por t;

h) álcool etílico combustível, R$ 37,20 por m³.

Mas, com base no art. 9º da Lei nº 10.336, de 2001, as alíquotas estão reduzidas para:

a) gasolina e suas correntes, R$ 100,00 por m³;

b) diesel e suas correntes, zero;

c) querosene de aviação, zero;

d) outros querosenes, zero;

e) óleos combustíveis com alto teor de enxofre, zero;

f) óleos combustíveis com baixo teor de enxofre, zero;

g) gás liquefeito de petróleo, inclusive o derivado de gás natural e da nafta, zero;

h) álcool etílico combustível, zero.

Normativo: Lei nº 10.336, de 2001, art. 5º e 9º; e
Decreto 5.060, de 2004, art. 1º.

008 Qual o prazo de pagamento da Cide-Combustíveis?

O pagamento da Cide-Combustíveis deve ser efetuado:

a) até o último dia útil da primeira quinzena do mês subsequente ao de ocorrência do fato gerador, no caso de comercialização no mercado interno; e

b) na data de registro da Declaração de Importação (DI), no caso de importação.

Normativo: Lei nº 10.336, de 2001, art. 6º; e
IN SRF nº 422, de 2004, art. 12.

009 A legislação admite deduções do valor da Cide-Combustíveis devida na comercialização no mercado interno?

Sim. O valor da Cide-Combustíveis pago na importação ou incidente na aquisição no mercado interno de outro contribuinte, dos produtos relacionados no art. 3º da Lei nº 10.336, de 2001, pode ser deduzido do valor da Cide devida na comercialização dos respectivos produtos no mercado interno.

A dedução é efetuada pelo valor da Cide pago na importação ou incidente na aquisição dos produtos no mercado interno, considerando-se o conjunto de produtos importados e comercializados, sendo desnecessária a segregação por espécie de produto.

Normativo: Lei nº 10.336, de 2001, art. 7º; e

IN SRF nº 422, de 2004, art. 14.

010 A Cide-Combustíveis pode ser utilizada para reduzir o valor a pagar da contribuição para a Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins?

Não. Porque os limites de dedução da contribuição para a Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, de que trata o art. 8º da Lei nº 10.336, de 2001, estão reduzidos a zero.

Normativo: Lei nº 10.366, de 2001, art. 9º, § 1º;

Decreto nº 5.060, de 2004, art. 2º; e

IN SRF nº 422, de 2004, art.15.

011 Há casos de não-incidência da Cide-Combustíveis?

Sim. A não-incidência da Cide-Combustíveis ocorre nos seguintes casos:

a) receita decorrente de exportação para o exterior de gasolinas e suas correntes, de diesel e suas correntes, de querosene de aviação, de outros querosenes, de óleos combustíveis (*fuel-oil*), de álcool etílico combustível, de gás liquefeito de petróleo, inclusive o derivado de gás natural e de nafta.

b) receita de comercialização dos gases propano, classificado no código 2711.12, butano, classificado no código 2711.13, todos da NCM, e a mistura desses gases, quando destinados à utilização como propelentes em embalagem tipo aerossol, até o limite quantitativo autorizado pela ANP.

Veja ainda: Alíquotas da Cide-Combustíveis devidas na importação e na comercialização no mercado interno:

Pergunta 007

Normativo: Lei nº 10.336, de 2001, art. 3º, §§ 2º e 3º, e

IN SRF nº 422, de 2004, arts. 7º e 9º.

012 O gás natural está sujeito à incidência da Cide-Combustíveis?

Não, a Cide-Combustíveis incidente sobre os gases liquefeitos de petróleo, classificados na subposição 2711.1 da NCM, não alcança o gás natural, classificado no código 2711.11.00.

Normativo: Lei nº 10.833, de 2003, art. 23; e

IN SRF nº 422, de 2002, art. 2º, inciso V.

013 O Biodiesel está sujeito à incidência da Cide-Combustíveis?

Não. Não há previsão de incidência da Cide-combustíveis sobre o biodiesel.

Normativo: Constituição Federal de 1988, art. 177, § 4º; e

Lei nº 10.336, de 2001, art. 1º.

014 Há incidência da Cide-Combustíveis nas operações de vendas de álcool etílico combustível efetuadas pelas cooperativas de vendas em comum, em relação a este produto, quando adquiridos de usinas produtoras não associadas, para completar lote de venda?

Não. O art. 22 da Lei nº 10.833, de 2003, estabelece responsabilidade pelo recolhimento da Cide-Combustíveis apenas em relação à comercialização de álcool etílico combustível recebido de seus associados.

A incidência da Cide-Combustíveis ocorre quando o produtor (usina não associada) efetua a venda desse tipo de álcool à cooperativa. Como não ocorre incidência da Cide na venda pela cooperativa de produto adquirido de usina não associada, também não é possível deduzir o valor incidente na aquisição na forma do art. 7º da Lei nº 10.336, de 2001.

Normativo: Lei nº 10.833, de 2003, art. 22; e

Lei nº 10.336, de 2001, art. 7º.

015 Há casos de isenção da Cide-Combustíveis?

Sim. Estão isentas da Cide-Combustíveis as receitas de vendas de gasolinas e suas correntes, de diesel e suas correntes, de querosene de aviação, de outros querosenes, de óleos combustíveis (*fuel-oil*), de álcool etílico combustível, de gás liquefeito de petróleo, inclusive o derivado de gás natural e de nafta, quando efetuadas a empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação para o exterior.

Veja ainda: Alíquotas da Cide-Combustíveis devidas na importação e na comercialização no mercado interno:

Pergunta 007

Normativo: Lei nº 10.336, de 2001, art. 10, e

IN SRF nº 422, de 2004, art. 6º, inciso II.

016 Há prazo para a empresa comercial exportadora efetuar a exportação dos produtos adquiridos com isenção da Cide-Combustíveis?

Sim. A empresa comercial exportadora que no prazo de 180 dias contados da aquisição, não tiver efetuado a exportação dos produtos para o exterior, fica obrigada ao pagamento da Cide-Combustíveis em relação aos produtos adquiridos e não exportados. Neste caso, o pagamento deverá ser efetuado até o décimo dia subsequente ao do vencimento do prazo estabelecido para a empresa comercial exportadora efetivar a exportação, acrescido de:

a) multa de mora, apurada na forma do *caput* do art. 10 da Lei nº 10.336, de 2001, e do § 2º do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, calculada a partir do primeiro dia do mês subsequente ao de aquisição dos produtos; e

b) juros equivalentes à taxa Selic, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do mês subsequente ao de aquisição dos produtos, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de 1% (um por cento) no mês do pagamento.

Veja ainda: Alíquotas da Cide-Combustíveis devidas na importação e na comercialização no mercado interno:

Pergunta 007

Normativo: Lei nº 10.336, de 2001, art. 10, §§ 1º a 3º; e

IN SRF nº 422, de 2004, art. 17.

017 Quais os procedimentos que devem ser adotados pela empresa comercial exportadora, quando alterar a destinação dos produtos adquiridos com o fim específico de exportação?

A empresa comercial exportadora que alterar a destinação dos produtos adquiridos com o fim específico de exportação, deverá efetuar o pagamento da Cide-Combustíveis, objeto da isenção na aquisição, que deverá ocorrer até o último dia da primeira quinzena do mês subsequente ao da revenda no mercado interno, acrescido de:

a) multa de mora, apurada na forma do caput do art. 10º da Lei nº 10.336, de 2001, e do § 2º do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, calculada a partir do primeiro dia do mês subsequente ao de aquisição do produto pela empresa comercial exportadora; e

b) juros equivalentes à taxa Selic, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do mês subsequente ao de aquisição dos produtos pela empresa comercial exportadora, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de 1% (um por cento) no mês do pagamento.

Veja ainda: Alíquotas da Cide-Combustíveis devidas na importação e na comercialização no mercado interno:

Pergunta 007

Normativo: Lei nº 10.336, de 2001, art. 10, §§ 4º e 5º;

IN SRF nº 422, de 2004, art. 17.

Capítulo XXVII - EFD-Contribuições

001 O que é a EFD-Contribuições?

A EFD-Contribuições é a Escrituração Fiscal Digital da Contribuição para o PIS/Pasep, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB). Trata-se de arquivo digital instituído pelo Sistema Público de Escrituração Digital – SPED, a ser utilizado pelas pessoas jurídicas de direito privado na escrituração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, nos regimes de apuração não-cumulativo e/ou cumulativo, com base no conjunto de documentos e operações representativos das receitas auferidas, bem como dos custos, despesas, encargos e aquisições geradores de créditos da não-cumulatividade.

Com o advento da Lei nº 12.546/2011, arts. 7º e 8º, a EFD-Contribuições passou a contemplar também a escrituração digital da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), incidente nos setores de serviço, indústria e do comércio varejista, com base na receita bruta auferida em cada período mensal.

Os documentos e operações da escrituração representativos de receitas auferidas e de aquisições, custos, despesas e encargos incorridos, serão relacionadas no arquivo da EFD-Contribuições em relação a cada estabelecimento da pessoa jurídica. A escrituração das contribuições sociais e dos créditos, bem como da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta, será efetuada de forma centralizada, pelo estabelecimento matriz da pessoa jurídica.

O arquivo da EFD-Contribuições deverá ser validado, assinado digitalmente e transmitido, via Internet, ao ambiente do Sped.

Nota: A escrituração da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB) migrou para a EFD-REINF a partir dos prazos de obrigatoriedade estabelecidos para esta última escrituração.

Normativo: IN RFB nº 1.252, de 2012, arts. 1º e 2º.

002 Qual o prazo de entrega da EFD-Contribuições?

A EFD-Contribuições será transmitida mensalmente ao Sped até o 10º (décimo) dia útil do 2º (segundo) mês subsequente ao mês a que se refere a escrituração, inclusive nos casos de extinção, incorporação, fusão e cisão total ou parcial.

O prazo para entrega da EFD-Contribuições será encerrado às 23h59min59s (vinte e três horas, cinquenta e nove minutos e cinquenta e nove segundos), horário de Brasília, do dia fixado para entrega da escrituração.

Normativo: IN RFB nº 1.252, de 2012, art. 7º.

003 Quem está obrigado à entrega da EFD-Contribuições?

Estão obrigadas à escrituração fiscal digital em referência:

I - em relação à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, referentes aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2012, as pessoas jurídicas sujeitas à tributação do Imposto sobre a Renda com base no Lucro Real;

II - em relação à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, referentes aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2013, as demais pessoas jurídicas sujeitas à tributação do Imposto sobre a Renda com base no Lucro Presumido ou Arbitrado;

III - em relação à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, referentes aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2014, as pessoas jurídicas referidas nos §§ 6º, 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, e na Lei nº 7.102, de 20 de junho de 1983;

IV - em relação à Contribuição Previdenciária sobre a Receita, referente aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de março de 2012, as pessoas jurídicas que desenvolvam as atividades relacionadas nos arts. 7º e 8º da Medida Provisória nº 540, de 2 de agosto de 2011, convertida na Lei nº 12.546, de 2011 (ver Nota da questão 001);

V - em relação à Contribuição Previdenciária sobre a Receita, referente aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de abril de 2012, as pessoas jurídicas que desenvolvam as demais atividades relacionadas nos arts. 7º e 8º, e no Anexo II, todos da Lei nº 12.546, de 2011 (Ver Nota da questão 001).

Normativo: IN RFB nº 1.252, de 2012, art. 4º, com redação dada pela IN RFB nº 1.280, de 2012 e pela IN RFB nº 1.387, de 2013

004 Quem está dispensado da entrega da EFD-Contribuições?

Estão dispensados da entrega da escrituração fiscal digital:

I - as Microempresas (ME) e as Empresas de Pequeno Porte (EPP) enquadradas no Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional), instituído pela Lei Complementar n º 123, de 14 de dezembro de 2006, relativamente aos períodos abrangidos por esse Regime;

II - as pessoas jurídicas imunes e isentas do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), cuja soma dos valores mensais das contribuições apuradas sobre receitas, objeto de escrituração nos termos desta Instrução Normativa, seja igual ou inferior a R$ 10.000,00 (dez mil reais), observado o disposto no § 5º; Não se considera neste limite mensal, a Contribuição para o PIS/Pasep sobre a Folha, conforme Solução de Consulta Cosit nº 175, de 2015.

III - as pessoas jurídicas que se mantiveram inativas desde o início do ano-calendário ou desde a data de início de atividades, relativamente às escriturações correspondentes aos meses em que se encontravam nessa condição. Considera-se que a pessoa jurídica está inativa a partir do mês em que não realizar qualquer atividade operacional, não operacional, patrimonial ou financeira, inclusive aplicação no mercado financeiro ou de capitais.

IV - os órgãos públicos;

V - as autarquias e as fundações públicas; e

VI - as pessoas jurídicas ainda não inscritas no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ), desde o mês em que foram registrados seus atos constitutivos até o mês anterior àquele em que foi efetivada a inscrição.

São também dispensados de apresentação da EFD-Contribuições, ainda que se encontrem inscritos no CNPJ ou que tenham seus atos constitutivos registrados em Cartório ou Juntas Comerciais:

I - os condomínios edilícios;

II - os consórcios e grupos de sociedades, constituídos na forma dos arts. 265, 278 e 279 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976;

III - os consórcios de empregadores;

IV - os clubes de investimento registrados em Bolsa de Valores, segundo as normas fixadas pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM) ou pelo Banco Central do Brasil (Bacen);

V - os fundos de investimento imobiliário, que não se enquadrem no disposto no art. 2º da Lei nº 9.779, de 1999;

VI - os fundos mútuos de investimento mobiliário, sujeitos às normas do Bacen ou da CVM;

VII - as embaixadas, missões, delegações permanentes, consulados-gerais, consulados, vice-consulados, consulados honorários e as unidades específicas do governo brasileiro no exterior;

VIII - as representações permanentes de organizações internacionais;

IX - os serviços notariais e registrais (cartórios), de que trata a Lei nº 6.015, de 31 de dezembro de 1973;

X - os fundos especiais de natureza contábil ou financeira, não dotados de personalidade jurídica, criados no âmbito de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como dos Ministérios Públicos e dos Tribunais de Contas;

XI - os candidatos a cargos políticos eletivos e os comitês financeiros dos partidos políticos, nos termos da legislação específica;

XII - as incorporações imobiliárias sujeitas ao pagamento unificado de tributos de que trata a Lei nº 10.931, de 2 de agosto de 2004, recaindo a obrigatoriedade da apresentação da EFD-Contribuições à pessoa jurídica incorporadora, em relação a cada incorporação submetida ao regime especial de tributação;

XIII - as empresas, fundações ou associações domiciliadas no exterior que possuam no Brasil bens e direitos sujeitos a registro de propriedade ou posse perante órgãos públicos, localizados ou utilizados no Brasil;

XIV - as comissões, sem personalidade jurídica, criadas por ato internacional celebrado pela República Federativa do Brasil e um ou mais países, para fins diversos; e

XV - as comissões de conciliação prévia de que trata o art. 1º da Lei nº 9.958, de 12 de janeiro de 2000.

Normativo: IN RFB nº 1.252, de 2012, art. 5º.

005 As pessoas jurídicas obrigadas à entrega da EFD-Contribuições devem apresentá-la ainda que, naquele mês, não tenham auferido receitas?

