
2

LUCRO REAL TRIMESTRAL OU ANUAL

As pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real poderão determinar o lucro com base em balanço anual levantado no dia 31 de dezembro ou mediante levantamento de balancetes trimestrais na forma da Lei nº 9.430/96. A pessoa jurídica que se enquadrar em qualquer dos incisos do art. 14 da Lei nº 9.718/98 terá que, obrigatoriamente, ser tributada com base no lucro real. Para as demais pessoas jurídicas, a tributação pelo lucro real é uma opção.

LUCRO REAL TRIMESTRAL

O art. 1º da Lei nº 9.430/96 substituiu a apuração do lucro real mensal pelo trimestral e foi manchete na imprensa dizendo que o imposto de renda das empresas foi simplificado. A propalada simplificação não existe, porque as empresas bem administradas não vinham apurando o lucro real mensal e não vão apurar o lucro real trimestral. O lucro real mensal ou trimestral não traz uma só vantagem, mas traz muitas desvantagens, como a da limitação na compensação dos prejuízos fiscais e a possibilidade de cometer mais infrações fiscais.

No lucro real trimestral, o lucro do trimestre anterior não pode ser compensado com o prejuízo fiscal de trimestres seguintes, ainda que dentro do mesmo ano-calendário. O prejuízo fiscal de um trimestre só poderá reduzir até o limite de 30% do lucro real dos trimestres seguintes.

No lucro real anual, a empresa poderá compensar integralmente os prejuízos com lucros apurados dentro do mesmo ano-calendário. Assim, o lucro de janeiro poderá ser compensado com o prejuízo de fevereiro ou dezembro e o lucro de março poderá ser compensado com o prejuízo de qualquer mês.

A partir de 01-01-98, as empresas que optarem pelo lucro real trimestral estão dispensadas do pagamento estimado do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro referentes às operações de janeiro e fevereiro. O art. 8º da Lei nº 9.430/96 é disposição transitória aplicável só para o ano-calendário de 1997.

O imposto e a contribuição a pagar, apurados em cada trimestre, poderão ser pagos em quota única no mês seguinte ao trimestre, sem qualquer acréscimo, ou em três quotas mensais com juros pela taxa SELIC até o mês anterior ao do pagamento e de 1% nesse mês. Com isso, se o saldo do imposto devido sobre o lucro do primeiro trimestre for pago em quota única no mês de abril, a empresa não terá pagamentos em maio e junho.

Se os pagamentos forem efetuados em três quotas, o pagamento de abril não terá qualquer acréscimo, o de maio terá acréscimo de juros de 1% e o de junho terá acréscimo de juros SELIC do mês de maio mais 1% de junho, como determina o art. 5º da Lei nº 9.430/96.

O adicional do imposto de renda passou a incidir sobre a parcela do lucro real, presumido ou arbitrado, que exceder o valor resultante da multiplicação de R\$ 20.000 pelo número de meses que compõem o período de apuração do resultado. No lucro real trimestral, o limite de isenção será de R\$ 60.000, enquanto no anual será de R\$ 240.000. Com a alteração, o adicional poderá ser maior na apuração trimestral porque se a empresa tiver, por exemplo, R\$ 50.000 de lucro no 1º trimestre e R\$ 80.000 no segundo trimestre, o adicional à alíquota de 10% incidirá sobre R\$ 20.000, não podendo deduzir a insuficiência de R\$ 10.000 no 1º trimestre.

LUCRO REAL ANUAL - ANTECIPAÇÃO MENSAL

As pessoas jurídicas que optarem pela apuração do lucro real anual terão que pagar, mensalmente, o imposto de renda e a contribuição social sobre o lucro calculados por estimativa. O imposto e a contribuição sobre as operações do mês terão que ser pagos até o último dia útil do mês seguinte. A alíquota do imposto de renda continua em 15% e a do adicional em 10%, mas o pagamento do adicional terá que ser feito mensalmente sobre a parcela do lucro estimado que exceder R\$ 20.000.

A base de cálculo do imposto de renda a ser pago mensalmente é o resultado do somatório de um percentual aplicado sobre a receita bruta do mês, acrescido de ganhos de capital, demais receitas e resultados positivos, excetuados os rendimentos ou ganhos tributados como de aplicações financeiras. Os percentuais aplicáveis sobre a receita bruta variam de acordo com a atividade da pessoa jurídica e constam do art. 15 da Lei nº 9.249/95.

Os percentuais aplicáveis sobre a receita bruta, na determinação da base de cálculo do imposto de renda, são iguais tanto para o pagamento do imposto estimado mensal das pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real anual como para a tributação pelo lucro presumido. Com isso, os leitores devem consultar o capítulo de Lucro Presumido onde estão citadas as decisões da Receita Federal.

O IPI não compõe a receita bruta e desta serão excluídas as vendas canceladas, as devoluções de vendas e os descontos incondicionais concedidos. Desconto incondicional é aquele concedido independente de condição como prazo de pagamento.

No caso de atividades diversificadas será aplicado o percentual correspondente a cada atividade. Assim, se a pessoa jurídica teve receita da venda de mercadorias e comissão de intermediação, sobre a primeira será aplicado o percentual de 8% enquanto para a receita de comissão será aplicado o percentual de 32%.

O art. 3º, § 7º, da IN nº 93/97 dispõe que sobre as receitas auferidas nas atividades de loteamento de terrenos, incorporação imobiliária e venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda será aplicado o percentual de 8%, considerando como receita bruta o montante efetivamente recebido, relativo às unidades imobiliárias vendidas.

As receitas provenientes de atividade incentivada não comporão a base de cálculo de imposto, na proporção do benefício a que a pessoa jurídica, submetida ao regime de tributação com base no lucro real, fizer jus. Assim, a pessoa jurídica instalada na

região da SUDENE ou SUDAM com isenção de 100% sobre o lucro da exploração, não incluirá na base de cálculo do imposto de renda a receita bruta da atividade incentivada. Se a empresa tiver direito à redução de 50% do imposto, na base de cálculo será excluída a metade da receita bruta da atividade incentivada.

A base de cálculo da CSLL, para pagamento mensal estimado, foi alterada pelos arts. 29 e 30 da Lei nº 9.430, de 1996. A partir de 01-01-97, a base de cálculo da contribuição estimada será o somatório do resultado da aplicação de 12% sobre a receita bruta, com os ganhos de capital, dos rendimentos e ganhos de aplicações financeiras e das demais receitas e resultados positivos.

A partir de 01-09-03, a base de cálculo da CSLL das pessoas jurídicas com atividade de que trata o inciso III do § 1º do art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995, ou seja, prestadoras de serviços, será determinada pela aplicação do percentual de 32% (art. 22 da Lei nº 10.684, de 2003).

Uma empresa comercial ou industrial que tiver, em determinado mês, receita bruta da venda de mercadorias de R\$ 1.000.000, ganho na venda de bem do ativo permanente de R\$ 5.000 e rendimentos de aplicações financeiras de R\$ 3.000 apurará o imposto de renda e a contribuição social sobre o lucro estimado do seguinte modo:

Imposto de renda e adicional:

R\$ 1.000.000 x 8% =	80.000
Ganho de capital	5.000
Soma	85.000
Imposto de renda: 85.000 x 15% = R\$ 12.750	
Adicional: 65.000 x 10% = R\$ 6.500	

Contribuição social sobre o lucro:

R\$ 1.000.000 x 12% =	120.000
Ganho de capital	5.000
Rendimentos financeiros	3.000
Soma	128.000
Contribuição: R\$ 128.000 x 9% = R\$ 11.520	

Os rendimentos e os ganhos de aplicações financeiras que tiverem imposto de renda retido na fonte ou pago em separado não compõem a base de cálculo do imposto estimado, mas os que não foram tributados deverão ser incluídos. A IN nº 11, de 21-02-96, manda acrescentar à base de cálculo as variações monetárias ativas, que passaram a ser receitas financeiras pelo art. 9º da Lei nº 9.718/98.

O art. 9º da Lei nº 9.718/98 dispõe que as variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal ou contratual serão consideradas, para efeitos da legislação do imposto de renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS, como receitas ou despesas financeiras, conforme o caso.

No pagamento do imposto de renda mensal, a pessoa jurídica poderá deduzir o imposto retido na fonte sobre receitas, rendimentos ou ganhos computados na apuração do imposto estimado. O imposto retido sobre rendimentos de aplicações financeiras

somente poderá ser deduzido na declaração. A empresa poderá deduzir os incentivos fiscais de que trata o art. 34 da Lei nº 8.981/95, com nova redação dada pela Lei nº 9.065/95, observados os limites fixados na Lei nº 9.532/97 e MP nº 2.189-49/01.

O CARF decidiu que os rendimentos obtidos em operações de mútuo realizadas entre pessoas jurídicas controladoras, controladas, coligadas ou interligadas devem ser acrescidos à receita bruta para cálculo da base de incidência das estimativas mensais (ac. nº 1801-00.265/2010 no DOU de 25-04-11).

A partir de 01-01-04 o mútuo de dinheiro entre empresas controladas, coligadas ou interligadas é equiparado à aplicação financeira de renda fixa pelo art. 730 do RIR/99 e tais rendimentos por terem retenção na fonte não entram na base de cálculo do imposto de antecipação mensal, conforme art. 225, § 1º, do RIR/99.

SUSPENSÃO OU REDUÇÃO DO IMPOSTO

O art. 35 da Lei nº 8.981/95, com nova redação dada pela Lei nº 9.065/95, dispõe que a pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso. A suspensão ou redução do pagamento é aplicável inclusive sobre o imposto do mês de janeiro. Assim, se no mês de janeiro a empresa teve prejuízo fiscal, não há imposto a ser recolhido.

A faculdade de suspender ou reduzir o pagamento, a partir de 01-01-97, foi mantida pelo art. 2º da Lei nº 9.430/96. Essa faculdade aplica-se, em qualquer mês, para as pessoas jurídicas que vão apresentar a declaração de rendimentos com base no lucro real anual.

O balanço ou balancete de suspensão ou redução do imposto terá que compreender sempre o período entre 1º de janeiro e a data da apuração do lucro. Assim, a pessoa jurídica pagou o imposto dos meses de janeiro, fevereiro e março com base na receita bruta e em 30 de abril levantou o balanço. O lucro real desse balanço terá que compreender o período de 1º de janeiro a 30 de abril.

O imposto de renda e o adicional calculados com base no lucro real daquele período serão comparados com o imposto e o adicional pagos sobre operações dos meses de janeiro, fevereiro e março. Se a soma dos pagamentos efetuados for maior que o imposto devido apurado com base no balanço, a empresa não terá que pagar o imposto relativo às operações de abril. Se o imposto sobre o lucro apurado no balanço ou balancete for um pouco maior, a empresa deverá pagar a diferença. O código de pagamentos deverá ser sempre o de pagamento estimado.

No balanço ou balancete de suspensão ou redução de pagamento, o limite de isenção do adicional corresponderá ao resultado da multiplicação do limite mensal de R\$ 20.000 pelo número de meses que compõem o período desde janeiro até o mês do balanço ou balancete. Assim, o limite de isenção do adicional no balanço de suspensão em 30 de abril será de R\$ 80.000.

O balanço de abril não serve para suspender ou reduzir o pagamento relativo ao mês de maio. A empresa terá que levantar novo balanço ou balancete compreendendo o período de 1º de janeiro a 31 de maio e o imposto e adicional devidos são comparados com o imposto e adicional pagos nos meses de janeiro a abril.

Para efeito de comparação, considera-se imposto devido o resultado da aplicação da alíquota do imposto sobre o lucro real, acrescido do adicional, e deduzido, quando for o caso, dos incentivos fiscais de dedução e de isenção ou redução. Considera-se imposto de renda pago, a soma dos valores correspondentes ao imposto de renda:

- a) pago mensalmente;
- b) retido na fonte sobre receitas ou rendimentos computados na determinação do lucro real do período;
- c) pago sobre os ganhos líquidos de renda variável;
- d) pago a maior ou indevidamente em anos-calendário anteriores.

Se o IRPJ e a CSLL mensal de 31 de dezembro (mês de encerramento do período de apuração anual) for pago com base no balanço ou balancete, não há saldo devedor a ser pago em março. Qualquer pagamento feito após o mês de janeiro terá acréscimos legais.

O balanço ou balancete de suspensão ou redução de pagamento do imposto terá que ser transcrito no livro Diário até a data fixada para pagamento do imposto do respectivo mês (art. 12, § 5º, da IN nº 93/97). A Instrução não esclarece, mas o livro Diário não precisa estar registrado no órgão competente por impossibilidade prática para a maioria das empresas.

No lucro real trimestral, a escrituração do livro de inventário é obrigatório ao final de cada trimestre porque esse lucro é definitivo como ocorre no balanço de 31 de dezembro para o lucro real anual. No lucro real anual, em caso de suspensão ou redução de imposto mensal, o § 3º do art. 12 da IN nº 93, de 24-12-97, dispensa a escrituração do livro de inventário. Se a pessoa jurídica possuir registro permanente de estoques, o § 4º permite que o confronto entre a contagem física e a escritural seja feito só no balanço de 31 de dezembro. Os saldos de estoques do registro permanente, apurados no final de cada mês, servem para apuração do lucro real mensal.

DEDUÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA E CSLL RETIDOS

O art. 229 do RIR/99 dispõe que para efeito de pagamento mensal, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto apurado no mês, o imposto pago ou retido na fonte sobre as receitas que integraram a base de cálculo.

Quando a pessoa jurídica paga a antecipação mensal com base no balanço ou balancete, todas as receitas e ganhos de capital integraram a base de cálculo do imposto de renda e da base de cálculo da CSLL. Com isso, o imposto de renda e a CSLL retidos na fonte, qualquer que seja a modalidade de incidência, podem ser deduzidos nos pagamentos mensais.