A pessoa jurídica sujeita à tributação do Imposto sobre a Renda com base no Lucro Real ou Presumido ficará dispensada da apresentação da EFD-Contribuições em relação aos correspondentes meses do ano-calendário, em que:

I - não tenha auferido ou recebido receita bruta da venda de bens e serviços, ou de outra natureza, sujeita ou não ao pagamento das contribuições, inclusive no caso de isenção, não incidência, suspensão ou alíquota zero;

II - não tenha realizado ou praticado operações sujeitas a apuração de créditos da não cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins, inclusive referentes a operações de importação.

A dispensa de entrega da EFD-Contribuições, nesse caso, não alcança o mês de dezembro do ano-calendário correspondente, devendo a pessoa jurídica, em relação a esse mês, proceder à entrega regular da escrituração digital, na qual deverá indicar, no Registro "0120 - Identificação dos Períodos Dispensados da Escrituração Digital", os

meses do ano-calendário em que não auferiu receitas e não realizou operações geradoras de crédito.

Normativo: IN RFB nº 1.252, de 2012, art. 5º, §§ 7º e 8º.

006 É possível retificar uma EFD-Contribuições devidamente entregue?

A EFD-Contribuições poderá ser retificada, mediante transmissão de novo arquivo digital validado e assinado, para inclusão, alteração ou exclusão de documentos ou operações da escrituração fiscal, ou para efetivação de alteração nos registros representativos de créditos e contribuições e outros valores apurados.

Todavia, a EFD-Contribuições retificadora não produzirá efeitos quanto aos elementos da escrituração, quando tiver por objeto:

I - reduzir débitos de Contribuição:

a) cujos saldos a pagar já tenham sido enviados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) para inscrição em Dívida Ativa da União (DAU), nos casos em que importe alteração desses saldos;

b) cujos valores apurados em procedimentos de auditoria interna, relativos às informações indevidas ou não comprovadas prestadas na escrituração retificada, já tenham sido enviados à PGFN para inscrição em DAU; ou

c) cujos valores já tenham sido objeto de exame em procedimento de fiscalização;

II - alterar débitos de Contribuição em relação aos quais a pessoa jurídica tenha sido intimada de início de procedimento fiscal; e

III - alterar créditos de Contribuição objeto de exame em procedimento de fiscalização ou de reconhecimento de direito creditório de valores objeto de Pedido de Ressarcimento ou de Declaração de Compensação.

O direito de o contribuinte pleitear a retificação da EFD-Contribuições extingue-se em 5 (cinco) anos contados do 1º (primeiro) dia do exercício seguinte àquele a que se refere a escrituração substituída.

Normativo: IN RFB nº 1.252, de 2012, art. 11.

007 Qual a multa devida pela não apresentação, ou pela apresentação em atraso, da EFD-Contribuições?

A não apresentação da EFD-Contribuições no prazo fixado no art. 7º da IN RFB nº 1.252, de 2012, ou a sua apresentação com incorreções ou omissões, acarretará aplicação, ao infrator, das multas previstas no art. 12 da Lei nº 8.218, de 1991, sem prejuízo das sanções administrativas, cíveis e criminais cabíveis, inclusive aos responsáveis legais.

A multa prevista no inciso I será reduzida à metade quando a obrigação acessória for cumprida antes de qualquer procedimento de ofício.

Normativo: Lei nº 8.218, de 1991, art. 12;

IN RFB nº 1.252, de 2012, art. 10, com redação dada pela IN RFB nº 1.876, de 2019.

008 A EFD-Contribuições substituiu o Dacon?

Sim. Todas as informações anteriormente prestadas no Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon), passaram a ser prestadas, em nível mais detalhado e analítico, na EFD-Contribuições.

O Dacon relativo aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2014, foi extinto pela IN RFB nº 1.441, de 2014, para todas as pessoas jurídicas. A apresentação de Dacon, original ou retificador, relativo a fatos geradores ocorridos até 31 de dezembro de 2013, deverá ser efetuada com a utilização das versões anteriores do programa gerador, conforme o caso. A extinção do demonstrativo aplica-se também aos casos de extinção, incorporação, fusão, cisão parcial ou cisão total que ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 2014.

Contudo, a IN RFB nº 1.305, de 2012, já havia dispensado a entrega do Dacon relativo a fatos geradores ocorridos a partir 1º de janeiro de 2013 para as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto sobre a renda, no ano-calendário de 2013, com base no lucro presumido ou arbitrado.

Normativo: IN RFB nº 1.305, de 2012, art. 1º.

IN RFB nº 1.441, de 2014.

009 Considerando que todas as informações de interesse do fisco estão disponíveis no SPED, a empresa vai poder eliminar os documentos físicos (em papel) que serviram de base para a escrituração contábil e fiscal?

Todos os documentos em papel (notas fiscais, contratos, recibos, etc.) que dão suporte aos respectivos lançamentos contábeis e fiscais devem ser mantidos pelo prazo previsto nas legislações comercial e fiscal.

Normativo: IN RFB nº 1.252, de 2012, art. 9º, §1º.

010 No arquivo da EFD-Contribuições, no que diz respeito às notas fiscais de entradas (aquisições), devemos informar somente aquelas notas fiscais que geram crédito do PIS e COFINS, ou seja, não é obrigatório informar as notas fiscais que a pessoa jurídica não irá se creditar destas contribuições. Correto?

No tocante às aquisições do período, só precisam ser escriturados os documentos referentes a operações geradoras de crédito (CST 50 a 56, no caso de créditos básicos; e CST 60 a 66, no caso de créditos presumidos). As operações de aquisição de bens e serviços que não geram direito a crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, não precisam constar na EFD-Contribuições.

Normativo: Guia Prático da EFD-Contribuições;

Perguntas Frequentes do sítio do Sped na internet (http://receita.economia.gov.br).

011 No arquivo da EFD-Contribuições, devemos informar, por exemplo, as notas fiscais de saída referente a transferências de produção própria ou terceiros (CFOP 5.151/6.151, 5.152/6.152); remessa para industrialização por encomenda (CFOP 5.901/6.901), remessa para conserto (CFOP 5.915/6.9150), remessa de vasilhame ou sacaria (CFOP 5.920/6.920); etc., ou seja, aquelas remessas que não caracterizam transação comercial?

No tocante às notas fiscais de saída e/ou de entrada de mercadorias, só precisam ser relacionados os documentos fiscais representativos de receitas (saídas) ou de aquisições (entradas) com direito a crédito. Os documentos fiscais representativos de transferência de mercadorias e produtos entre estabelecimentos da pessoa jurídica, bem como outras operações que não se caracterizam transações comerciais (geradores de receitas ou de créditos) não precisam ser escrituradas.

Normativo: Guia Prático da EFD-Contribuições;

Perguntas Frequentes do sítio do Sped na internet (http://receita.economia.gov.br).

012 Na EFD-Contribuições, qual é estrutura e conteúdo das informações que compõem o arquivo digital?

O arquivo digital da EFD-Contribuições é constituído por blocos de registros, referindo-se cada bloco a um agrupamento de registros para a pessoa jurídica informar as operações, geradoras de contribuição ou de créditos, de uma mesma natureza (por tipo de documento fiscal, por exemplo). Todas as informações prestadas no arquivo digital devem estar lastreadas ou referenciadas com documentos (notas fiscais, contratos, lançamentos contábeis, etc.), que repercutem no campo de incidência do PIS/Pasep, da Cofins e da CPRB. Os Blocos da EFD-Contribuições contemplam as informações de acordo com o quadro a seguir.

Bloco	**Descrição das Informações que compõem o Bloco**
0	Identificação da pessoa jurídica, forma de apuração das contribuições, tabelas informações cadastrais (estabelecimentos, itens, contas contábeis, etc.)
A	Documentos Fiscais Geradores de Contribuição ou Crédito - Serviços (ISS)
C	Documentos Fiscais Geradores de Contribuição ou Crédito – Mercadorias (ICMS/IPI)
D	Documentos Fiscais Geradores de Contribuição ou Crédito – Serviços de Transporte e Comunicações (ICMS)
F	Demais Documentos e Operações Geradores de Contribuição ou Crédito
I	Operações das Instituições Financeiras e Assemelhadas, Seguradoras, Entidades de Previdência Privada e Operadoras de Planos de Assistência à Saúde
M	Apuração da Contribuição e Crédito de PIS/PASEP e da COFINS
P	Apuração da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta
1	Complemento da Escrituração – Controle de Saldos de Créditos e de Retenções, Relação de processos judiciais ou administrativos, RET e Outras Informações

Normativo:	Guia Prático da EFD-Contribuições; Perguntas Frequentes do sítio do Sped na internet (http://receita.economia.gov.br).

Capítulo XXVIII - Efeitos tributários relacionados aos novos métodos e critérios contábeis

Adoção de Novos Métodos e Critérios Contábeis por meio de Atos Administrativos

001 Qual o tratamento fiscal a ser dispensado pelo contribuinte para os reflexos decorrentes de atos administrativos emitidos com base em competência atribuída em lei comercial (e.g. CPCs) após 12 de novembro de 2013?

A modificação ou adoção de métodos e critérios contábeis por meio de atos administrativos emitidos após 12 de novembro de 2013 com base em competência atribuída em lei comercial não terá implicação na apuração dos tributos federais até que lei tributária regule a matéria.

Normativo: Art. 58 da Lei nº 12.973/14;

Art. 283 da Instrução Normativa RFB n° 1.700, de 2017.

002 A quem compete a identificação de atos administrativos emitidos com base em competência atribuída em lei comercial após 12 de novembro de 2013 que disponham sobre a modificação ou adoção de métodos e critérios contábeis?

Compete à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil identificar os atos administrativos que disponham sobre modificação ou adoção de métodos ou critérios contábeis bem como dispor sobre os procedimentos para anular os efeitos desses atos sobre a apuração dos tributos federais.

Normativo: Art. 58, § único, da Lei n° 12.973, de 2014;

Art. 283, §1º, da Instrução Normativa RFB n° 1.700, de 2017.

003 A Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil já identificou atos administrativos que não contemplam modificação ou adoção de novos métodos ou critérios contábeis, ou que tal modificação ou adoção não tenha efeito na apuração dos tributos federais?

A Coordenação-Geral de Tributação da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, por meio dos Atos Declaratórios Executivos (ADE) COSIT nºs 20/2015, 34/2015, 22/2016, 32/2017, 33/2017, 01/2018, 13/2018, 14/2018, 01/2019, 08/2020, 09/2020, 38/2020, 39/2020, 41/2020, 42/2020, 3/2021, 9/2021, 10/2021, 29/2021, 34/2021, 35/2021, 36/2021, 23/2023 e 50/2023, identificou os documentos emitidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC e pelo Conselho Monetário Nacional - CMN que não contemplam modificação ou adoção de novos métodos ou critérios contábeis, ou tal modificação ou adoção não tem efeito na apuração dos tributos federais.

Nota: Os Atos Declaratórios Executivos COSIT nº 22, de 29 de julho de 2016, e nº 1, de 9 de janeiro de 2019, foram revogados pelo ADE Cosit nº 10, de 18 de maio de 2021.

Normativo:	Art. 58, parágrafo único da Lei nº 12.973, de 2014; Art. 283, § 2º da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017; Atos Declaratórios Executivos COSIT nºs 20/2015, 34/2015, 22/2016 32/2017, 33/2017, 01/2018, 13/2018, 14/2018, 01/2019, 08/2020, 09/2020, 38/2020, 39/2020, 41/2020, 42/2020, 3/2021, 9/2021, 10/2021, 29/2021, 34/2021, 35/2021, 36/2021, 23/2023 e 50/2023.

004 A Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil já identificou atos administrativos que contemplam modificação ou adoção de novos métodos ou critérios contábeis e estabeleceu os procedimentos para que seja feita a anulação de seus efeitos?

Sim, a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, por meio da Instrução Normativa RFB nº 1.753, de 30 de outubro de 2017, cuja última alteração ocorreu por meio da Instrução Normativa RFB nº 2.120, de 12 de dezembro de 2022, identificou atos administrativos emitidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC e pelo Conselho Monetário Nacional - CMN que contemplam modificação ou adoção de novos métodos e critérios contábeis e estabeleceu os procedimentos para anulação dos seus efeitos.

Normativo:	Instrução Normativa RFB nº 1.753, de 2017.

005 Na ocorrência da adoção de novo método ou critério contábil, os contribuintes já estão autorizados a fazer os referidos ajustes na apuração do lucro real, da base de cálculo da CSLL, da COFINS e do PIS, até que a lei tributária regule a matéria? Ou o contribuinte precisa de uma norma da RFB autorizando efetuar tais ajustes?

Não. Quando houver modificação ou adoção de novo método ou critério contábil por meio de ato administrativo emitido com base em competência atribuída em lei comercial, a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil irá dispor sobre os procedimentos para anular os efeitos desses atos.

Normativo: Art. 283 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017.

Adoção Inicial

006 O controle por subcontas na adoção inicial se aplica aos ativos e passivos relativos aos contratos de arrendamento mercantil nos quais haja transferência substancial dos riscos e benefícios inerentes à propriedade do bem em curso na data da adoção inicial?

Não. Para os ativos e passivos relativos aos contratos de arrendamento mercantil em curso na data da adoção inicial, nos quais haja transferência substancial dos riscos e benefícios inerentes à propriedade do bem arrendado, não se aplica o controle por subcontas de que tratam os arts. 294 a 300 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017.

O disposto acima aplica-se, inclusive, aos contratos não tipificados como arrendamento mercantil que contenham elementos contabilizados como arrendamento mercantil por força de normas contábeis e da legislação comercial.

A partir da data da adoção inicial, deverá ser observado o tratamento tributário previsto nos arts. 172 a 177 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017.

Normativo: Art. 303 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017.

007 O contribuinte pode efetuar a exclusão da diferença negativa entre o saldo do ativo diferido registrado na contabilidade societária e no FCONT?

A diferença negativa verificada na data da adoção inicial entre o valor de ativo diferido na contabilidade societária e no Controle Fiscal Contábil de Transição (FCONT) somente poderá ser excluída se o contribuinte evidenciar essa diferença em subconta vinculada ao ativo.

A diferença poderá ser controlada de duas formas:

1) por meio da utilização de uma única subconta, sendo o lançamento a crédito na subconta e a débito na conta de ativo diferido;

2) por meio da utilização de 2 (duas) subcontas, sendo o lançamento a crédito na subconta vinculada ao ativo diferido e a débito em uma subconta auxiliar à subconta vinculada ao ativo.

A diferença poderá ser excluída em cada período de apuração proporcionalmente à parcela equivalente à amortização do ativo diferido de acordo com as normas e critérios tributários vigentes em 31 de dezembro de 2007.

No caso de ativo diferido não reconhecido na data da adoção inicial na contabilidade societária, mas reconhecido no FCONT, a diferença deverá ser controlada na Parte B do e-Lalur e do e-Lacs.

Normativo: Art. 302 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017.

008 Qual deve ser o procedimento adotado pelo contribuinte no caso de contrato de concessão de serviços públicos na adoção inicial?