Na antecipação mensal com base na receita bruta, o § 1º do art. 225 do RIR/99 dispõe que os rendimentos tributados pertinentes às aplicações financeiras de renda fixa e renda variável não são adicionados à base de cálculo do imposto de renda mensal. Com isso, os rendimentos de aplicações financeiras tributados na fonte não entram na base de cálculo do imposto de renda mensal e conseqüentemente o imposto retido não poderá ser deduzido no pagamento mensal.

Com exceção do imposto retido sobre rendimentos de aplicações financeiras, qualquer outra incidência de imposto na fonte pode ser deduzido na apuração do recolhimento mensal porque os rendimentos ou ganhos entram na base de cálculo.

Na base de cálculo da antecipação mensal da CSLL entram todos os rendimentos que sofreram retenção na fonte, não há exceção. Com isso todos os valores retidos de CSLL podem ser deduzidos na apuração do recolhimento mensal.

FALTA DE PAGAMENTO MENSAL DO IRPJ E CSLL

A pessoa jurídica que optar pelo lucro real anual terá que pagar, mensalmente, o IRPJ e a CSLL calculados pela forma estimada ou com base no balancete, de que tratam os arts. 222 e 230 do RIR/99. Se a empresa não demonstrar, através de balanço ou balancete mensal, a apuração de prejuízo fiscal e base negativa da CSLL, a falta de pagamento mensal sujeitará à multa isolada lançada de ofício, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base negativa da CSLL ao final do ano-calendário (art. 44, § 1º, IV, da Lei nº 9.430/96).

O art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007, deu nova redação ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e reduziu a multa de ofício isolada por falta de antecipação mensal para 50%. Essa redução é aplicável retroativamente para os processos não definitivamente julgados.

Multa isolada na falta de estimativa mensal. A maioria das decisões do CARF tem decidido que após o encerramento do ano-calendário, a base de cálculo para efeito de aplicação da multa isolada tem como limite os saldos de IRPJ e CSLL a pagar na declaração de ajuste, não sendo cabível a sua imposição no valor que exceder a este (ac. 1803-00.539 no DOU de 16-05-11, 1103-00.200 no DOU de 31-12-10, 1401-00.297 e 1202-00.344 no DOU de 14-03-11, 1402-00.239 no DOU de 18-05-11 etc.).

Uma minoria dos acórdãos tem decidido que é cabível a aplicação da multa de lançamento de ofício exigida isoladamente pela falta de recolhimento das estimativas mensais do IRPJ, mesmo que apurado prejuízo fiscal ao final do ano-calendário (ac. 1202-00.468 no DOU de 21-06-11, 1301-00.412 no DOU de 29-07-11, 1801-00.402 no DOU de 29-08-11).

Súmula nº 82 da CSRF não vinculante (DOU de 14-12-12). O enunciado da súmula diz: após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas.

Multa isolada concomitante com a multa de ofício proporcional. A maioria dos acórdãos do CARF tem decidido que não cabe a aplicação concomitante da multa de ofício incidente sobre o IRPJ e a CSLL apurados, e da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, quando calculadas sobre os mesmos valores, apurados em procedimento fiscal (ac. 1402-00.377 no DOU de 16-05-11, 1103-00.304 no DOU de 19-04-11, 1803-00.822 no DOU de 19-05-11, 1201-00.358 no DOU de 27-04-11, 1301-00.143 no DOU de 02-09-11 etc.).

Uma minoria dos acórdãos tem decidido que é cabível a multa isolada, por falta de recolhimento das antecipações mensais, concomitante com aplicação da multa de ofício proporcional ao valor do IRPJ ou da CSLL (ac. 1401-00.443 no DOU de 21-06-11 e 1802-00.610 no DOU de 14-03-11, 1301-00.408 no DOU de 29-07-11, 1401-00.483 no DOU de 11-08-11 etc.).

O STJ decidiu que não pode ser exigida concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também por falta de antecipação sob a forma estimada (REsp 1.496.354-PR no DJe

de 24-03-15).

Falta de transcrição no Diário de balanços ou balancetes. O CARF decidiu que a falta de transcrição no livro Diário de balanços ou balancetes, em época prevista, mas apresentado sem contrariedade em suas substâncias, aliado as declarações entregues, não autoriza, a exigência da multa isolada sobre as supostas estimativas mensais (ac. nº 1805-00.012/2009 no DOU de 15-04-11 e 1103-00.277/2010 no DOU de 19-04-11).

Súmula CARF nº 93 no DOU de 18-12-13: A falta de transcrição dos balanços ou balancetes de suspensão ou redução no livro diário não justifica a cobrança da multa isolada prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, quando o sujeito passivo apresenta escrituração contábil e fiscal suficiente para comprovar a suspensão ou redução da estimativa.

COMPENSAÇÃO DE ESTIMATIVA MENSAL PAGA A MAIOR

O 1º Conselho de Contribuintes vinha corretamente decidindo que os pagamentos de estimativa mensal feitos a maior, não se caracterizam como indevidos, sendo obrigatoriamente deduzidos na declaração de ajuste anual do ano-calendário (ac. nº 101-96.044 no DOU de 13-07-07, 108-08.872 no DOU de 19-07-07 e 107-08.989 no DOU de 31-08-07).

O CARF tem decidido em inúmeros acórdãos que somente são dedutíveis do IRPJ apurado no ajuste anual as estimativas pagas em conformidade com a lei. O pagamento a maior de estimativa caracteriza indébito na data de seu recolhimento e, com o acréscimo de juros à taxa SELIC, acumulados a partir do mês subsequente ao do recolhimento indevido, pode ser compensado, mediante apresentação de DCOMP (ac. nºs 1801-00.489, 1801-00.484, 1401-00.420 e 1801-00.481 no DOU de 19-05-11, 1202-00.465 no DOU 16-05-11, 1201-00.403 e 404 no DOU de 21-06-11, 1103-00.230 no DOU de 31-12-10, 1101-00.366 no DOU de 29-07-11, 1801-00598 no DOU de 02-09-11 etc).

As decisões contrariam a lei e são absurdas por criarem burocracia nos controles da Receita Federal. Os valores do DARF de recolhimento por estimativa deixam de ser confiáveis na apuração do saldo positivo ou negativo de IRPJ e CSLL nas declarações de ajuste anual. A decisão contrariar a lei ou não ter base em lei são duas coisas distintas. Será que o lobby influiu nas decisões por serem as recorrentes grandes empresas do ramo de petróleo, celular, instituição financeira etc.?

Se uma empresa paga as estimativas de janeiro a abril com base na receita bruta e no mês de maio, ao levantar balancete, verifica que o IRPJ e a CSLL pagos nos quatro meses é maior que o devido em maio, apurado no balancete, os pagamentos foram feitos de acordo com a lei. Neste caso os pagamentos são considerados a maior, não se tratando de pagamentos indevidos.

Afirmar que as estimativas pagas a maior não podem ser deduzidas na declaração de ajuste anual em 31 de dezembro é afirmativa infeliz que contraria a lei. Pagamento a maior não é sinônimo de pagamento indevido. Ocorre pagamento indevido quando usa código de outro tributo para pagar antecipação de IRPJ. Neste caso não é possível deduzir na declaração de ajuste anual, salvo retificação de DARF. O pagamento de COFINS na venda de ativo permanente é indevido, não se tratando de pagamento a maior.