No caso de contrato de concessão de serviços públicos, o contribuinte deverá:

1) calcular o resultado tributável do contrato de concessão acumulado até a data da adoção inicial, considerando os métodos e critérios vigentes em 31 de dezembro de 2007;

2) calcular o resultado tributável do contrato de concessão acumulado até a data da adoção inicial, considerando as disposições da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, e da Lei nº 6.404, de 1976;

3) calcular a diferença entre os valores referidos nos itens 1 e 2 acima, que deverá ser controlada na Parte B do e-Lalur e do e-Lacs; e

4) adicionar, se negativa, ou excluir, se positiva, a diferença referida no item 3 acima na apuração do lucro real e do resultado ajustado em quotas fixas mensais durante o prazo restante de vigência do contrato.

O contribuinte deverá conservar os documentos comprobatórios da diferença enquanto os períodos de apuração abrangidos pelo contrato estiverem sujeitos a verificação por parte da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil.

Normativo: Art. 305 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017.

009 Como deve ser evidenciado contabilmente em subcontas o ágio cujo valor societário é maior que o valor do ágio fiscal na adoção inicial?

SITUAÇÃO 1 – Ágio relativo a uma participação societária: Eventuais diferenças na data da adoção inicial entre o valor da participação societária na contabilidade societária e no FCONT não serão adicionadas ou excluídas na determinação do lucro real e do resultado ajustado não sendo necessário, portanto, implementar o controle por meio de subcontas.

SITUAÇÃO 2 – Ágio isolado (oriundo, por exemplo, de uma incorporação da investida pela investidora): O goodwill classificado no intangível da contabilidade societária representará uma diferença positiva a ser adicionada na determinação do lucro real. Como este ativo não está reconhecido no FCONT (no FCONT não existe o subgrupo ativo não circulante intangível), a subconta poderá ser a própria conta representativa do goodwill (ou ágio).

O ágio classificado no ativo diferido do FCONT representará uma diferença negativa que poderá ser excluída em cada período de apuração proporcionalmente à parcela equivalente à amortização do ativo diferido de acordo com as normas e critérios tributários vigentes em 31 de dezembro de 2007. Como este ativo não está reconhecido na contabilidade societária, deverá haver controle na parte B do e-Lalur e do e-Lacs.

Normativo: SITUAÇÃO 1:

Art. 64, parágrafo único, da Lei nº 12.973, de 2014;

Arts. 304 e 306, § 1º, inciso VI, alínea "d"; da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017.

SITUAÇÃO 2:

Arts. 64, 66 e 67 da Lei nº 12.973, de 2014;

Arts. 291 a 300 e 302 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017.

010 A diferença positiva verificada na data da adoção inicial entre o valor de intangível na contabilidade societária e no FCONT será adicionada na

determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL)?

Sim, a diferença positiva verificada na data da adoção inicial entre o valor de intangível na contabilidade societária e no FCONT deve ser adicionada na determinação do lucro real e na base de cálculo da CSLL na data da adoção inicial.

Se o contribuinte evidenciar contabilmente essa diferença em subconta vinculada ao intangível, a adição pode ser feita à medida de sua realização, inclusive mediante amortização ou baixa.

Normativo: Art. 294, 295 e 300 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017.

011 Quais são os níveis de detalhamento e as características das subcontas?

As subcontas serão analíticas e registrarão os lançamentos contábeis das diferenças em último nível.

Cada subconta deve se referir a apenas uma única conta de ativo ou passivo, e cada conta de ativo ou passivo referir-se-á a apenas uma subconta.

O conjunto de contas formado pela conta analítica do ativo ou passivo e as subcontas correlatas receberá identificação única, que não poderá ser alterada até o encerramento contábil das subcontas.

Normativo: Arts. 300, caput e §§ 8° a 9º da Instrução Normativa RFB n° 1.700, de 2017.

012 O saldo apresentado na subconta deve representar o saldo do FCONT de determinado ativo ou passivo?

Não, as subcontas registrarão as diferenças verificadas na data da adoção inicial entre o valor de ativo ou passivo verificado na contabilidade societária e no FCONT.

A soma do saldo da subconta com o saldo da conta do ativo ou passivo a que a subconta está vinculada resultará no valor do ativo ou passivo mensurado de acordo com as disposições da Lei nº 6.404, de 1976, exceto se o contribuinte optar pela utilização de subcontas auxiliares, conforme previsto nos §§ 6° e 7° do art. 295, §§ 4° e 5° do art. 296, §§ 6° e 7° do art. 298 e §§ 4° e 5° do art. 299 da Instrução Normativa RFB n° 1.700, de 2017.

Normativo: Arts. 294 a 300 da Instrução Normativa RFB n° 1.700, de 2017.

013 No caso de ativo ou passivo reconhecido na contabilidade societária, mas não reconhecido no FCONT, é necessária a criação de subconta?

Não, a subconta poderá ser a própria conta representativa do ativo ou passivo que já evidencia a diferença, sem a necessidade da criação de nova conta contábil.

O mesmo se aplica para o caso de ativo ou passivo representado por mais de uma conta, caso uma dessas contas conste na data da adoção inicial na contabilidade societária, mas não conste no FCONT (ex.: na perda estimada por redução ao valor recuperável de ativo, a subconta poderá ser a própria conta que já evidencia a diferença).

Estas situações deverão ser informadas no Demonstrativo das Diferenças na Adoção Inicial de que trata o art. 306 da Instrução Normativa RFB n° 1.700, de 2017, e não se aplicam na hipótese de o contribuinte optar pela utilização de subcontas auxiliares, conforme previsto nos §§ 6° e 7° do art. 295, §§ 4° e 5° do art. 296, §§ 6° e 7° do art. 298 e §§ 4° e 5° do art. 299 da Instrução Normativa RFB n° 1.700, de 2017.

Normativo: Art. 300, §§ 3°, 4° e 11, e art. 306 da Instrução Normativa RFB n° 1.700, de 2017.

014 Como deve ser o controle em subcontas para ativo ou passivo não reconhecido na data da adoção inicial na contabilidade societária, mas reconhecido no FCONT?

No caso de ativo ou passivo não reconhecido na data da adoção inicial na contabilidade societária, mas reconhecido no FCONT, a diferença deverá ser controlada na Parte B do e-Lalur e do e-Lacs.

Note-se que o controle por meio de subcontas dispensa o controle dos mesmos valores na Parte B do e-Lalur e do e-Lacs.

Estas situações deverão ser informadas no Demonstrativo das Diferenças na Adoção Inicial de que trata o art. 306 da Instrução Normativa RFB n° 1.700, de 2017.

Normativo: Arts. 300, §§ 5° e 7° e 306 da Instrução Normativa RFB n° 1.700, de 2017.

015 Qual deve ser o procedimento adotado na criação de subcontas no caso de ativos ou passivos representados por mais de uma conta?

No caso de ativos ou passivos representados por mais de uma conta (ex.: bens depreciáveis), o controle das diferenças deverá ser feito com a utilização de uma subconta para cada conta, exceto se o contribuinte optar pela utilização de subcontas auxiliares, conforme previsto nos §§ 6° e 7° do art. 295, §§ 4° e 5° do art. 296, §§ 6° e 7° do art. 298 e §§ 4° e 5° do art. 299 da Instrução Normativa RFB n° 1.700, de 2017, hipótese em que haverá somente uma subconta vinculada ao ativo acompanhada de uma subconta auxiliar.

Normativo: Art. 300, §§ 2° e 11 da Instrução Normativa RFB n° 1.700, de 2017.

016 Quais controles adicionais devem ser criados no caso de contas que se refiram a grupo de ativos ou passivos?

No caso de conta que se refira a grupo de ativos ou passivos, de acordo com a natureza desses, a subconta poderá se referir ao mesmo grupo de ativos ou passivos, desde que haja livro razão auxiliar que demonstre o detalhamento individualizado por ativo ou passivo.

As exigências relativas à apresentação do razão auxiliar podem ser encontradas no item "1.22. Razão Auxiliar das Subcontas (RAS)" do Manual de Orientação do Leiaute 9 da Escrituração Contábil Digital (ECD), aprovado pelo Ato Declaratório Executivo Cofis nº 57, de 20 de dezembro de 2023.

Normativo: Art. 300, §§ 6° e 10 da Instrução Normativa RFB n° 1.700, de 2017;

Ato Declaratório Executivo Cofis n° 57, de 2023.

017 É vedado o controle na Parte B do e-Lalur e do e-Lacs das diferenças verificadas na data da adoção inicial entre o valor de ativo ou passivo verificado na contabilidade societária e no Fcont?

A regra geral é as diferenças serem controladas em subcontas vinculadas ao ativo ou passivo. Estas diferenças não podem ser controladas na Parte B do e-Lalur e do e-Lacs.

Normativo: Arts. 291 a 300 da Instrução Normativa RFB n° 1.700, de 2017.

018 O controle em subcontas na adoção inicial pode ser efetuado por meio de contas de "compensação", conforme abaixo?

Conta Principal: XXX - Veículos 1.200

Subconta: XXX.1 - Custo Aquis 1.000

Subconta: XXX.2 - Mais-Valia 200

Subconta: XXX.3 - Compensação (1.200)

Não. O controle em subcontas deve ser feito de acordo com os arts. 294 a 300 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017.

No exemplo mencionado, existem duas possibilidades:

1ª Possibilidade (§ 1º do art. 295 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017):

Conta relativa ao ativo:	XXX – Veículos	1.000
Subconta vinculada ao ativo:	XXY – Subconta Veículos	200

2ª Possibilidade (§ 6º do art. 295 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017):

Conta relativa ao ativo:	XXX – Veículos	1.200
Subconta vinculada ao ativo:	XXY – Subconta Veículos	200
Subconta auxiliar:	XXZ – Subconta Veículos Auxiliar	(200)

Normativo: Arts. 294 a 300 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017.

019 Adoção inicial: A partir de quando devem ser considerados os dispositivos contidos nos arts. 1°, 2°, 4° a 71 e incisos I a VI, VIII e X do art. 117 da Lei n° 12.973/14?

Os dispositivos contidos nos arts. 1°, 2°, 4° a 71 e incisos I a VI, VIII e X do art. 117 da Lei n° 12.973/14 devem ser considerados a partir de 1° de janeiro de 2015.

No entanto, a pessoa jurídica pôde optar pela aplicação antecipada desses dispositivos a partir de 1° de janeiro de 2014.

Assim, as pessoas jurídicas que decidiram pela aplicação antecipada (OPTANTES) consideraram os efeitos da Lei n° 12.973, de 2014 a partir de 1° de janeiro de 2014. As demais pessoas jurídicas (NÃO OPTANTES) passaram a adotar a Lei n° 12.973/14 a partir de 1° de janeiro de 2015.

Normativo: Art. 75 da Lei n° 12.973, de 2014;

Art. 291 da Instrução Normativa RFB n° 1.700, de 2017.

020 Qual o tratamento fiscal a ser dispensado para a diferença positiva verificada na data da adoção inicial entre o valor de ativo na contabilidade societária e no FCONT?

A diferença positiva verificada na data da adoção inicial entre o valor de ativo na contabilidade societária e no FCONT deve ser adicionada na determinação do lucro real e na base de cálculo da contribuição social na data da adoção inicial.

Se o contribuinte evidenciar contabilmente essa diferença em subconta vinculada ao ativo, a adição pode ser feita à medida de sua realização, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa.

Normativo: Art. 66 da Lei n° 12.973, de 2014;

Art. 294 da Instrução Normativa RFB n° 1.700, de 2017.

021 Quais os requisitos para que o contribuinte possa diferir a adição da diferença positiva verificada na data da adoção inicial entre o valor de ativo na contabilidade societária e no FCONT?

A tributação da diferença positiva verificada na data da adoção inicial entre o valor de ativo na contabilidade societária e no FCONT poderá ser diferida desde que o contribuinte evidencie essa diferença em subconta vinculada ao ativo.

A diferença poderá ser controlada de duas formas:

1) por meio da utilização de uma única subconta, sendo o lançamento a débito na subconta e a crédito na conta de ativo;

2) por meio da utilização de 2 (duas) subcontas, sendo o lançamento a débito na subconta vinculada ao ativo e a crédito em uma subconta auxiliar à subconta vinculada ao ativo.

O valor registrado na subconta será baixado e adicionado ao lucro líquido na determinação do lucro real e base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido à medida que o ativo for realizado, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa.

Normativo: Art. 66 da Lei n° 12.973, de 2014;

Art. 295 da Instrução Normativa RFB n° 1.700, de 2017.

022 Qual o tratamento fiscal a ser dispensado para diferença negativa verificada na data da adoção inicial entre o valor de passivo na contabilidade societária e no FCONT?

A diferença negativa verificada na data da adoção inicial entre o valor de passivo na contabilidade societária e no FCONT deve ser adicionada na determinação do lucro real e na base de cálculo da contribuição social na data da adoção inicial.

Se o contribuinte evidenciar contabilmente essa diferença em subconta vinculada ao passivo, a adição pode ser feita à medida da baixa ou liquidação.

Normativo: Art. 66, parágrafo único, da Lei n° 12.973, de 2014;

Art. 294, parágrafo único, da Instrução Normativa RFB n° 1.700, de 2017.

023 Quais os requisitos para que o contribuinte possa diferir a adição da diferença negativa verificada na data da adoção inicial entre o valor de passivo na contabilidade societária e no FCONT?

A tributação da diferença negativa verificada na data da adoção inicial entre o valor de passivo na contabilidade societária e no FCONT poderá ser diferida desde que o contribuinte evidencie essa diferença em subconta vinculada ao passivo.

A diferença poderá ser controlada de duas formas:

1) por meio da utilização de uma única subconta, sendo o lançamento a débito na subconta e a crédito na conta de passivo;

2) por meio da utilização de 2 (duas) subcontas, sendo o lançamento a débito na subconta vinculada ao passivo e a crédito em uma subconta auxiliar à subconta vinculada ao passivo.

O valor registrado na subconta será baixado e adicionado ao lucro líquido na determinação do lucro real e base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido à medida que o passivo for baixado ou liquidado.

Normativo: Art. 66, parágrafo único, da Lei n° 12.973, de 2014;

Art. 296 da Instrução Normativa RFB n° 1.700, de 2017.

024 Qual o tratamento fiscal a ser dispensado para diferença negativa verificada na data da adoção inicial entre o valor de ativo na contabilidade societária e no FCONT?

A diferença negativa verificada na data da adoção inicial entre o valor de ativo na contabilidade societária e no FCONT não poderá ser excluída na determinação do lucro real e na base de cálculo da contribuição social.

Se o contribuinte evidenciar contabilmente essa diferença em subconta vinculada ao ativo, a exclusão poderá ser feita à medida de sua realização, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa.

Normativo: Art. 67 da Lei n° 12.973, de 2014;

Art. 297 da Instrução Normativa RFB n° 1.700, de 2017.

025 Quais os requisitos para que o contribuinte possa excluir a diferença negativa verificada na data da adoção inicial entre o valor de ativo na contabilidade societária e no FCONT?

A diferença negativa verificada na data da adoção inicial entre o valor de ativo na contabilidade societária e no FCONT somente poderá ser excluída se o contribuinte evidenciar essa diferença em subconta vinculada ao ativo.

A diferença poderá ser controlada de duas formas:

1) por meio da utilização de uma única subconta, sendo o lançamento a crédito na subconta e a débito na conta de ativo;

2) por meio da utilização de 2 (duas) subcontas, sendo o lançamento a crédito na subconta vinculada ao ativo e a débito em uma subconta auxiliar à subconta vinculada ao ativo.

O valor registrado na subconta será baixado e, caso o valor realizado do ativo seja dedutível, poderá ser excluído do lucro líquido na determinação do lucro real e base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido à medida que o ativo for realizado, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa.

Normativo: Art. 67 da Lei n° 12.973, de 2014;

Art. 298 da Instrução Normativa RFB n° 1.700, de 2017.

026 Qual o tratamento fiscal a ser dispensado para diferença positiva verificada na data da adoção inicial entre o valor de passivo na contabilidade societária e no FCONT?

A diferença positiva verificada na data da adoção inicial entre o valor de passivo na contabilidade societária e no FCONT não pode ser excluída na determinação do lucro real e na base de cálculo da contribuição social na data da adoção inicial.

Se o contribuinte evidenciar contabilmente essa diferença em subconta vinculada ao passivo, a exclusão pode ser feita à medida da baixa ou liquidação.

Normativo: Art. 67, parágrafo único, da Lei n° 12.973, de 2014;

Art. 297, parágrafo único, da Instrução Normativa RFB n° 1.700, de 2017.

027 Quais os requisitos para que o contribuinte possa excluir a diferença positiva verificada na data da adoção inicial entre o valor de passivo na contabilidade societária e no FCONT?

A diferença positiva verificada na data da adoção inicial entre o valor de passivo na contabilidade societária e no FCONT somente será excluída se o contribuinte evidenciar essa diferença em subconta vinculada ao passivo.

A diferença poderá ser controlada de duas formas:

1) por meio da utilização de uma única subconta, sendo o lançamento a crédito na subconta e a débito na conta de passivo;

2) por meio da utilização de 2 (duas) subcontas, sendo o lançamento a crédito na subconta vinculada ao passivo e a débito em uma subconta auxiliar à subconta vinculada ao passivo.

O valor registrado na subconta será baixado e poderá ser excluído do lucro líquido na determinação do lucro real e base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido à medida que o passivo for baixado ou liquidado.

Normativo: Art. 67, parágrafo único, da Lei n° 12.973, de 2014;

Art. 299 da Instrução Normativa RFB n° 1.700, de 2017.

028 O que deve ser entendido por contabilidade societária e como ela é apresentada?

A contabilidade societária é apresentada por meio da Escrituração Contábil Digital (ECD) no caso de pessoa jurídica que a tenha adotado nos termos da Instrução Normativa RFB nº 2.003, de 18 de janeiro de 2021.

Na contabilidade societária, os ativos e passivos estarão mensurados de acordo com as disposições da Lei nº 6.404, de 1976, considerando as alterações introduzidas pela Lei n° 11.638/07 e pela Lei n° 11.941/09.

Normativo: Art. 293 da Instrução Normativa RFB n° 1.700, de 2017.

029 Onde estavam representados os ativos e passivos mensurados de acordo com os métodos e critérios vigentes em 31 de dezembro de 2007 durante a vigência do RTT? Como era gerado o FCONT?

Esses ativos e passivos estavam no Controle Fiscal Contábil de Transição (FCONT) de que tratam os arts. 7º e 8º da Instrução Normativa RFB nº 949, de 2009.

O FCONT era gerado a partir da contabilidade societária, expurgando e inserindo os lançamentos informados no Programa Validador e Assinador da Entrada de Dados para o Controle Fiscal Contábil de Transição de que trata a Instrução Normativa RFB nº 967, de 2009 (e alterações).

Nota: A Instrução Normativa RFB nº 967, de 15 de outubro de 2009, foi revogada pela Instrução Normativa RFB nº 2.045, de 20 de agosto de 2021, que revoga Instruções Normativas no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil.

Normativo: Art. 293 da Instrução Normativa RFB n° 1.700, de 2017.

030 Até quando as empresas eram obrigadas a apresentar o FCONT na adoção inicial?

Até o ano-calendário de 2014, era obrigatória a entrega das informações necessárias para gerar o Controle Fiscal Contábil de Transição (FCONT) de que tratam os arts. 7º e 8º da Instrução Normativa RFB nº 949, de 16 de junho de 2009, por meio do Programa Validador e Assinador da Entrada de Dados para o Controle Fiscal Contábil de Transição, conforme disposto na Instrução Normativa RFB nº 967, de 15 de outubro de 2009, para as pessoas jurídicas sujeitas ao RTT.

Assim, os OPTANTES pela antecipação da aplicação dos arts. 1°, 2°, 4° a 71 e incisos I a VI, VIII e X do art. 117 da Lei n° 12.973, de 2014, estavam obrigadas a apresentar o FCONT até o ano-calendário de 2013. Os NÃO-OPTANTES, por sua vez, estavam obrigados a apresentar o FCONT até o ano calendário de 2014.

Nota: A Instrução Normativa RFB nº 967, de 15 de outubro de 2009, foi revogada pela Instrução Normativa RFB nº 2.045, de 20 de agosto de 2021, que revoga Instruções Normativas no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil.

Normativo: Art. 6° da Instrução Normativa RFB n° 1.397, de 2013, com alteração da Instrução Normativa RFB n° 1.492, de 2014.

031 Que tratamento tributário será dado às operações de incorporação, fusão ou cisão, ocorridas até 31 de dezembro de 2017, cuja participação societária tenha sido adquirida até 31 de dezembro de 2014?

As disposições contidas nos arts. 7° e 8° da Lei n° 9.532/97 e nos arts. 35 e 37 do Decreto-Lei n° 1.598/77, continuam a ser aplicadas somente às operações de incorporação, fusão e cisão, ocorridas até 31 de dezembro de 2017, cuja participação societária tenha sido adquirida até 31 de dezembro de 2014.

No caso de aquisições de participações societárias que dependam da aprovação de órgãos reguladores e fiscalizadores para a sua efetivação, o prazo para incorporação de que trata o caput do art. 65 da Lei nº 12.973, de 2014, poderá ser até 12 (doze) meses da data da aprovação da operação.

Normativo: Art. 65 da Lei n° 12.973, de 2014.

032 Como devem ser avaliadas as participações societárias de caráter permanente na adoção inicial?

As participações societárias serão avaliadas de acordo com a Lei n° 6.404, de 1976.

Eventuais diferenças na adoção inicial entre o valor da participação societária na contabilidade societária e no FCONT não serão adicionadas nem excluídas na determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

O disposto no art. 178 da Instrução Normativa RFB n° 1.700, de 2017, com exceção dos §§ 2° ao 8°, deverá ser observado no caso de participação societária avaliada pelo valor de patrimônio líquido.

Normativo: Art. 64, parágrafo único, da Lei n° 12.973, de 2014;

Art. 304 c/c art. 178 da Instrução Normativa RFB n° 1.700, de 2017.

033 Como deve ser feita a tributação do valor registrado na conta de resultados de exercícios futuros na data da adoção inicial no FCONT, relativo ao lucro bruto na venda de unidades imobiliárias?

O saldo de lucro bruto, decorrente da venda a prazo, ou em prestações, de que trata o art. 29 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, registrado em conta específica de resultados de exercícios futuros na data da adoção inicial no FCONT, deverá ser computado na determinação do lucro real e do resultado ajustado dos períodos de apuração subsequentes, proporcionalmente à receita recebida, observado o disposto no referido artigo.

O saldo de lucro bruto verificado no FCONT na data da adoção inicial deverá ser controlado na Parte B do e-Lalur e do e-Lacs.

Normativo: Art. 301 da Instrução Normativa RFB n° 1.700, de 2017.

034 A adição dos saldos da diferença de depreciação dos bens do ativo e dos valores do ativo intangível é uma faculdade para o contribuinte, a exemplo da

faculdade prevista nos arts. 40 e 42 da Lei nº 12.973, de 2014, independentemente de o contribuinte ter constituído ou não as subcontas?

O controle por subcontas na adoção inicial não é obrigatório.

No entanto, caso o contribuinte não o adote, a diferença positiva verificada na data da adoção inicial entre o valor de ativo na contabilidade societária e no FCONT deverá ser adicionada na determinação do lucro real e na base de cálculo da contribuição social na data da adoção inicial.

Se o contribuinte evidenciar contabilmente essa diferença em subconta, a adição poderá ser feita à medida da realização do ativo, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa.

Por outro lado, caso o contribuinte não adote o controle por subcontas, a diferença negativa verificada na data da adoção inicial entre o valor de ativo na contabilidade societária e no FCONT não poderá ser excluída na determinação do lucro real e na base de cálculo da contribuição social.

Se o contribuinte evidenciar contabilmente essa diferença em subconta, e caso o valor realizado do ativo seja dedutível, a exclusão poderá ser feita à medida da realização do ativo, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa.

Normativo: Art. 294 a 300 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017.

Ágio - Regras de Transição

035 As disposições contidas na Instrução Normativa SRF nº 11, de 10 de fevereiro de 1999, eram aplicadas somente às operações de incorporação, fusão e cisão, ocorridas até 31 de dezembro de 2017, cuja participação societária tenha sido adquirida até 31 de dezembro de 2014, desde que o processo de aquisição tenha sido iniciado até 31 de dezembro de 2014. Neste sentido, o que pode ser entendido como início do processo de aquisição?

O pedido de aprovação da aquisição junto ao órgão regulador ou fiscalizador deve ter sido protocolizado até 31 de dezembro de 2014.

Nota: A Instrução Normativa SRF nº 11, de 10 de fevereiro de 1999, foi revogada pela Instrução Normativa RFB nº 1.928, de 24 de março de 2020.

Normativo: Art. 192, § 2º, Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017.

036 No caso de aquisição de participação societária com ágio até 31 de dezembro de 2007, cuja incorporação não dependa de aprovação por órgão regulador e que ocorra após 31 de dezembro de 2017, qual o tratamento fiscal a ser observado para dedução do ágio para fins tributários?

Veja ainda: Pergunta nº 9 deste Capítulo.

Normativo: Arts. 178, 185 a 190 e 304 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017.

037 O prazo previsto no §1º do art. 192 da IN RFB nº 1.700, de 2017, aplica-se nos casos em que há necessidade de aprovação de órgãos reguladores do processo de incorporação, fusão ou cisão?

O § 1º do art. 192 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, trata do prazo para a incorporação, fusão ou cisão cuja aquisição anterior de participação societária tenha dependido de aprovação em órgãos reguladores e fiscalizadores. O dispositivo não trata do caso em que a incorporação necessita de aprovação.

Conclui-se, então, que, mesmo que a incorporação dependa de aprovação, ela deverá estar concluída até 31/12/2017 ou até 12 meses após a aprovação da aquisição da participação societária, desde que esta tenha sido iniciada até 31/12/2014.

Normativo: §1º do art. 192 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017.

Ajuste a Valor Justo - Transferido para a sucessora por incorporação, fusão e cisão

038 Em quais situações de incorporação, fusão e cisão se aplicam as disposições do art. 118 da IN RFB nº 1.700, de 2017?

As disposições do caput do art. 118 aplicam-se a qualquer operação de incorporação, fusão ou cisão, e independentemente de haver participação anterior de uma pessoa jurídica em outra e da forma de tributação adotada por elas.

O parágrafo único do art. 118 trata de uma situação específica, na qual sucessora e sucedida são tributadas pelo lucro real e adotaram o controle por subcontas de que tratam os arts. 97 a 104 da IN RFB nº 1.700, de 2017.

Normativo: Art. 118 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017.

Ajuste a Valor Presente

039 A empresa que reconhecer ajuste a valor presente (AVP) em ativo poderá, alternativamente, controlar tal ajuste na escrituração contábil em bases globais e não por transação?

No caso de AVP em elemento do ativo, o controle de adições e exclusões não será feito na escrituração contábil por meio de subcontas. Será feito na Parte B do e- Lalur e do e-Lacs, e a empresa deverá seguir o nível de detalhamento exigido por este livro.

Normativo: Arts. 90 a 92 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017.

040 A empresa que reconhecer ajuste a valor presente (AVP) em passivo poderá, alternativamente, controlar tal ajuste na escrituração contábil em bases globais e não por transação?

No caso de AVP em elemento do passivo, há duas situações:

a) aquisição a prazo de ativo, ou outra operação sujeita a AVP relacionada a um ativo, ou

b) aquisição a prazo de bem ou serviço registrado diretamente como despesa ou custo de produção, ou outra operação sujeita a AVP relacionada a uma despesa ou custo de produção.

Na situação “a” as adições e exclusões serão controladas por meio de subconta vinculada ao ativo. No caso de conta que se refira a grupo de ativos, de acordo com a natureza desses, a subconta poderá se referir ao mesmo grupo de ativos, desde que haja livro razão auxiliar que demonstre o detalhamento individualizado por ativo.

Na situação “b” o controle de adições e exclusões não será feito na escrituração contábil por meio de subcontas. Será feito na Parte B do e-Lalur e do e-Lacs, e a empresa deverá seguir o nível de detalhamento exigido por este livro.

Normativo: Arts. 89 e 93 a 95 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017.

Amortização do Intangível

041 Os encargos com amortização de direitos classificados no ativo não circulante intangível podem ser considerados dedutíveis na determinação do lucro real?

Sim, a amortização de direitos classificados no ativo não circulante intangível, registrada com observância das normas contábeis, é dedutível na determinação do lucro real, desde que o direito seja intrinsecamente relacionado com a produção ou comercialização dos bens e serviços.

O mesmo tratamento deve ser dispensado na apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Normativo: Arts. 41 e 50 da Lei n° 12.973, de 2014;

Art. 126 da Instrução Normativa RFB n° 1.700, de 2017.

042 Qual o tratamento tributário a ser dado a gastos com desenvolvimento de inovação tecnológica, objeto de incentivo fiscal, **classificados no ativo não circulante intangível, quando de sua realização?**

Poderão ser excluídos, para fins de apuração do lucro real e do resultado ajustado, os gastos com desenvolvimento de inovação tecnológica referidos no inciso I do caput e no § 2º do art. 17 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, quando registrados no ativo não circulante intangível, no período de apuração em que forem incorridos e observado o disposto nos arts. 22 a 24 da referida Lei.

O contribuinte que utilizar este benefício deverá adicionar ao lucro líquido, para fins de apuração do lucro real e do resultado ajustado, o valor da realização do ativo intangível, inclusive por amortização, alienação ou baixa.

Normativo: Art. 42 da Lei n° 12.973, de 2014;

Art. 17 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005;

Art. 127 da Instrução Normativa RFB n° 1.700, de 2017.

Aquisição em estágios

043 Considerando alteração do percentual de participação na investida, a cada aquisição será necessário elaborar um novo laudo de avaliação antes da aquisição do controle?

Para fins de aproveitamento fiscal da mais-valia e do goodwill conforme arts. 20 e 22 da Lei nº 12.973, de 2014, o laudo será necessário nas aquisições em que for exigido, pelas normas contábeis, o reconhecimento segregado da mais-valia e do goodwill.

Normativo: Art. 20 do Decreto-Lei nº 1598, de 1977, alterado pela Lei nº 12.973, de 2014;

Art. 178 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017.

044 As variações ocorridas na valorização da participação societária anterior em razão de novas aquisições, poderão ser controladas no e-Lalur e no e-Lacs ou em subcontas?