Se o pagamento a maior de estimativas mensais for restituível ou compensável antes do término do ano-calendário, o mesmo seria aplicável para o imposto de renda retido na fonte. Assim, uma empresa com prejuízo fiscal no balancete de 30 de junho, todo o imposto retido no primeiro semestre seria compensável ou restituível a partir de julho, acrescido de juros Selic. Mas o CARF tem decidido que o imposto retido só pode ser deduzido na declaração de ajuste anual (ac. nºs 1805-00.013 e 1805-00.009 no DOU de 15-04-11).

Em algumas decisões, o CARF tem dito que o valor recolhido a maior a título de estimativa, o excesso não pode ser deduzido na declaração de ajuste anual e que a vedação de instruções normativas para reconhecer a restituição de estimativa paga a maior torna referidas instruções ilegais quando a ilegalidade é das decisões do CARF.

Para dar provimento aos recursos das empresas na compensação de estimativas antes de 31 de dezembro, o CARF tem dito eficácia retroativa da IN nº 900 de 2008. Nessa Instrução não há autorização para compensar estimativas pagas a maior sem compor saldo negativo de IRPJ ou CSLL.

O acerto está com a decisão do CARF dizendo que os valores recolhidos a título de estimativa devem ser levados à declaração de ajuste anual, sendo possível ao contribuinte, verificando o pagamento em montante superior ao devido no exercício de apuração, pugnar pela restituição do saldo negativo. Os recolhimentos por estimativa não são, por si só, passíveis de restituição ou compensação (ac. nºs 1805-00.035 no DOU de 15-04-11, 1402-00.274 no DOU de 18-05-11 e 1803-00.717, 718 e 726 no DOU de 14-07-11, 1801-00.378 no DOU de 29-08-11).

Súmula nº 84 da CSRF não vinculante (DOU de 14-12-12). O enunciado da súmula diz: pagamento indevido ou a maior a título de estimativa caracteriza indébito na data de seu recolhimento, sendo passível de restituição ou compensação. É lamentável que a CSRF cometa tal equívoco, se não for pressão de grandes empresas.

O STJ tem decidido que não incide a taxa Selic sobre valores referentes ao recolhimento antecipado, por estimativa, do IRPJ, com base no art. 2º da Lei nº 9.430, de 1996, por não configurar pagamento indevido (REsp 611.628-SC, REsp 492.865-RS e AgRg no AREsp 205.566-CE).

SALDO DEVEDOR OU CREDOR DE IRPJ E CSLL

O art. 6º da Lei nº 9.430, de 1996, na redação do art. 20 da Lei nº 12.844, de 2013, dispõe que o saldo do imposto apurado em 31 de dezembro receberá o seguinte tratamento:

- I - se positivo, será pago em quota única, até o último dia útil do mês de março do ano subsequente, com acréscimo de juros Selic a partir de fevereiro e de 1% no mês do pagamento; ou
- II - se negativo, poderá ser objeto de restituição ou de compensação.

Aquele inciso II foi omissivo mas a compensação ou pedido de restituição poderão ser requeridos a partir de janeiro, como a Receita Federal já vinha admitindo pelo AD nº 3 de 07-01-2000, apesar de contrariar a redação anterior da lei.

No caso de apuração trimestral de lucro real ou presumido, a compensação poderá

ser requerida a partir do mês seguinte ao da apuração do saldo credor, como autoriza o ADN nº 31 de 27-10-99.

REGIME DE RECONHECIMENTO DA RECEITA

O art. 251 do RIR/99 dispõe que a pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais enquanto o § 1º do art. 274 dispõe que o lucro líquido do período-base deverá ser apurado com observância das disposições da Lei nº 6.404/76. O § 1º do art. 187 da Lei nº 6.404/76, por sua vez, dispõe o seguinte:

§ 1º Na determinação do resultado de exercício serão computados:

- a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e
- b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos.

Note-se que a legislação do imposto de renda adota o regime de competência para tributação dos resultados das empresas. Com isso, se não tiver uma disposição expressa em sentido contrário, as receitas, os rendimentos e ganhos terão que ser reconhecidos pelo regime de competência, isto é, independente de recebimento em dinheiro.

PREJUÍZO FISCAL E BASE NEGATIVA DA CSLL

A partir de 01-01-96, a compensação do prejuízo fiscal e da base negativa da contribuição social sobre o lucro estão disciplinadas, respectivamente, pelos arts. 15 e 16 da Lei nº 9.065/95. Em ambas as compensações a base de cálculo dos tributos não poderá ser reduzida em mais de 30%. No caso de imposto de renda, se o lucro real antes da compensação é de R\$ 100.000, a compensação de prejuízo fiscal não poderá exceder R\$ 30.000.

Em relação aos prejuízos fiscais e às bases negativas da CSLL de anos-calendário anteriores não há diferença entre o lucro real trimestral e o balanço ou balancete de suspensão ou redução de pagamento. Ambas as formas de apuração terão que observar o limite de 30% na compensação. A diferença surge nos prejuízos fiscais do ano-calendário em curso.

A pessoa jurídica que paga o imposto de renda com base no lucro real trimestral, se apurou prejuízo fiscal no mês de março, a compensação com lucro real dos trimestres seguintes não poderá reduzir o lucro em mais de 30%.

A pessoa jurídica que paga mensalmente o imposto de renda pelo cálculo estimado, no balanço ou balancete de suspensão ou no balanço anual em 31 de dezembro, poderá compensar integralmente os prejuízos fiscais e as bases negativas da CSLL de determinados meses do ano-calendário com os lucros de outros meses do mesmo ano.

CRÉDITO PRESUMIDO DE IRPJ E CSLL

A Lei nº 12.838, de 2013 criou para as instituições financeiras e demais instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central, exceto cooperativas de crédito e adminis-

tradoras de consórcio, crédito presumido de IRPJ e CSLL calculado sobre provisões para créditos de liquidação duvidosa, em cada ano-calendário, quando apresentarem de forma cumulativa:

- I - créditos decorrentes de diferenças temporárias oriundos de provisões para créditos de liquidação duvidosa, existentes no ano-calendário anterior; e
- II - prejuízo fiscal apurado no ano-calendário anterior.

O crédito presumido será apurado pela aplicação da fórmula constante do § 2º do art. 2º da lei, a partir do ano-calendário com início em janeiro de 2014. Poucas instituições financeiras terão o crédito presumido porque uma das condições é ter apurado prejuízo fiscal no ano-calendário anterior.

A contrapartida do crédito presumido entra na apuração do lucro real e base de cálculo da CSLL mas pode ser compensado com prejuízo fiscal e base negativa da CSLL. Não é tributável pelo PIS e pela COFINS porque as instituições financeiras estão no regime cumulativo. O Governo não vai restituir o crédito presumido porque será compensado com débitos tributários ou não. Isso indica que a lei teve endereço certo.

A fórmula matemática para apurar o crédito presumido indica que o prejuízo fiscal do ano-calendário anterior precisa ser muito grande para ter crédito positivo. O prejuízo fiscal é dividido pelo capital mais reservas e o resultado será multiplicado pela provisão. O crédito presumido tem como limite o prejuízo fiscal do ano anterior.