O art. 37 da Lei nº 12.973, de 2014, determina que os ganhos ou perdas decorrentes da avaliação a valor justo da participação anterior deverão ser controlados no e-Lalur e no e-Lacs e que a mais ou menos-valia e o goodwill da participação anterior e a sua variação, decorrente da aquisição do controle, também sejam controlados em subcontas vinculadas ao investimento, de maneira distinta, ou seja, subcontas que contenham os valores da participação anterior e subcontas que contenham os valores da variação decorrente da aquisição do controle.

Normativo: §§ 1º e 3 do art. 37 da Lei nº 12.973, de 2014;

§§ 1º e 3º do art. 183 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017.

045 Qual é o marco inicial para a exclusão, na apuração do lucro real, do goodwill referente à participação anterior quando o contribuinte realizar operação de incorporação, fusão ou cisão e absorver o patrimônio de outra pessoa jurídica?

Caso a pessoa jurídica decida-se pela exclusão, na apuração do lucro real, do goodwill, então o marco inicial para essa exclusão é o período de apuração imediatamente após a absorção de patrimônio em decorrência da operação societária de incorporação, fusão ou cisão; e

A exclusão deve ser feita de modo ininterrupto, em razão fixa ao longo de todo o período de exclusão e em fração não superior a 1/60 (um sessenta avos) para cada mês do período de apuração.

Normativo: Art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997;

Art. 22, caput, art. 50, caput, e art. 65, caput, da Lei nº 12.973, de 2014;

Solução de Consulta Cosit nº 223, de 26 de junho de 2019.

Arrendamento Mercantil

046 No caso de operação de arrendamento mercantil na qual haja transferência substancial dos riscos e benefícios inerentes à propriedade do ativo, o valor da contraprestação de arrendamento mercantil deve ser computado na determinação da base de cálculo do lucro presumido ou arbitrado na pessoa jurídica arrendadora?

A pessoa jurídica arrendadora que realize operações em que haja transferência substancial dos riscos e benefícios inerentes à propriedade do ativo e que não esteja sujeita ao tratamento tributário disciplinado pela Lei nº 6.099, de 1974, deverá computar o valor da contraprestação na determinação da base de cálculo do lucro e resultado presumido ou arbitrado, desde que não esteja obrigada ao lucro real.

Notas:

1) Não serão acrescidas às bases de cálculo do lucro presumido ou arbitrado da pessoa jurídica arrendadora:

a) as receitas financeiras reconhecidas conforme as normas contábeis e legislação comercial relativas ao arrendamento mercantil que estiverem computadas na contraprestação; e

b) as variações monetárias ativas decorrentes de atualização que estiverem computadas na contraprestação, na hipótese das contraprestações a receber e respectivos saldos de

juros a apropriar decorrentes de ajuste a valor presente serem atualizados em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal ou contratual.

O disposto nas letras "a" e "b" acima não se aplica às atualizações feitas sobre contraprestações vencidas.

2) O disposto nesta resposta também se aplica aos contratos não tipificados como arrendamento mercantil que contenham elementos contabilizados como arrendamento mercantil por força de normas contábeis e da legislação comercial.

Normativo: Arts. 218 e 230 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017.

047 Qual será o resultado tributável quando da alienação de bem objeto de arrendamento mercantil, na hipótese em que o valor contábil do bem já tiver sido computado na determinação do lucro real e do resultado ajustado pela arrendatária a título de contraprestação de arrendamento mercantil?

Quando o valor contábil do bem já tiver sido computado na determinação do lucro real e do resultado ajustado pela arrendatária, a título de contraprestação de arrendamento mercantil, o resultado tributável na alienação de bem ou direito corresponderá ao respectivo valor da alienação.

Normativo: Art. 177, §§ 1º e 2º, da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017.

048 Qual o tratamento aplicável, em relação ao ganho de capital, aos contratos não tipificados como arrendamento mercantil e que contenham elementos contabilizados como arrendamento mercantil por força de normas contábeis e da legislação comercial?

Em relação aos contratos não tipificados como arrendamento mercantil que contenham elementos contabilizados como arrendamento mercantil por força de normas contábeis e da legislação comercial, a determinação do ganho ou perda de capital de bens ou direitos que tenham sido objeto de arrendamento mercantil terá por base o valor contábil do bem, assim entendido o que estiver registrado na escrituração do contribuinte, diminuído, se for o caso, da depreciação, amortização ou exaustão acumulada e das perdas estimadas no valor de ativos.

O disposto acima não se aplica quando o valor contábil do bem já tiver sido computado na determinação do lucro real e do resultado ajustado pela arrendatária, a título de

contraprestação de arrendamento mercantil. Neste caso, o resultado tributável da alienação corresponderá ao respectivo valor da alienação.

Normativo: Art. 177 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017.

049 Qual o tratamento aplicável para a pessoa jurídica arrendatária, na determinação do lucro real e do resultado ajustado, aos contratos não tipificados como arrendamento mercantil e que contenham elementos contabilizados como arrendamento mercantil por força de normas contábeis e da legislação comercial?

O disposto no art. 175 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, também se aplica aos contratos não tipificados como arrendamento mercantil que contenham elementos contabilizados como arrendamento mercantil por força de normas contábeis e da legislação comercial.

Desse modo, na apuração do lucro real e do resultado ajustado da pessoa jurídica arrendatária:

1) poderão ser computadas as contraprestações pagas ou creditadas por força de contrato de arrendamento mercantil, referentes a bens móveis ou imóveis intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços, inclusive as despesas financeiras nelas consideradas;

2) são indedutíveis as despesas financeiras incorridas pela arrendatária em contratos de arrendamento mercantil, inclusive os valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso III do caput do art. 184 da Lei nº 6.404, de 1976;

3) são vedadas as deduções de despesas de depreciação, amortização e exaustão geradas por bem objeto de arrendamento mercantil, na hipótese em que a arrendatária reconheça contabilmente o encargo, inclusive após o prazo de encerramento do contrato.

Nota:

Na hipótese das contraprestações a pagar e respectivos saldos de juros a apropriar decorrentes de ajuste a valor presente serem atualizados em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal ou contratual, as variações monetárias ativas ou passivas decorrentes desta atualização que tiverem sido computadas na contraprestação de que trata o item "1" serão excluídas ou adicionadas ao lucro líquido na apuração do lucro real e do resultado ajustado nos períodos de apuração em que foram reconhecidas conforme as normas contábeis e legislação comercial. Tal disposição, contudo, não se aplica às contraprestações vencidas.

Em relação ao item 3, não comporão o custo de produção dos bens ou serviços os encargos de depreciação, amortização e exaustão, gerados por bem objeto de arrendamento mercantil. Adicionalmente, a pessoa jurídica deverá proceder ao ajuste no lucro líquido para fins de apuração do lucro real, no período de apuração em que o encargo de depreciação, amortização ou exaustão for apropriado como custo de produção.

Normativo: Art. 175 caput, I a IV e §§ 2º, 3º, 8º e 9º da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017.

050 O que deve ser considerado como "contraprestações creditadas"?

Para efeito do disposto no art. 175 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, consideram-se contraprestações creditadas as contraprestações vencidas.

Normativo: Art. 175, § 4º, da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017.

051 O que é “despesa financeira” considerada nas contraprestações pagas ou creditadas, a que se refere o inciso I do art. 175 da IN RFB nº 1.700, de 2017?

São os encargos financeiros, incluindo-se os juros decorrentes do ajuste a valor presente.

Normativo: Art. 175, § 5º, da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017.

052 Como ficará a dedutibilidade dos juros no caso de inadimplemento da contraprestação?

No caso de inadimplemento da contraprestação, a dedutibilidade dos juros observará o disposto nos §§ 4º e 5º do art. 73 da IN RFB nº 1.700, de 2017, os quais determinam que a partir da citação inicial para o pagamento do débito, a pessoa jurídica devedora deverá adicionar ao lucro líquido, para determinação do lucro real e do resultado ajustado, os encargos incidentes sobre o débito vencido e não pago que tenham sido deduzidos como despesa ou custo, incorridos a partir daquela data. Tais valores somente poderão

ser excluídos do lucro líquido, para determinação do lucro real e do resultado ajustado, no período de apuração em que ocorra a quitação do débito por qualquer forma.

Normativo: Art. 175, § 6º, e art. 73, §§ 4º e 5º, da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017.

053 Em relação às operações de arrendamento mercantil, é necessária evidenciação em subconta?

No caso de bem objeto de arrendamento mercantil financeiro não é necessário que a arrendatária evidencie em subconta vinculada ao bem arrendado os juros decorrentes do ajuste a valor presente relativo ao contrato de arrendamento mercantil.

Normativo: Art. 175, § 7º, da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017.

054 Em que hipótese as operações de arrendamento mercantil deverão ser consideradas operação de compra e venda a prestação, tendo, portanto, descaracterizada a operação de arrendamento mercantil?

A aquisição pelo arrendatário de bens arrendados em desacordo com as disposições contidas na Lei nº 6.099, de 1974, nas operações em que seja obrigatória a sua observância, será considerada operação de compra e venda a prestação.

Normativo: Art. 11, §§ 1º a 4º, da Lei nº 6.099, de 1974;

Art. 176, caput, da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017.

055 Descaracterizada a operação de arrendamento mercantil financeiro, como será determinado o preço de compra e venda?

O preço de compra e venda será o total das contraprestações pagas durante a vigência do arrendamento, acrescido da parcela paga a título de preço de aquisição.

Normativo: Art. 176, § 1º, da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017.

056 Como deverão ser tratados os custos ou despesas operacionais pela adquirente, na hipótese de descaracterização da operação de arrendamento mercantil? Adicionalmente, como deverão ser tratados os eventuais tributos não recolhidos?

As importâncias já deduzidas, como custo ou despesa operacional pela adquirente, acrescerão ao lucro tributável, no período de apuração correspondente à respectiva dedução. Adicionalmente, os tributos não recolhidos serão devidos com os acréscimos previstos na legislação vigente.

Normativo: Art. 176, §§ 2º e 3º, da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017.

057 Quais valores devem ser computados na determinação da base de cálculo do PIS e da COFINS, em operação de arrendamento mercantil, na pessoa jurídica arrendadora?

A pessoa jurídica arrendadora deverá computar na apuração da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, o valor da contraprestação de arrendamento mercantil, independentemente de na operação haver transferência substancial dos riscos e benefícios inerentes à propriedade do ativo.

Normativo: Art. 277 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017.

058 É possível a apropriação de créditos de PIS e de COFINS, em operação de arrendamento mercantil, na pessoa jurídica arrendadora? Em caso afirmativo, sobre qual base de cálculo é realizada essa apropriação?

As pessoas jurídicas sujeitas ao regime de tributação não-cumulativo de que tratam a Lei nº 10.637, de 2002, e a Lei nº 10.833, de 2003, poderão descontar créditos calculados sobre o valor do custo de aquisição ou construção dos bens arrendados proporcionalmente ao valor de cada contraprestação durante o período de vigência do contrato.

Nota: No caso de pessoa jurídica arrendadora que realiza operações em que haja transferência substancial dos riscos e benefícios inerentes à propriedade do ativo e que não esteja sujeita ao tratamento tributário disciplinado pela Lei nº 6.099, de 1974, não serão acrescidas às bases de cálculo da Contribuição para o Pis/Pasep e da Cofins:

a) as receitas financeiras reconhecidas conforme as normas contábeis e legislação comercial relativas ao arrendamento mercantil que estiverem computadas na contraprestação; e

b) as variações monetárias ativas decorrentes de atualização que estiverem computadas na contraprestação, na hipótese das contraprestações a receber e respectivos saldos de juros a apropriar decorrentes de ajuste a valor presente serem atualizados em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal ou contratual.

O disposto nas letras "a" e "b" não se aplica às atualizações feitas sobre contraprestações vencidas.

Normativo: Art. 277, §§ 1º, 3º e 4º, da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017.

059 Em relação a contratos não tipificados como arrendamento mercantil que contenham elementos contabilizados como arrendamento mercantil por força de normas contábeis e da legislação comercial, qual o tratamento tributário a ser adotado em relação às contribuições para o PIS e para a COFINS?

Em relação aos contratos não tipificados como arrendamento mercantil que contenham elementos contabilizados como arrendamento mercantil por força de normas contábeis e da legislação comercial, a pessoa jurídica que efetua as contabilizações como se fosse a arrendadora deverá computar na apuração da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, o valor equivalente à contraprestação de arrendamento mercantil, independentemente de na operação haver transferência substancial dos riscos e benefícios inerentes à propriedade do ativo.

Adicionalmente, no que tange aos créditos de PIS e de COFINS, as pessoas jurídicas sujeitas ao regime de tributação não-cumulativo de que tratam a Lei nº 10.637, de 2002, e a Lei nº 10.833, de 2003, poderão descontar créditos calculados sobre o valor do custo de aquisição ou construção dos bens objeto do contrato proporcionalmente ao valor equivalente à contraprestação recebida durante o período de vigência do contrato.

Normativo: Art. 277, caput e §§ 1º e 2º, da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017.

060 Do ponto de vista da arrendatária, nas operações de arrendamento mercantil financeiro, o valor a ser deduzido na apuração do lucro real e do resultado ajustado é aquele pago a título de contraprestação, incluindo as despesas financeiras e a variação cambial?

Sim. A contraprestação paga ou creditada referente a bens intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização de bens ou serviços é dedutível, e inclui os juros relativos ao ajuste a valor presente e eventual variação cambial.

Dessa forma, as despesas financeiras apropriadas em cada período de apuração relativas ao ajuste a valor presente e variação cambial devem ser adicionadas ao lucro líquido para fins de apuração do lucro real e do resultado ajustado, e eventual receita financeira apropriada em cada período de apuração relativamente à variação cambial pode ser excluída.

Normativo: Lei nº 12.973, de 2014, arts. 47, 48 e 50.

061 Do ponto de vista da arrendatária no Brasil, em contratos de arrendamento mercantil financeiro celebrados com entidades sediadas no exterior e sujeitos à variação cambial, qual o tratamento tributário a ser observado na determinação do lucro real das variações cambiais, outras despesas financeiras e despesas de depreciação relacionadas a tais contratos?

As variações cambiais, outras despesas financeiras e as despesas de depreciação de bens arrendados em contratos de arrendamento mercantil financeiro reconhecidas em observação ao inciso IV do art. 179 da Lei nº 6.404, de 1976, devem ser desconsideradas da apuração do lucro real, nos contratos de arrendamento mercantil. Em contrapartida, as contraprestações de arrendamento mercantil pagas ou creditadas podem ser excluídas na apuração do lucro real.

Normativo: Art. 13, inciso VIII, da Lei nº 9.249, de 1995;

Art. 13, §§ 3º e 4º, do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977.

062 É possível apropriação de créditos de PIS e de COFINS em operação de arrendamento mercantil na pessoa jurídica arrendatária? Há alguma situação em que não haverá direito a esse crédito?

Na apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS pelo regime não-cumulativo de que tratam a Lei nº 10.637, de 2002, e a Lei nº 10.833, de 2003, a pessoa jurídica

arrendatária poderá descontar créditos calculados em relação ao valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Simples Nacional.

Não terá direito a crédito correspondente aos encargos de depreciação e amortização gerados por bem objeto de arrendamento mercantil, na hipótese em que reconheça contabilmente o encargo.

Normativo: Art. 278, caput, I e II, da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017.

Solução de Consulta Cosit nº 198, de 14 de dezembro de 2021.

063 Em relação às operações de importação, como devem ser tratados os créditos de PIS e de COFINS?

A pessoa jurídica arrendatária poderá descontar créditos calculados em relação ao valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil decorrentes de operações de importação, quando sujeitas ao pagamento das contribuições, de que trata a Lei nº 10.865, de 2004.

Não terá direito a crédito correspondente aos encargos de depreciação e amortização gerados por bem objeto de arrendamento mercantil, na hipótese em que reconheça contabilmente o encargo.

Normativo: Art. 278, caput, I, II e § 1º, da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017.

064 Em relação a contratos não tipificados como arrendamento mercantil que contenham elementos contabilizados como arrendamento mercantil por força de normas contábeis e da legislação comercial, é possível a apuração de créditos das contribuições para o PIS e para a COFINS?

No que se refere aos contratos não tipificados como arrendamento mercantil que contenham elementos contabilizados como arrendamento mercantil por força de normas contábeis e da legislação comercial, a pessoa jurídica que efetua as contabilizações como se fosse a arrendatária, na apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS pelo regime não-cumulativo de que tratam a Lei nº 10.637, de 2002, e a Lei nº 10.833, de 2003, poderá descontar créditos calculados em relação ao valor equivalente às contraprestações de operações de arrendamento mercantil, contudo, não terá direito a crédito correspondente aos encargos de depreciação e amortização gerados pelo bem objeto do contrato.

Normativo: Art. 278, caput e § 2º, da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017.

065 Em relação a contratos em que haja a transferência substancial dos riscos e benefícios inerentes à propriedade do bem arrendado, e na hipótese das contraprestações a pagar e respectivos saldos de juros a apropriar decorrentes de ajuste a valor presente serem atualizados em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal ou contratual, as variações monetárias ativas decorrentes desta atualização devem ser acrescidas às bases de cálculo do Pis/Pasep e da Cofins apuradas pela pessoa jurídica arrendatária?

Não serão acrescidas às bases de cálculo do Pis/Pasep e da Cofins da pessoa jurídica arrendatária as variações monetárias ativas decorrentes de atualização, na hipótese das contraprestações a pagar e respectivos saldos de juros a apropriar decorrentes de ajuste a valor presente serem atualizados em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal ou contratual.

O disposto acima:

1) não se aplica às atualizações feitas sobre contraprestações vencidas; e

2) também se aplica aos contratos não tipificados como arrendamento mercantil que contenham elementos contabilizados como arrendamento mercantil por força de normas contábeis e da legislação comercial.

Normativo: Art. 278-A da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017.

Ativo não circulante mantido para venda

066 Qual o tratamento tributário dispensado à receita decorrente da venda de bens classificados no grupo de "ativo não circulante mantido para venda", quando pessoa jurídica sujeita ao regime não cumulativo?

Não integram a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS apurados no regime de incidência não-cumulativa a que se referem a Lei nº 10.637, de 2002, e a Lei nº 10.833, de 2003, as outras receitas, decorrentes da venda de bens do ativo não circulante, classificado como investimento, imobilizado ou intangível.

Tal disposição se aplica inclusive no caso do bem ter sido reclassificado para o Ativo Circulante com intenção de venda, por força das normas contábeis e da legislação comercial.

Normativo: Art. 279 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017.

Avaliação a Valor Justo

067 A subconta relativa ao ajuste decorrente de avaliação pelo valor justo de ativo ou passivo da investida deverá corresponder a exata proporção da participação societária na investida?

Sim, e será considerada pelo valor líquido de eventual valor de IRPJ/CSLL diferidos contabilizado na investida, em função do ajuste decorrente de avaliação a valor justo.

Normativo: Arts. 114 a 117 da IN RFB 1.700, de 2017.

068 O ganho decorrente de avaliação de ativo com base no valor justo integrará a base de cálculo estimada do IRPJ e da CSLL?

Não. A contrapartida do aumento no valor do ativo decorrente de avaliação com base no valor justo não integrará a base de cálculo estimada do IRPJ e da CSLL.

Normativo: Art. 41 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017.

069 Na apuração do ganho de capital na alienação de investimento, imobilizado ou intangível a ser acrescido à base de cálculo estimada, o aumento no valor do ativo decorrente de avaliação com base no valor justo pode ser considerado como parte integrante do valor contábil?

Não, exceto se o ganho relativo à avaliação com base no valor justo tenha sido anteriormente computado na base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Normativo: Art. 41 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017.

070 O ganho decorrente de avaliação de ativo com base no valor justo integrará a base de cálculo do lucro e resultado presumido?

Não. A contrapartida do aumento no valor do ativo decorrente de avaliação com base no valor justo não integrará a base de cálculo do lucro e resultado presumido no período de apuração:

I - relativo à avaliação com base no valor justo, caso seja registrado diretamente em conta de receita; ou

II - em que seja reclassificado como receita, caso seja inicialmente registrado em conta de patrimônio líquido.

Normativo: Art. 217 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017.

071 Na apuração do ganho de capital na alienação de investimento, imobilizado ou intangível a ser acrescido à base de cálculo do lucro e resultado presumido, o aumento no valor do ativo decorrente de avaliação com base no valor justo pode ser considerado como parte integrante do valor contábil?

Não, exceto se o ganho relativo à avaliação com base no valor justo tenha sido anteriormente computado na base de cálculo do tributo.

Normativo: Art. 217 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017.

072 O ganho decorrente de avaliação de ativo com base no valor justo integrará a base de cálculo do lucro e resultado arbitrado?

Não. A contrapartida do aumento no valor do ativo decorrente de avaliação com base no valor justo não integrará as bases de cálculo do lucro e do resultado arbitrados no período de apuração:

I - relativo à avaliação com base no valor justo, caso seja registrado diretamente em conta de receita; ou

II - em que seja reclassificado como receita, caso seja inicialmente registrado em conta de patrimônio líquido.

Normativo: Art. 229 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017.

073 Na apuração do ganho de capital na alienação de investimento, imobilizado ou intangível a ser acrescido à base de cálculo do lucro e do resultado arbitrado, o aumento no valor do ativo decorrente de avaliação com base no valor justo pode ser considerado como parte integrante do valor contábil?

Não, exceto se o ganho relativo à avaliação com base no valor justo tenha sido anteriormente computado na base de cálculo do tributo.

Normativo: Art. 229 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017.

074 O ganho ou perda decorrente de avaliação a valor justo na subscrição em bens de capital social ou de valores mobiliários emitidos por companhia, de que tratam os arts. 110 a 113 da IN RFB 1.700, de 2017, se aplica a todas as empresas, independentemente de seu tipo societário?

Sim, no caso de "subscrição em bens do capital social". No caso de "subscrição de valores mobiliários", a regra se aplica apenas às sociedades por ações.

Normativo: Arts. 110 a 113 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017.

075 No caso de diferença na data da adoção inicial relativa a ajuste a valor justo reconhecida durante a vigência do Regime Tributário de Transição - RTT, a tributação ou dedução seguirá as disposições contidas nos arts. 97 a 104 da IN RFB 1.700, de 2017?

Não. As diferenças na data da adoção inicial seguirão as regras estabelecidas nos arts. 291 a 309-A da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017.

É interessante observar que, nos casos mais comuns, as regras da adoção inicial não se preocupam com as causas que acarretaram as diferenças. As regras da adoção inicial simplesmente estabelecem as condições, os momentos e os valores das adições/exclusões a serem feitas.

Normativo: Arts. 97 a 104 e 291 a 309-A da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017.

076 As regras contidas nos art. 114 a 117 da IN RFB nº 1.700, de 2017, se aplicam, inclusive, quando o ativo da investida for uma participação societária que já tenha efeito reflexo de valor justo de sua investida?

Sim, as regras contidas nos artigos 114 a 117 se aplicam a todos os ativos e passivos da investida, inclusive participações societárias avaliadas pelo método da equivalência patrimonial.

Normativo: Arts. 114 a 117 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017.

077 A restrição prevista no § 4º do art. 97 da IN RFB nº 1.700, de 2017 se aplica também ao ganho de valor justo verificado na data da adoção inicial da Lei nº 12.973, de 2014?

Não. As diferenças na data da adoção inicial seguirão as regras estabelecidas nos arts. 291 a 309-A da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017.

Normativo: Art. 97, §4º, e arts. 291 a 309-A da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017.

Avaliação do Investimento - Coligadas e Controladas

078 Em que prazo poderá ser excluído o saldo existente na contabilidade na data da aquisição do investimento, nos casos de bens 100% depreciados/amortizados/exauridos à data da incorporação?

O valor da mais valia poderá ser excluído do lucro líquido para apuração do lucro real e do resultado ajustado quando o bem for baixado ou alienado.

Normativo:	Arts. 20 e 21 da Lei nº 12.973, de 2014; Arts. 185 a 187 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017.

Concessão de Serviços Públicos

079 O que deve ser considerado como resultado tributável da concessão? Seriam todos os ajustes relativos ao Regime Tributário de Transição "RTT" ou apenas determinados ajustes? Neste caso, quais seriam tais ajustes?

A partir da data da adoção inicial os contratos de concessão serão tributados conforme determinado pela Lei nº 6.404, de 1976, Lei nº 12.973, de 2014 e IN RFB nº 1.700, de 2017.

Dessa forma, para manter a neutralidade tributária, a concessionária terá de:

(1) calcular a diferença entre o resultado que foi tributado até a data da adoção inicial e o resultado que seria tributado caso fossem observadas a Lei nº 6.404, de 1976, a Lei nº 12.973, de 2014 e a IN RFB nº 1.700, de 2017, desde o início do contrato de concessão; e

(2) adicionar, se negativa, ou excluir, se positiva, a diferença na apuração do lucro real em quotas fixas mensais durante o prazo restante do contrato.

Normativo:	Art. 69 da Lei nº 12.973, de 2014. Art. 305 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017.

080 Para o cálculo do resultado tributável acumulado nos contratos de concessão, deverá ser considerado desde o início da concessão, mesmo que tenha sido iniciada antes da adoção das normas contábeis previstas no ICPC 01?

O resultado tributável acumulado a que se referem os arts. 69 da Lei nº 12.973, de 2014, e 305 da IN RFB nº 1700, de 2017, deverá ser calculado desde o início da execução do contrato de concessão.

Normativo: Art. 69 da Lei nº 12.973, de 2014;

Art. 305, § 4º, da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017.

081 Após a adoção inicial, os valores decorrentes de avaliação a valor justo e ajuste a valor presente sobre os saldos dos ativos vinculados aos contratos de concessão de serviço público seguirão o tratamento previsto pela Lei nº 12.973, de 2014, para tais ajustes?

Sim, para os casos em que o contribuinte registrar valores decorrentes de avaliação a valor justo e ajustes a valor presente, inclusive sobre os saldos dos ativos e passivos vinculados à concessão de serviço público. A partir da data da adoção inicial, o resultado tributável de todos os contratos de concessão de serviços públicos será determinado consideradas as disposições da Lei nº 12.973, de 2014, da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, e da Lei nº 6.404, de 1976.

Normativo: §1º do art. 69 da Lei nº 12.973, de 2014;

§1º do art. 305 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017.

082 A Lei nº 12.973, de 2014, estabelece que, na execução de contratos de concessão de serviços públicos, os créditos de PIS e COFINS gerados pelos serviços relacionados à infraestrutura somente poderão ser aproveitados ao longo da amortização do intangível ou, no caso de ativo financeiro, à medida do seu recebimento. Para as empresas que possuem contratos de concessão de serviços públicos não será mais facultado o aproveitamento na razão de 1/48 avos conforme disposto no §14 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, bem como a possibilidade de aproveitamento integral conforme prescrito no inciso XII do art. 1º da Lei nº 11.774, de 2008?

Os créditos gerados pelos serviços de construção, inclusive pela aquisição de bens reversíveis, somente poderão ser aproveitados, no caso do ativo intangível (art. 35 da Lei nº 12.973, de 2014), à medida que este for amortizado e, no caso do ativo financeiro (art. 36 da mesma Lei), na proporção de seu recebimento. Observe-se que os dispêndios com aquisição de máquinas e equipamentos que se enquadrem como bens reversíveis integram o custo dos serviços de construção da infraestrutura da concessão.

Tratando-se de máquinas e equipamentos destinados à produção de bens ou à prestação de serviços (ativo imobilizado da concessionária), os créditos poderão ser

aproveitados na forma do § 14 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, ou na forma do inciso XII do art. 1º da Lei nº 11.774, de 2008.

Normativo: § 2º do art. 282 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017.

Contraprestações Contingentes

083 Na composição do custo de aquisição de ativos, podem existir parcelas contingentes. Enquanto não comprovada a efetividade destas parcelas contingentes, as mesmas não poderão ser consideradas dedutíveis para fins tributários. As despesas financeiras geradas por estas parcelas contingentes seriam dedutíveis na determinação do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL?

As despesas financeiras geradas por um passivo de contraprestação contingente serão dedutíveis na apuração do lucro real e do resultado ajustado a partir do implemento da condição suspensiva (IN RFB nº 1.700, de 2017, art. 196, inciso I), ou seja, no período de apuração em que o passivo deixar de ser contingente.

Normativo: Arts. 196 a 197 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017.

Contratos de Longo Prazo

084 Na hipótese de a pessoa jurídica utilizar critério, para determinação da porcentagem do contrato ou da produção executada, distinto dos previstos no § 1º do art. 10 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, que implique resultado do período diferente daquele que seria apurado com base nesses critérios, qual o procedimento fiscal o contribuinte deve adotar?

O § 1º do art. 10 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, prevê os seguintes critérios para determinar a porcentagem do contrato ou da produção executada:

(a) com base na relação entre os custos incorridos no período de apuração e o custo total estimado da execução da empreitada ou da produção; ou

(b) com base em laudo técnico de profissional habilitado, segundo a natureza da empreitada ou dos bens ou serviços, que certifique a porcentagem executada em função do progresso físico da empreitada ou produção.

Caso a pessoa jurídica utilize critério divergente dos acima mencionados, a diferença verificada no resultado do período deverá ser adicionada ou excluída, conforme o caso, na apuração do lucro real e do resultado ajustado. O procedimento é o seguinte:

(I) A pessoa jurídica irá apurar a diferença entre o resultado obtido por meio do critério utilizado para fins da escrituração comercial e o resultado apurado conforme o disposto na Instrução Normativa SRF nº 21, de 1979; e

(II) ajustar, na Parte A do e-Lalur e do e-Lacs, o lucro líquido do período pela diferença de que trata o item I:

a) se positiva, a diferença poderá ser excluída;

b) se negativa, a diferença deverá ser adicionada.

Normativo: Arts. 164 e 165 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017;

Art. 29 da Lei nº 12.973, de 2014.

085 Qual o tratamento tributário decorrente do reconhecimento contábil imediato no resultado de prejuízo do projeto, independentemente da realização completa do trabalho?

A dedutibilidade da perda apenas será reconhecida conforme a realização dos trabalhos.

Normativo: IN SRF nº 21, de 1979;

Art. 29 da Lei nº 12.973, de 2014.

086 Qual o tratamento tributário na hipótese de a pessoa jurídica ficar vedada a apropriar o resultado positivo do projeto na hipótese do contrato de construção não puder ser estimado com confiabilidade?