A instituição financeira que apurar crédito presumido não pagará o IRPJ e a CSLL porque será compensado com o prejuízo fiscal. O Governo não vai pagar nada porque o crédito será compensado com débitos tributários ou não.

A IN nº 1.457, de 10-03-14, disciplinou a apuração, o ressarcimento em espécie e a dedução de ofício do crédito presumido de que trata a Lei nº 12.838 de 2013. Aquele crédito presumido é um favorecimento absurdo mas alguns tributaristas, por equívoco, entendem ser justo por recuperar IRPJ e CSLL pagos nas provisões indedutíveis adicionadas no Lalur. Não há pagamento antecipado de tributos porque as adições apenas anulam as despesas indedutíveis que reduziram o lucro contábil.

O jornal Valor Econômico em matéria publicada em 12-03-14 cometeu o equívoco ao dizer que a Receita Federal regulamentou a possibilidade de devolver aos bancos, em determinadas situações, tributos cobrados sobre provisões constituídas para cobrir o risco de inadimplência de tomadores de empréstimos.

REINTEGRA

O art. 21 da Lei nº 13.043, de 2014, reinstituiu o REINTEGRA que tem por objetivo devolver parcial ou integralmente o resíduo tributário remanescente na cadeia de produção de bens exportados. O Reintegra será permitido na exportação de bem que cumulativamente:

- I - tenha sido industrializado no País;
- II - esteja classificado em código da TIPI e relacionado em ato do Poder Executivo;
- III - tenha custo total de insumos importados não superior ao limite percentual de exportação fixado pelo Poder Executivo.

O Decreto nº 8.415, de 27-02-15, sofreu alteração com o Decreto nº 8.543, de 21-10-15. O crédito sobre a receita auferida na exportação será de:

- I - 1% entre 01-03-15 e 30-11-15;
- II - 0,1% entre 01-12-15 e 31-12-16;
- III - 2% entre 01-01-17 e 31-12-17; e
- IV - 3% entre 01-01-18 e 31-12-18.

O crédito pode ser utilizado na compensação de débitos tributários federais próprios ou ser ressarcido em espécie.

A lei dispõe que o valor do crédito apurado não será computado na base de cálculo de PIS, COFINS, IRPJ e CSLL. O resíduo tributário foi computado como dedução na apuração de IRPJ e CSLL. Se o crédito apurado não for computado na determinação de IRPJ e CSLL, o crédito passa a ser subsídio do governo.

O Reintegra não se aplica à Empresa Comercial Exportadora. No caso de industrialização por encomenda, somente a empresa encomendante poderá usufruir do Reintegra.

REMUNERAÇÃO DOS ADMINISTRADORES

O art. 88, XIII, da Lei nº 9.430/96 revogou os arts. 29 e 30 do Decreto-lei nº 2.341/87 que fixavam os limites de dedutibilidade, respectivamente, das remunerações dos administradores e dos conselheiros fiscais ou consultivos das empresas. A revogação se justifica por dois motivos: primeiro porque a distribuição de lucros tem isenção do imposto de renda na fonte e na declaração do beneficiário. O segundo motivo é que sobre a remuneração dos administradores incide a contribuição previdenciária de 20%.

A existência de limites de dedutibilidade tornava muito onerosa a remuneração dos administradores que não são sócios ou acionistas das empresas. Mesmo com a revogação dos limites de dedutibilidade das remunerações, os administradores sócios devem optar por remuneração menos onerosa. Os juros sobre o patrimônio líquido é a remuneração menos onerosa porque têm incidência só do imposto de renda na fonte de 15% e são dedutíveis também para a contribuição social sobre o lucro.

As empresas não sujeitas ao adicional de 10% do imposto de renda e que não tiverem juros sobre o capital próprio devem remunerar os sócios administradores em forma de lucros porque pagam a CSLL de 9% e o imposto de renda de 15%, perfazendo 24%. A remuneração a título de pró-labore paga a contribuição previdenciária de 20% e o imposto de renda da pessoa física de 27,5%, totalizando 47,5%.

A retirada como lucro e não como pró-labore é mais vantajosa também para as empresas sujeitas ao adicional do imposto de renda. Sobre o lucro líquido de R\$ 100.000 antes da contribuição social sobre o lucro, o sócio receberá R\$ 66.000 de lucro apurado do seguinte modo:

Lucro antes da CSLL	100.000
CSLL de 9%	9.000
Lucro antes do IR	91.000
IR e adicional de 25%	25.000
Lucro líquido distribuível	66.000

Se o sócio receber como remuneração pró-labore, sobre R\$ 100.000 pagará R\$ 27.500 de imposto de renda na fonte e na declaração, restando o líquido de R\$ 72.500, mas a empresa terá que pagar a contribuição previdenciária de R\$ 20.000. Isso demonstra que o ônus tributário é menor quando pago a título de lucros porque a contribuição social sobre o lucro, o imposto de renda e o adicional totalizam 34%, enquanto se pago a título de pró-labore o total do imposto de renda e da contribuição previdenciária será de 47,5%.

PROPAGANDA ELEITORAL GRATUITA

A Lei nº 9.504, de 1997, que estabeleceu normas para as eleições dispõe em seu art. 99 que as emissoras de rádio e televisão terão direito a compensação fiscal pela cedência do horário gratuito previsto nessa lei. O Decreto nº 7.791, de 17-08-12, regulamentou a lei dispondo sobre a apuração do valor da compensação fiscal.

A exclusão poderá ser feita na apuração do lucro líquido, na determinação do lucro real e, também, no recolhimento mensal. As empresas tributadas pelo lucro presumido, também, poderão deduzir na apuração da base de cálculo do imposto de renda. As empresas concessionárias de serviços públicos de telecomunicações, obrigadas ao tráfego gratuito de sinais de televisão e rádio também poderão fazer as exclusões.

A compensação fiscal pela veiculação das propagandas eleitoral e partidária gratuitas não se aplica para efeitos de apuração de base de cálculo da CSLL (Solução de Consulta COSIT nº 1 no DOU de 16-03-05)

Os valores deduzidos pelas emissoras de rádio e televisão, na determinação do lucro real, a título de ressarcimento fiscal pela propaganda eleitoral gratuita, são vultosos. A Receita Federal não tem a mínima condição de fiscalizar a exatidão das exclusões. A população, além de ter que suportar a chatice do horário eleitoral, paga a conta através de menor arrecadação do imposto de renda.

DEDUÇÃO, DO IMPOSTO DEVIDO, DE INCENTIVOS FISCAIS

Os incentivos fiscais dedutíveis do imposto de renda devido pelas pessoas jurídicas foram alterados pela Lei nº 9.532/97 e Medida Provisória nº 2.189-49/01, com vigência a partir de 01-01-98. O art. 10 da Lei nº 9.532/97 dispõe que do imposto apurado com base no lucro arbitrado ou no lucro presumido não será permitida qualquer dedução a título de incentivo fiscal. Com isso, os incentivos fiscais dedutíveis do imposto de renda só podem ser utilizados pelas empresas tributadas com base no lucro real.