O resultado positivo deve ser considerado para fins tributários independentemente de indefinição do prazo de conclusão do contrato de construção.

Normativo: Item 2.2 da IN SRF nº 21, de 1979;

Art. 29 da Lei nº 12.973, de 2014.

087 Qual o tratamento tributário dos ajustes de custos em decorrência da normalização de margem, cujo objetivo é evitar estouros no orçamento?

A IN SRF nº 21, de 1979, prevê que os reajustes de custos são aqueles decorrentes de:

(a) modificação na quantidade da construção, produção ou dos serviços contratados, constante de aditamento contratual, com a correspondente alteração do preço total; ou

(b) de reajustes por variações de preços.

Se a natureza da normalização da margem não seguir os critérios acima, a referida normalização não deve ser computada na determinação do lucro real e do resultado ajustado.

Normativo: Item 6.1 da IN SRF nº 21, de 1979;
Arts. 29 e 50 da Lei nº 12.973, de 2014.

088 Qual o tratamento tributário na hipótese de a pessoa jurídica modificar o critério de mensuração das receitas e custos no decorrer do prazo do contrato?

A Legislação tributária dispõe que a opção pelo critério de avaliação de andamento da execução é exercida em relação a cada contrato, mas o critério escolhido deverá ser praticado uniformemente durante toda a execução do contrato.

Normativo: Item 5.1 da IN SRF nº 21, de 1979;
Art. 29 da Lei nº 12.973, de 2014.

Controles em Subcontas

089 O controle por subcontas poderá ser implementado em contas analíticas, com a manutenção de contas sintéticas apresentando o valor conforme determina a legislação societária?

Ex: 1.1 - Ações 12

1.1.1 – Ações - Custo Aquisição 10

1.1.2 – Ações – Subconta AVJ 2

Sim, desde que observados os requisitos previstos nos arts. 89 a 119 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017.

Normativo: Arts. 89 a 119 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017

090 Se o saldo da subconta é igual ao da conta principal, é necessário repetir este saldo?

Depende. Como regra geral, no caso de ativo ou passivo reconhecido na contabilidade societária, mas não reconhecido no FCONT, na data da adoção inicial, a subconta poderá ser a própria conta representativa do ativo ou passivo que já evidencia a diferença.

Mas se o contribuinte optar pela utilização de subcontas auxiliares, conforme previsto nos §§ 6° e 7° do art. 295, §§ 4° e 5° do art. 296, §§ 6° e 7° do art. 298 e §§ 4° e 5° do art. 299 da IN RFB nº 1.700, de 2017, deverá haver uma subconta vinculada ao ativo ou passivo e a subconta auxiliar com o saldo mencionado.

Normativo: Art. 300 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017.

091 A subconta de Ajuste a Valor Justo deve ser registrada pelo valor do ativo/passivo bruto de quaisquer tributos diferidos associados àquele ativo/passivo, isto é, antes da dedução dos tributos diferidos?

Sim. Tanto o ativo/passivo objeto de avaliação com base no valor justo quanto a subconta são registrados pelos valores brutos.

Normativo: Art. 13 da Lei nº 12.973, de 2014.

092 De forma geral, as subcontas (exemplo: AVJ e AVP) podem ou devem ser reconhecidas por empresas optantes pelo lucro presumido?

O controle por subcontas no AVP e na AVJ é aplicável somente às pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real.

Entretanto, a pessoa jurídica tributada pelo lucro presumido, se assim desejar, poderá utilizar as subcontas em sua escrituração contábil, mas elas não terão quaisquer efeitos tributários.

Na mudança de tributação do lucro presumido para o lucro real a que se refere o art. 119 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, o diferimento da tributação dos ganhos na avaliação com base no valor justo e o reconhecimento das perdas depende da utilização de subcontas nos períodos de apuração em que a pessoa jurídica estiver sendo tributada pelo lucro real.

Normativo: Arts. 89 a 119 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017.

093 Nas situações em que há um ativo cujo saldo para fins fiscais é maior do que o saldo constante na contabilidade societária, como devem ser apresentadas a conta e a subconta?

Nesses casos, há uma diferença negativa entre o valor da contabilidade societária e o valor no FCONT. Para tanto, essa diferença deve ser evidenciada por meio de subconta vinculada ao ativo para ser computada na determinação do lucro real. O valor da diferença negativa deve ser registrado a crédito na subconta em contrapartida à conta representativa do ativo. Alternativamente, podem ser utilizadas duas subcontas, sendo uma subconta vinculada à conta do ativo e a outra uma subconta auxiliar. A diferença negativa será registrada a crédito na subconta vinculada ao ativo e a débito na subconta auxiliar.

Normativo: Art. 298 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017.

094 Como efetuar o registro em subcontas de ágio gerado anteriormente a 2008, fundamentado em rentabilidade futura e já totalmente amortizado para fins fiscais antes da adoção inicial, mas com registro na contabilidade societária, no grupo intangível, haja visto que este ágio não é mais amortizado de acordo com as novas regras contábeis?

Neste caso, como não há saldo no FCONT, a conta contábil com o saldo remanescente do ágio será a própria subconta.

Veja ainda: Pergunta nº 9 deste Capítulo

Normativo: § 3º do art. 300 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017.

095 Como efetuar o registro em subcontas de ágio gerado anteriormente a 2008, fundamentado em rentabilidade futura e ainda não totalmente amortizado para fins fiscais na adoção inicial e com registro de saldo na contabilidade societária, no grupo intangível, haja visto que este ágio não é mais amortizado de acordo com as novas regras contábeis?

Neste caso, é necessário o controle em subconta pela diferença entre os saldos do FCONT e da contabilidade societária, na seguinte forma:

D - Ágio rentab. Futura - Investimento AAA (Subconta)

C - Ágio rentab. Futura - Investimento AAA

Alternativamente, o controle pode ser feito através de uma subconta vinculada ao ativo e outra subconta auxiliar à subconta vinculada ao ativo, devendo a diferença ser registrada a crédito na subconta vinculada ao ativo e a débito na subconta auxiliar.

Veja ainda: Pergunta nº 9 deste Capítulo.

Normativo: §§1º e 11 do art. 300 e art. 298 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017.

096 Como efetuar o registro em subcontas de ágio gerado posteriormente a 2008, fundamentado, para fins fiscais, em rentabilidade futura, totalmente amortizado para fins fiscais na adoção inicial, e com registro de saldo na contabilidade societária mediante PPA, o qual não é amortizado, de acordo com as novas regras contábeis?

Neste caso, não há controle em subcontas.

Veja ainda: Pergunta nº 9 deste Capítulo.

Normativo: Alínea "d", inciso VI do §1º do art. 306 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017.

097 Como efetuar o registro em subcontas de ágio gerado posteriormente a 2008, fundamentado, para fins fiscais, em rentabilidade futura, ainda não totalmente amortizado para fins fiscais na adoção inicial, e com registro de saldo na contabilidade societária mediante PPA, o qual não é amortizado, de acordo com as novas regras contábeis?

Neste caso, como o ágio para fins fiscais não está refletido na contabilidade societária, na medida em que essa registra o PPA, o saldo do ágio a ser amortizado para fins fiscais a partir da adoção inicial deve ser registrado e controlado na Parte B do e-Lalur e do e-Lacs.

Veja ainda: Pergunta nº 9 deste Capítulo.

Normativo: §5º do art. 300 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017.

Custos de Empréstimos

098 Qual o tratamento tributário aplicável aos juros e/ou outros encargos registrados como custo do ativo?

Os juros e outros encargos registrados como custo do ativo poderão ser excluídos na determinação do lucro real e do resultado ajustado do período de apuração em que forem incorridos, devendo a exclusão ser feita na Parte A do e-Lalur e do e-Lacs e controlada, de forma individualizada para cada bem ou grupo de bens de mesma natureza e uso, na Parte B.

Os valores excluídos deverão ser adicionados, na Parte A do e-Lalur e do e-Lacs, à medida que o ativo for realizado, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa.

Normativo: Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 145, §§ 3º e 4º.

Depreciação de bens do ativo imobilizado

099 Como é determinada a taxa de depreciação para fins de dedutibilidade das bases tributáveis do IRPJ e da CSLL?

A taxa anual de depreciação será fixada em função do prazo durante o qual se possa esperar a utilização econômica do bem pelo contribuinte, na produção dos seus rendimentos. O prazo de vida útil admissível é aquele estabelecido no Anexo III da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, ficando assegurado ao contribuinte o direito de computar a quota efetivamente adequada às condições de depreciação dos seus bens, desde que faça prova dessa adequação, quando adotar taxa diferente.

Caso a quota de depreciação registrada na contabilidade do contribuinte seja menor do que a constante no Anexo III da IN RFB nº 1.700, de 2017, a diferença poderá ser excluída do lucro líquido na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Normativo: Lei nº 4.506, de 1964, art. 57.

Lei nº 12.973, de 2014, arts. 40 e 50.

100 O controle das diferenças entre a taxa de depreciação utilizada na escrituração comercial e a utilizada na apuração do IRPJ e da CSLL deverá ser efetuada em subcontas ou poderá ser controlada na Parte B do Lalur?

Caso a quota de depreciação registrada na contabilidade do contribuinte seja menor do que aquela calculada com base no § 1º do art. 124 da IN RFB nº 1.700, de 2017, a diferença poderá ser excluída do lucro líquido na apuração do lucro real e do resultado ajustado com registro na Parte B do e-Lalur e do e-Lacs do valor excluído. Não há controle por subcontas.

Normativo: Art. 124 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017.

101 O saldo acumulado decorrente da diferença entre a depreciação contábil e a depreciação fiscal existente na data da adoção inicial deverá ser controlado em subcontas?

Sim, o saldo acumulado decorrente da diferença entre a depreciação contábil e a depreciação fiscal existente na data da adoção inicial deverá ser controlado em subcontas.

Normativo: Arts. 66 a 68 da Lei nº 12.973, de 2014.

102 Como calcular a taxa de depreciação em caso de conjunto de instalação ou equipamentos sem especificação suficiente para permitir aplicar as diferentes taxas de depreciação de acordo com a natureza do bem?

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

Normativo: Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, §12.

103 Como deve ser o tratamento tributário dos encargos e despesas de depreciação registrados na contabilidade societária após o montante acumulado das quotas de depreciação computado na determinação do lucro real e do resultado ajustado atingir o valor do custo de aquisição do ativo?

Nessa hipótese, o valor da depreciação registrado na escrituração comercial deverá ser adicionado ao lucro líquido para efeito de determinação do lucro real e do resultado ajustado com a respectiva baixa na Parte B do e-Lalur e do e-Lacs.

Normativo: Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, § 16;
Lei nº 12.973, de 2014, arts. 40 e 50.

104 Qual é a taxa de depreciação a ser considerada na apuração do crédito de PIS e COFINS com base no regime não-cumulativo? O crédito de PIS e COFINS seria calculado com base na taxa de depreciação utilizada para cômputo dos encargos ou despesas de depreciação contábil ou com base na taxa de depreciação utilizadas para fins fiscais?

É permitido o desconto de créditos de PIS e COFINS sobre encargos de depreciação dos ativos **incorridos** no mês. O desconto de créditos se dá baseado no valor da depreciação calculada por meio das taxas fixadas pela RFB no Anexo III da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017. Alternativamente, o contribuinte pode utilizar a taxa adequada às condições de depreciação do bem, desde que faça prova dessa adequação, mediante perícia do Instituto Nacional de Tecnologia ou de outra entidade oficial de pesquisa científica ou tecnológica.

Normativo:	Art. 3º, §1º, III, Lei nº 10.833 de 2003; Art. 3º, §1º, III, Lei nº 10.637, de 2002; Solução de Consulta Cosit nº 672, de 2017; e Solução de Consulta Cosit nº 168, de 2020.

105 Nos casos de diferenças de taxas de depreciação (societária e fiscal), a diferença de valor residual dos ativos precisa ser registrada em subconta distinta?

Não. Caso a quota de depreciação registrada na contabilidade do contribuinte seja menor do que aquela calculada com base no § 1º do art. 124 da IN RFB nº 1.700, de 2017, a diferença poderá ser excluída do lucro líquido na apuração do lucro real e do resultado ajustado com registro na Parte B do e-Lalur e do e-Lacs do valor excluído.

Normativo:	Art. 124, § 4º, da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017.

Despesas Pré-Operacionais ou Pré-Industriais

106 Qual o tratamento tributário a ser dispensado às despesas pré-operacionais ou pré-industriais na apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL? De que modo deve ser realizado o controle dos saldos adicionados na determinação do lucro real e do resultado ajustado?

Os valores não computados no lucro real e no resultado ajustado deverão ser adicionados na Parte A do e-Lalur e do e-Lacs e registrados na Parte B para controle de sua utilização por meio de exclusão em quotas fixas mensais e no prazo mínimo de 5 (cinco) anos, a partir:

I - do início das operações ou da plena utilização das instalações, no caso de despesas de organização pré-operacionais ou pré-industriais, inclusive da fase inicial de operação, quando a empresa utilizou apenas parcialmente o seu equipamento ou as suas instalações; e

II - do início das atividades das novas instalações, no caso de despesas de expansão das atividades industriais.

Normativo: § 2º do art. 128 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017.

Escrituração das Instituições Financeiras

107 Os ajustes no valor de mercado dos títulos e valores mobiliários e derivativos das Instituições Financeiras continuam sendo indedutíveis/não tributados até sua realização? A propósito, o valor de mercado é igual ao valor justo?

Sim, continuam os mesmos procedimentos fiscais para os tributos federais, conforme disposto no art. 35 da Lei nº 10.637, de 2002 e art. 110 da Lei nº 11.196, de 2005. Valor de mercado é uma das maneiras de mensurar o valor justo.

Normativo: Art. 71 da Lei nº 12.973, de 2014;

Art. 105 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017.

108 Como o BACEN não aprovou o CPC 12, os bancos devem considerar dedutíveis as despesas provenientes de AVP ou tributáveis as receitas provenientes do AVP?

Apesar de o BACEN não ter aprovado o CPC, caso as Instituições Financeiras apliquem os procedimentos contábeis do AVP, os ajustes previstos nos arts. 4º e 5º da Lei nº 12.973, de 2014, devem ser efetuados.

Normativo: Arts. 4º e 5º da Lei nº 12.973, de 2014

109 Como deve ser a escrituração contábil das Instituições Financeiras e das Seguradoras?

A escrituração das Instituições Financeiras deve seguir as normas contábeis emanadas pelo CMN e BACEN. Já a escrituração das seguradoras deve seguir as normas contábeis emanadas do CNSP e SUSEP. No entanto, as exigências contidas na Lei nº 12.973, de 2014, relacionadas às subcontas devem ser observadas por tais pessoas jurídicas.

Para as instituições financeiras, no caso de participação societária avaliada pelo valor do patrimônio líquido e de instrumentos financeiros classificados no ativo circulante avaliados com base no valor justo, as subcontas poderão ser dispensadas desde que a pessoa jurídica mantenha controle auxiliar que evidencie, conforme o caso, o desdobramento do custo de aquisição da participação societária avaliada pelo valor do patrimônio líquido e as variações do valor justo dos instrumentos financeiros.

Normativo: Art. 71 da Lei nº 12.973, de 2014;

Arts. 289 e 290 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017.

110 Como o BACEN não aprovou todos os CPCs, as Instituições Financeiras devem atender a Lei nº 12.973, de 2014? Um exemplo é o goodwill (ágio), tratado no CPC 15, em que as Instituições Financeiras fazem sua amortização contábil - como ficaria fiscalmente nesse caso?

Sim, as Instituições Financeiras devem atender integralmente a Lei nº 12.973, de 2014. No exemplo citado, o desdobramento do custo de aquisição conforme o caput do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, deve ser obrigatoriamente aplicado, podendo o controle ser feito à parte da contabilidade, controle auxiliar, e os ajustes ao lucro líquido serão feitos no e-Lalur e no e-Lacs.

Normativo: Inciso I do §1º e §2º do art. 289 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017.

111 Na hipótese em que o Banco Central do Brasil venha a modificar ou incorporar novos dispositivos contábeis a serem aplicados pelas instituições financeiras e demais entidades autorizadas a funcionar, como os impactos tributários devem ser avaliados?

A modificação ou a adoção de métodos e critérios contábeis pelo Banco Central do Brasil não terá implicação na apuração dos tributos federais até que lei tributária regule a matéria, observado o disposto no art. 283 da Instrução Normativa RFB n° 1.700, de 2017.

Normativo: art. 290 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017.

JCP

112 Nos casos de instrumentos patrimoniais que venham a ser classificados contabilmente no passivo, qual o valor a ser acrescido à base de cálculo dos juros sobre o capital próprio, nos casos em que o saldo na contabilidade for diferente do preço de emissão em razão, por exemplo, da marcação a mercado do instrumento no passivo?

O § 12 do art. 9º da Lei nº 9.249, de 1995, dispõe que a conta capital social inclui inclusive ações classificadas no passivo. Este dispositivo legal foi incluído na Lei nº 9.249, de 1995, para que a empresa não fosse prejudicada ao classificar, por determinação da legislação comercial, determinadas ações emitidas no passivo. Mas o dispositivo não prevê que variações no valor justo das ações afete o limite de dedutibilidade dos JCP. Ademais, caso estas ações fossem classificadas normalmente no patrimônio líquido, não haveria aumento em seu valor.

Dessa forma, aumentos ou diminuições no valor das ações classificadas no passivo não devem ser considerados para efeito de se calcular o limite de dedutibilidade dos JCP.

Normativo: Art. 9º da Lei nº 12.973, de 2014;

Art. 75 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017.

Laudo de Mais-Valia

113 O laudo de avaliação deve ter por objeto apenas o valor justo dos ativos e passivos? Em outras palavras, o valor residual que corresponde ao ágio por

rentabilidade futura (goodwill) ou ganho por compra vantajosa não precisa estar justificado no laudo?

Sim. O laudo de avaliação tem por objeto a avaliação do valor justo dos ativos líquidos da investida.

Normativo: Inciso II do caput e § 3º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977.

114 No caso da pessoa jurídica optante pela adoção antecipada dos efeitos da Lei para o ano-calendário de 2014 e que adquire participação societária em 2014, qual o tratamento a ser dado ao laudo de mais ou menos valia dos ativos líquidos?

Neste caso, o laudo de mais ou menos valia de ativos líquidos, elaborado por perito independente, deverá ser protocolado na RFB ou seu sumário deverá ser registrado em Cartório de Registro de Títulos e Documentos, até o último dia útil do 13º (décimo terceiro) mês subsequente ao da aquisição da participação, conforme disposto nos §§ 2º a 7º do art. 178 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017.

Normativo: Art. 20, § 3º do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977;

Arts. 178, 186 a 188 e 291 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017.

Moeda Funcional

115 No caso das pessoas jurídicas que utilizam para fins societários moeda funcional diferente da moeda nacional, de que maneira os impactos deverão ser mensurados para fins tributários?

A pessoa jurídica deverá, para fins tributários, reconhecer e mensurar os seus ativos, passivos, receitas, custos, despesas, ganhos, perdas e rendimentos com base na moeda nacional. A pessoa jurídica que no período de apuração adotar, para fins societários, moeda funcional diferente da moeda nacional deverá elaborar, para fins tributários, escrituração contábil com base na moeda nacional.

Normativo: Art. 286 e 287 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017.

116 No que tange à elaboração da escrituração contábil citada na questão anterior, quais requisitos deverão ser observados? Como tal escrituração será formalizada para fins de fiscalização?

A escrituração contábil elaborada para atendimento à legislação tributária deverá conter todos os fatos contábeis do período de apuração, devendo ser elaborada em forma contábil e com a utilização do plano de contas da escrituração comercial. Os lançamentos realizados nesta escrituração contábil deverão, nos casos em que couber, manter correspondência com aqueles efetuados na escrituração comercial, inclusive no que se refere aos históricos. A escrituração contábil será transmitida ao Sped.

Normativo: §1°, 2° e 3° do art. 287 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017.

117 Uma vez que as pessoas jurídicas que utilizam para fins societários moeda funcional diferente da moeda nacional necessitam elaborar escrituração contábil específica para atendimento à legislação tributária, qual o lucro contábil a ser considerado na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL?

Na hipótese em que a pessoa jurídica no período de apuração adotar, para fins societários, moeda funcional diferente da moeda nacional, o lucro líquido do exercício para efeito da determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social, deverá ser obtido com base na escrituração contábil elaborada em moeda nacional de que trata o caput do art. 287 da Instrução Normativa RFB n° 1.700, de 2017.

Normativo: §4° do art. 287 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017.

118 Em relação às Companhias que utilizam moeda funcional diferente da nacional, como os valores que impactam as apurações do IRPJ e da CSLL como adições, exclusões ou compensações deverão ser mensurados?

Os ajustes de adição, exclusão ou compensação, prescritos ou autorizados pela legislação tributária para a determinação do lucro real e da base de cálculo da

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, deverão ser realizados com base nos valores reconhecidos e mensurados na moeda nacional, constantes na escrituração contábil elaborada para atendimento à legislação tributária, de que trata o caput do art. 287 da Instrução Normativa RFB n° 1.700, de 2017.

Normativo: §5° do art. 287 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017.

119 No caso das Companhias que utilizam para fins societários moeda funcional diferente da nacional, como deverá ser mensurada a base de cálculo do PIS e da COFINS?

A pessoa jurídica deverá, para fins tributários, reconhecer e mensurar os seus ativos, passivos, receitas, custos, despesas, ganhos, perdas e rendimentos com base na moeda nacional. A pessoa jurídica que no período de apuração adotar, para fins societários, moeda funcional diferente da moeda nacional deverá elaborar, para fins tributários, escrituração contábil com base na moeda nacional. Salvo disposição em contrário, a apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS tomará como base os valores registrados na escrituração contábil elaborada para fins tributários de que trata o caput do art. 287 da Instrução Normativa RFB n° 1.700, de 2017.

Normativo: Art. 288 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017.

Operações realizadas para fins de hedge

120 Como deverão ser computadas, para fins de apuração do imposto sobre a renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, as variações no valor justo do instrumento de hedge e do item objeto de hedge, quando o item objeto e o instrumento de hedge forem realizados em períodos de apuração diferentes?

E no caso de hedge cujas contrapartidas das variações no valor justo tanto do instrumento quanto do item objeto de hedge são reconhecidas diretamente contra contas do Patrimônio Líquido?

De acordo com o art. 107, § 4º, da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, as variações no valor justo do instrumento de hedge e do item objeto de hedge, para fins de apuração do Imposto sobre a Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, devem ser computadas no mesmo período de apuração, observado o disposto no art. 105, que dispõe que o ganho ou a perda decorrente da avaliação a valor justo de títulos e valores mobiliários somente serão computados na base de cálculo do Imposto sobre a Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido quando de sua alienação ou

baixa. Assim, as variações no valor justo, ao longo da vida do hedge, deverão ser ajustadas nas bases de cálculo via adição e exclusão, de modo que somente serão efetivamente computadas na apuração dos tributos no período de apuração em que ocorrer a alienação ou baixa do item objeto de hedge e do instrumento de hedge.

No caso de hedge cujas contrapartidas das variações no valor justo tanto do instrumento quanto do item objeto de hedge são reconhecidas diretamente contra contas do Patrimônio Líquido, as variações no valor justo, ao longo da vida do hedge, não serão objeto de ajustes via adição e exclusão, no entanto, deverão ser computadas na apuração dos tributos no período de apuração em que ocorrer a liquidação do instrumento de hedge. Neste caso, os ajustes de reclassificação efetuados na contabilidade deverão ser objeto de ajustes via adição e exclusão, na hipótese de divergirem no valor e/ou no momento dos valores considerados na tributação.

Normativo: § 4º do art. 107 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017.

Pagamento Baseado em Ações

121 Qual deve ser o tratamento tributário, para fins de determinação do lucro real e do resultado ajustado, para pagamento baseado em ações? Em que momento o pagamento baseado em ações poderá ser considerado dedutível?

O valor da remuneração dos serviços prestados por empregados ou similares, efetuada por meio de acordo com pagamento baseado em ações, deve ser adicionado ao lucro líquido para fins de apuração do lucro real e do resultado ajustado no período de apuração em que o custo ou a despesa forem apropriados. A remuneração dos serviços prestados por empregados ou similares, efetuada por meio de acordo com pagamento baseado em ações, será dedutível somente depois do pagamento, quando liquidados em caixa ou outro ativo, ou depois da transferência da propriedade definitiva das ações ou opções de ações, quando liquidados com instrumentos patrimoniais.

Normativo: Art. 161, caput e § 1º, da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017.

122 Qual o valor que deverá ser considerado para fins de exclusão na determinação do lucro real e do resultado ajustado?

O valor a ser excluído será:

I - o efetivamente pago, quando a liquidação baseada em ação for efetuada em caixa ou outro ativo financeiro; ou

II - o reconhecido no patrimônio líquido nos termos da legislação comercial, quando a liquidação for efetuada em instrumentos patrimoniais.

Notas:

1. O valor reconhecido no patrimônio líquido nos termos da legislação comercial a ser excluído é o valor que teve como contrapartida contábil a remuneração registrada em custo ou despesa.

2. Não são dedutíveis os valores de remuneração dos serviços prestados por pessoas físicas que não estejam previstas no § 3º do art. 161 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, cujo pagamento seja efetuado por meio de acordo com pagamento baseado em ações.

Normativo: Art. 161, §§ 2º, 5º e 7º da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017.

123 Nos casos de pagamento baseado em ações, qual o valor a ser considerado para fins de dedutibilidade da despesa quando liquidados com instrumentos patrimoniais? É aquele reconhecido como despesa durante o período aquisitivo do direito (também conhecido como *vesting*), mensurado de acordo com métodos estatísticos?

O valor a ser considerado, no caso de pagamento liquidado com instrumentos patrimoniais, é o valor efetivo reconhecido no patrimônio líquido nos termos da legislação comercial.

Normativo: Inciso II do §2º do art. 161 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017.

124 Quem é considerado empregado ou similar para fins de atendimento à regra de pagamento baseado em ações de que trata o caput do art. 161 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017?

Os empregados e similares são indivíduos que prestam serviços personalizados à entidade e também:

I - são considerados como empregados para fins legais ou tributários;

II - trabalham para a entidade sob sua direção, da mesma forma que os indivíduos que são considerados como empregados para fins legais ou tributários; ou

III - cujos serviços prestados são similares àqueles prestados pelos empregados, tais como o pessoal da administração que têm autoridade e responsabilidade para planejamento, direção e controle das atividades da entidade, incluindo diretores não executivos.

Nota: Incluem-se no conceito de diretores não executivos os membros de conselhos da entidade.

Normativo: Art. 161, §§ 3º, 4º e 7º, da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017.

125 A regra tributária para o pagamento baseado em ações de que trata o art. 161 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, é aplicável na hipótese de empregado ou similar ser detentor de instrumentos patrimoniais da Sociedade?

O disposto no art. 161 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017 é aplicável mesmo nas situações em que o empregado ou os similares já sejam detentores de instrumentos patrimoniais da Sociedade.

Normativo: Art. 161, § 6º, da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017.

Prêmio na Emissão de Debêntures

126 Como deverá ser feito o controle do valor do prêmio na emissão de debêntures excluído na parte A do e-Lalur e do e-Lacs, na forma do art. 199 da IN RFB nº 1.700, de 2017?

O valor excluído na Parte A do e-Lalur e do e-Lacs, conforme *caput* do art. 199 da IN RFB nº 1.700, de 2017, será registrado na Parte B e baixado no momento de sua utilização para aumento do capital social, na hipótese da alínea "b" do inciso II do *caput* do mesmo artigo, ou no momento em que for adicionado no e-Lalur e no e-Lacs, na parte A, nas hipóteses do § 2º.

Normativo: Art. 199 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017.

Receita Bruta

127 Qual o conceito de receita bruta?

A receita bruta compreende a venda de bens nas operações de conta própria, o preço da prestação de serviços em geral, o resultado auferido nas operações de conta alheia e as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica, não compreendidas nos itens anteriores.

Na receita bruta não se incluem os tributos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante pelo vendedor dos bens ou pelo prestador dos serviços na condição de mero depositário, tais como o IPI, no entanto, incluem-se os tributos sobre ela incidentes, tais como o ICMS, e os valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 1976, relativas as operações que se enquadram no conceito de receita bruta.

Normativo: Art. 26 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017;

Art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977.

128 Qual o conceito de receita líquida?

A receita líquida será a receita bruta diminuída das devoluções e vendas canceladas; dos descontos concedidos incondicionalmente; dos tributos sobre ela incidentes; e dos

valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, das operações vinculadas à receita bruta.

Normativo: Art. 26 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017;

Art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977.

Teste de Recuperabilidade

129 Em que momento o contribuinte poderá reconhecer na apuração do lucro real e do resultado ajustado os valores contabilizados como redução ao valor recuperável de ativos que não tenham sido objeto de reversão?

Quando ocorrer a alienação ou baixa do bem correspondente.

Normativo: Lei nº 12.973, de 2014, art. 32 c/c art. 50.

130 Como devem ser reconhecidos na apuração do lucro real e do resultado ajustado os valores contabilizados como redução ao valor recuperável de ativos na hipótese de alienação ou baixa de um ativo que compõe uma unidade geradora de caixa?

O valor a ser reconhecido na apuração do lucro real e do resultado ajustado deve ser proporcional à relação entre o valor contábil desse ativo e o total da unidade geradora de caixa à data em que foi realizado o teste de recuperabilidade.

Normativo: Lei nº 12.973, de 2014, art. 32, parágrafo único, c/c art. 50.

131 Como devem ser feitos os ajustes na determinação do lucro real e do resultado ajustado no reconhecimento e na reversão da perda estimada do valor de ativos?

A perda estimada deverá ser adicionada na Parte A do e-Lalur e do e-Lacs no período de apuração em que for reconhecida, e registrada na Parte B para ser excluída quando da alienação ou baixa do ativo correspondente, ou na reversão contábil.

Normativo: Art. 129, § 3º, da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017.

132 Qual o tratamento tributário da reversão contábil da perda estimada no valor do ativo?

As reversões das perdas por desvalorização de bens que foram objeto de redução ao valor recuperável de ativos não são computadas na apuração do lucro real e do resultado ajustado.

Normativo: Art. 130 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017.