Os limites individuais e globais de dedução do imposto de renda devido pelas empresas tributadas com base no lucro real sofreram reduções. A partir de 01-01-98 foi extinta a dedução do incentivo fiscal a título de Vale-Transporte, mantida a dedução dos pagamentos como despesas operacionais.

Há incentivos fiscais que podem ser deduzidos dos pagamentos mensais obrigatórios enquanto outros somente podem ser deduzidos na declaração de rendimentos:

I - dedutíveis nos pagamentos mensais e na declaração (art. 34 da Lei nº 8.981, de 1995, e art. 1º da Lei nº 9.065, de 1995):

- a) PAT – Programa de Alimentação do Trabalhador;
 - b) doação para fundo da criança;
 - c) atividade cultural;
 - d) atividade audiovisual;
 - e) fundo do idoso.
- II - dedutíveis na declaração anual:
- a) PDTI e PDTA.

Os arts. 5º e 6º da Lei nº 9.532/97, com a redação dada pelo art. 10 da MP nº 2.189-49/01 alteraram os limites individuais e globais das deduções de incentivos fiscais, como segue:

- I - dedução isolada limitada a 1%:
 - Desporto - Lei nº 11.438, de 2006, Lei nº 11.472, de 2007, e Decreto nº 6.180, de 2007
 - Fundo da criança e do idoso
 - Pronon
 - Pronas/PCD
 - Vale-cultura
- II - dedução isolada limitada a 4%:
 - PAT - Lei nº 6.321, de 1976
 - Cultura - Lei nº 8.313, de 1991
 - PDTI e PDTA - art. 25 da Lei nº 11.196, de 2005
- III - dedução global limitada a 4%:
 - 1º grupo:**
 - PAT - Lei nº 6.321, de 1976
 - PDTI e PDTA - art. 25 da Lei nº 11.196, de 2005
 - 2º grupo:**
 - Cultura - Lei nº 8.313, de 1991
 - Audiovisual - Lei nº 8.685, de 1993, art. 44 da MP nº 2.228, de 2001, Lei nº 11.437, de 2006 e Decreto nº 6.304, de 2007.

A dedução global ficou dividida em dois grupos. Com isso, a empresa poderá, por exemplo, deduzir do imposto de renda devido no mês ou na declaração 4% do incentivo fiscal de PAT e mais 4% do incentivo da atividade cultural ou 3% de audiovisual e ainda os outros incentivos que não estão nos limites globais tais como doação para fundo da criança. Continuam em vigor os limites individuais de dedução dos seguintes incentivos fiscais:

- a) audiovisual – 3% fixado pela Lei nº 9.323 de 05-12-96;
- b) fundo da criança e do idoso – 1% fixado pelo Decreto nº 794, de 05-04-93 e Lei nº 12.213/10.

A Lei nº 8.313, de 1991, que instituiu o Programa Nacional de Apoio à Cultura - PRONAC, foi regulamentada pelo Decreto nº 5.761, de 27-04-06, que tem 55 artigos.

A MP nº 2.228, de 2001, que estabeleceu a Política Nacional do Cinema e criou a ANCINE, instituiu benefícios fiscais na aquisição de quotas dos FUNCINES até o ano-calendário de 2010. O art. 7º da Lei nº 11.437, de 2006, prorrogou até o ano-calendário de 2016, inclusive, a dedução do imposto de renda nas aquisições de cotas dos

Funcines. A dedução está limitada a 3% do imposto devido e deverá observar o limite global do inciso II do art. 6º da Lei nº 9.532, de 1997.

A Lei nº 11.437, de 2006, prorrogou até o exercício de 2010, inclusive, a dedução do imposto de renda devido pelos investimentos em obras audiovisuais de que trata o art. 1º da Lei nº 8.685, de 1993, e até 2016, inclusive, pelos patrocínios à produção de obras cinematográficas brasileiras de produção independente.

Os arts. 12 e 13 da Lei nº 12.375, de 2010, prorrogou até o exercício de 2016 as deduções previstas no art. 1º da Lei nº 8.685 de 1993.

A IN nº 267, de 23-12-02, disciplinou os cálculos e as deduções dos incentivos fiscais relativos a Programa de Alimentação do trabalhador, fundos dos Direitos da Criança e do Adolescente, Atividades Culturais e Artísticas, Atividade Audiovisual, Fundos de Financiamento da Indústria Cinematográfica Nacional e PDTI e PDTA.

Licença-maternidade. A pessoa jurídica tributada com base no lucro real poderá deduzir do imposto devido, em cada período de apuração, o total da remuneração integral da empregada pago nos 60 (sessenta) dias de prorrogação de sua licença-maternidade, vedada a dedução como despesa operacional (art. 5º da Lei nº 11.770, de 2008). A prorrogação é garantida à empregada da pessoa jurídica que aderir ao Programa Empresa Cidadã.

A Lei foi regulamentada pelo Decreto nº 7.052, de 2009, e a aplicação do Programa foi disciplinada pela IN nº 991 de 21-01-10. A adesão da pessoa jurídica ao Programa é facultativa. No caso de adesão a pessoa jurídica poderá deduzir o valor integral do salário pago, nos dois meses, do valor do IRPJ calculado à alíquota de 15%. O art. 543 do RIR/99 não permite qualquer dedução do adicional de 10%.

O salário pago nos 60 dias de prorrogação não é despesa dedutível e com isso, no caso de prejuízo fiscal, a empresa será penalizada porque a dedução do imposto não poderá ser utilizada nos períodos de apuração seguintes. A empresa que tem adicional do IR será prejudicada

INCENTIVOS FISCAIS DOS PROJETOS AUDIOVISUAIS

Na época da entrega de declarações de rendas das pessoas jurídicas surgem indagações quanto à possibilidade ou não de efetuar aplicações em projetos audiovisuais, nos meses que antecedem a entrega da DIPJ, e gozar do benefício fiscal da dedução do imposto de renda devido do período de apuração findo.

A solução de consulta nº 155 da 7ª RF (DOU de 18-09-01) diz que a partir de janeiro de 1996, com a vigência da IN nº 62, de 21-12-95, que deu nova redação aos artigos 1º e 2º da IN nº 56, de 18-07-94, não mais é possível a dedução, na declaração de rendimentos, de valores relativos à aplicação de recursos em projetos audiovisuais que sejam feitos após o encerramento do ano-base correspondente, como expressamente era autorizado pela antiga redação do § 1º do art. 2º da IN nº 56, de 1994.

O art. 28 da IN nº 267, de 23-12-02, dispõe que no caso de apuração trimestral, a dedução corresponderá somente ao valor dos investimentos efetuados na atividade audiovisual dentro do respectivo trimestre de apuração. No caso de pessoas jurídicas que efetuarem os recolhimentos mensais por estimativa, o valor investido poderá ser deduzido do imposto devido no mês em que foi aplicado, podendo o excedente ser deduzido nos meses subsequentes até dezembro do mesmo ano-calendário. Com

isso fica evidente que a aplicação feita em janeiro ou fevereiro de 2007 não poderá deduzir o IRPJ do ano-calendário de 2006.

As pessoas jurídicas não poderão deduzir o valor do patrocínio à produção de obras cinematográficas brasileiras de produção independente para fins de determinação do lucro real e da base da CSLL (art. 9º da Lei nº 11.437, de 2006).

DOAÇÃO OU PATROCÍNIO PARA PROJETOS CULTURAIS

A Lei nº 8.313, de 1991, restabeleceu os benefícios fiscais que existiam na Lei nº 7.505, de 1986, para projetos culturais. Aquela lei sofreu várias alterações, entre as quais pela Lei nº 9.874 de 1999.

As doações ou patrocínios podem ser feitos com base no art. 18 ou 26 da Lei nº 8.313 de 1991. O valor da doação ou patrocínio com base no art. 18 poderá ser integralmente deduzido do IRPJ à alíquota de 15% mas é despesa indedutível na apuração do IRPJ e da CSLL.

Na doação ou patrocínio com base no art. 26, o valor da doação ou patrocínio, além de ser despesa dedutível na apuração do IRPJ e da CSLL, poderá ser deduzido diretamente do IRPJ à alíquota de 15% em relação à:

- I - 40% do valor da doação;
- II - 30% do valor do patrocínio.

Não há vantagem financeira nas doações ou patrocínios com base no art. 18 ou 26. Com base no art. 18, se o valor da doação for inteiramente deduzido do IRPJ à alíquota de 15%, o valor da doação indedutível será igual ao valor da dedução do imposto, não tendo vantagem ou desvantagem financeira.

Na doação com base no art. 26 sempre há desvantagem financeira, ainda que os 40% da doação sejam inteiramente deduzidos do IRPJ à alíquota de 15%. A despesa sendo dedutível economiza 34% de IRPJ e CSLL mais 40% da dedução do imposto, totalizando 74% do valor da doação.

O CARF decidiu, por unanimidade, que a indedutibilidade das despesas com patrocínio a projetos culturais no âmbito do PRONAC estabelecida pelo art. 18 da Lei nº 8.313, de 1991, não se estende à determinação da base de cálculo da CSLL. As interpretações lógica, teleológica e sistemática cancelam essa exegese (ac. 1103-00.463 no DOU de 19-10-11).

A decisão é equivocada porque quando a lei dispõe que as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real não poderão deduzir o valor da doação ou do patrocínio como despesa operacional está dizendo que a despesa não é necessária à atividade e à manutenção da fonte produtora de receitas. Se a despesa não é necessária, a indedutibilidade aplica-se para o IRPJ e a CSLL.

Se a doação ou o patrocínio fosse dedutível para a CSLL, a empresa teria ganho financeiro de 9%, além da dedução integral da despesa com o IRPJ.

A parcela deduzida diretamente do IRPJ não poderá constituir despesa operacional porque é contabilizada na conta de provisão do imposto. O art. 543 do RIR/99 dispõe que o valor do adicional de 10% será recolhido integralmente como receita da União, não sendo permitidas quaisquer deduções.

FUNDO DOS DIREITOS DA CRIANÇA E DO ADOLESCENTE

O art. 260 da Lei nº 8.069, de 1990, na redação dada pelo art. 87 da Lei nº 12.594, de 2012, dispõe que os contribuintes poderão efetuar doações aos Fundos dos Direitos da Criança e do Adolescente nacional, distrital, estaduais ou municipais, devidamente comprovadas, sendo essas integralmente deduzidas do imposto de renda, obedecidos os seguintes limites:

- I - 1% do imposto sobre a renda devido apurado pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real; e
- II - 6% do imposto sobre a renda apurado pelas pessoas físicas na Declaração de Ajuste Anual, observado o disposto no art. 22 da Lei nº 9.532, de 1997.

O § 5º daquele artigo dispõe que:

- I - a dedução não poderá recair sobre o adicional do imposto de renda;
- II - será considerada isoladamente, não se submetendo a limite em conjunto com outras deduções do imposto;
- III - não poderá ser computada como despesa operacional na apuração do lucro real.

A doação poderá ser deduzida do imposto devido mensalmente e no ajuste anual, para as pessoas jurídicas que apuram o imposto anualmente. A doação deverá ser efetuada dentro do período a que se refere a apuração do imposto. A indedutibilidade da doação penaliza a empresa que tiver prejuízo fiscal ou pequeno lucro.

FUNDO NACIONAL DO IDOSO

A Lei nº 12.213, de 2010, que instituiu o Fundo Nacional do Idoso, dispõe no art. 3º que a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto de renda devido, em cada período de apuração, o total das doações feitas aos Fundos Nacional, Estaduais ou Municipais do Idoso devidamente comprovadas, vedada a dedução como despesa operacional.

A empresa não tem nenhum benefício fiscal mas poderá ser penalizada pela parcela da doação que ultrapassar o limite de 1% de IRPJ devido à alíquota de 15% ou quando tiver prejuízo fiscal no período porque a despesa não é dedutível na apuração de IRPJ e CSLL.

O parágrafo único do art. 3º da Lei nº 12.213, de 2010, na redação do art. 88 da Lei nº 12.594, de 2012, dispõe que a dedução não poderá ultrapassar 1% do imposto de renda devido. O adicional do imposto não compõe a base de cálculo da dedução.

PRONON E PRONAS/PCD

A Lei nº 12.715, de 2012, instituiu o PRONON (Programa Nacional de Apoio à Atenção Oncológica) que tem a finalidade de captar recursos para a prevenção e o combate ao câncer e o PRONAS/PCD (Programa Nacional de Apoio à Atenção da Saúde da Pessoa com Deficiência) que tem a finalidade de captar recursos destinados a estimular e desenvolver a prevenção e a reabilitação de pessoa com deficiência.

O art. 4º permite que a pessoa jurídica doadora ou patrocinadora, tributada pelo

lucro real, nos anos-calendário de 2013 a 2016, poderá deduzir do IRPJ devido o valor total das doações e dos patrocínios, vedada a dedução como despesa operacional.

Na nova redação do art. 4º dada pela Lei nº 13.169 de 2015, o benefício da dedução do IRPJ foi prorrogado até o ano-calendário de 2021.

O limite máximo de dedução do imposto de renda foi vetado no art. 4º da Lei nº 12.715, de 2012, e art. 13 da Lei nº 12.794, de 2013. O Decreto nº 7.988, de 2013, que regulamentou os dois benefícios fiscais limitou, sem base em lei, em um por cento a dedução do imposto para as pessoas jurídicas. Esse limite constava na MP nº 582, de 2012, que não foi convertida em lei.

O art. 28 da Lei nº 12.844, de 2013, limitou em 1% do imposto de renda devido em cada período de apuração trimestral ou anual em relação aos dois benefícios fiscais, excluindo o adicional do imposto.

VALE-CULTURA

A Lei nº 12.761, de 2012, instituiu o vale-cultura a ser distribuído ao trabalhador com vínculo empregatício que perceba até cinco salários mínimos mensais.

Até o ano-calendário de 2016 inclusive, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto de renda calculado à alíquota de 15% os gastos com o vale-cultura, limitada a 1% do imposto devido. A despesa é indedutível na apuração da CSLL.

O Decreto nº 8.084, de 26-08-13, regulamentou a Lei nº 12.761, de 2012, que instituiu o benefício fiscal do vale-cultura.

ISENÇÃO E REDUÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA

A MP nº 2.156-5, de 24-08-01, extinguiu a Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste (SUDENE) e em seu lugar criou a Agência de Desenvolvimento do Nordeste (ADENE), que gerirá o novo Fundo de Desenvolvimento do Nordeste.

A MP nº 2.157-5, de 24-08-01, extinguiu a Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia (SUDAM) e em seu lugar criou a Agência de Desenvolvimento da Amazônia (ADA), que gerirá o novo Fundo de Desenvolvimento da Amazônia.

O Decreto nº 4.253, de 31-05-02, aprovou o Regulamento do Fundo de Desenvolvimento do Nordeste, gerido pela ADENE, e o Decreto nº 4.254, de 31-05-02, aprovou o Regulamento do Fundo de Desenvolvimento da Amazônia, gerido pela ADA.

O art. 3º da Lei nº 9.532/97 extinguiu o benefício fiscal da isenção do imposto de renda das empresas localizadas nas regiões das extintas SUDENE e SUDAM, passando a ser de redução do imposto com percentuais decrescentes até o ano de 2013. O art. 2º daquela lei reduziu os percentuais de redução do imposto de renda das empresas localizadas naquelas duas regiões até extinção em 2013.

A Lei nº 12.859, de 2013, dispõe que ficam extintos, a partir de 01-01-24, os benefícios fiscais do art. 1º da MP nº 2.199-14, de 2001, e art. 77 da Lei nº 9.532 de 1997.

O art. 2º da MP nº 2.199-14, de 24-08-01, extinguiu, a partir de 01-01-01, o benefício fiscal de redução do imposto de renda e adicionais não restituíveis das empresas localizadas nas regiões das extintas SUDENE e SUDAM. Ficam fora da extinção os empreendimentos dos setores da economia que venham a ser considerados, pelo Poder Executivo, prioritários para o desenvolvimento regional, e para os que têm sede

na área de jurisdição da Zona Franca de Manaus.

O art. 69 da Lei nº 12.715, de 2012, deu nova redação aos arts. 1º e 3º da MP nº 2.199-14, de 2001, prorrogando até 31-12-18 o prazo para protocolização de projetos nas áreas de SUDAM e SUDENE, com direito à redução de 75% de imposto de renda e adicional calculados com base no lucro da exploração.

O art. 10 da Lei nº 12.995, de 2014, deu nova redação ao § 3º do art. 1º da MP nº 2.199-14, de 2001, dispondo que o prazo de fruição do benefício fiscal será de dez anos, contado a partir do ano-calendário de início de sua fruição.

O Decreto nº 4.212, de 26-04-02, definiu os setores da economia prioritários para o desenvolvimento regional, nas áreas de atuação da extinta SUDAM e o Decreto nº 4.213, de 26-04-02, definiu os setores da economia prioritários para o desenvolvimento regional, nas áreas de atuação da extinta SUDENE.

A isenção ou percentual de redução da época, conforme o caso, está assegurada para os empreendimentos anteriores às alterações, na forma do art. 178 do CTN, porque o benefício fiscal foi concedido por prazo certo e em função de condições.

A IN nº 267, de 23-12-12, aprovou as normas para o reconhecimento, pela Receita Federal, do direito à redução do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas e adicionais não restituíveis apurado sobre o lucro da exploração, nas áreas de atuação das extintas SUDAM e SUDENE.

A DRJ de Manaus decidiu a favor da empresa e o 1º C.C. confirmou pelo Ac. nº 101-93.553/01 (DOU de 11-10-01), dizendo que a incorporadora que adquire empresa sediada na área de atuação da SUDAM e detentora de benefícios fiscais não só assume todas as obrigações da incorporada, mas também seus direitos, sendo o marco para o início da fruição dos benefícios fiscais a data da protocolização do pedido junto à autarquia.

A LC nº 124, de 03-01-07, recriou a SUDAM (Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia) enquanto a LC nº 125, de 03-01-07, recriou a SUDENE (Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste).

O Decreto nº 6.539, de 18-08-08, dispõe sobre a redução de 75% do IRPJ e adicional das empresas instaladas nas regiões da SUDAM e SUDENE até 31-12-13.

A Portaria nº 283, de 04-07-13, do Ministério da Integração Nacional consolidou o Regulamento dos Incentivos Fiscais das Regiões da Amazônia e do Nordeste administrados pela SUDAM e SUDENE.

O Decreto-lei nº 1.106, de 1970, instituiu o Programa de Integração Nacional, enquanto o Decreto-lei nº 1.179, de 1971, instituiu o PROTERRA. Do valor deduzido do IRPJ e destinado aos fundos FINOR e FINAM, o primeiro fica com 30% e o segundo com 20%. O art. 1º da Lei nº 12.995, de 2014, prorrogou a vigência das duas deduções até dezembro de 2017.

O art. 2º da Lei nº 12.995, de 2014, prorrogou até dezembro de 2017 a opção pela aplicação do imposto de renda nos fundos FINOR e FINAM, em favor de projetos aprovados e em processo de implantação até 02-05-01

Pessoas Jurídicas beneficiárias do PADIS. O art. 4º da Lei nº 11.484, de 2007, reduziu em 100% as alíquotas do imposto de renda e adicional incidentes sobre o lucro da exploração decorrente da venda dos dispositivos referidos nos incisos I e II do art. 2º daquela lei (eletrônicos semicondutores e mostradores de informação). A redução das alíquotas aplica-se também para as receitas decorrentes da venda de projeto

(design).

Os projetos com benefícios fiscais do PADIS poderão ser apresentados até 31-07-2020 (art. 12 da Lei nº 13.169 de 2015).

Adesão ao Prouni. O art. 8º da Lei nº 11.096, de 2005, concede isenção de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS para as instituições de ensino superior que aderirem ao PROUNI (Programa Universidade para Todos). A partir de 13-09-13 a Lei foi disciplinada pela IN nº 1.394 de 12-09-13. A parcela do lucro isenta de IRPJ é calculada com base no lucro da exploração. O art 7º da Instrução manda calcular a isenção excluindo o adicional de 10% do imposto.

Em todas as isenções com base no lucro da exploração, o adicional não é devido porque não se trata de dedução do imposto. O § 4º do art. 3º da Lei nº 9.249, de 1995, dispõe que o valor do adicional será recolhido integralmente, não sendo permitidas quaisquer deduções. Com isso, essa vedação não se aplica para a isenção. A IN nº 1.417, de 06-12-13, corrigiu o equívoco.

VENDAS ATRAVÉS DE FILIAIS DAS EMPRESAS NAS ÁREAS DE SUDAM E SUDENE

A legislação do imposto de renda concede os benefícios fiscais de isenção e redução do imposto sobre o lucro das pessoas jurídicas estabelecidas nas áreas das extintas SUDAM e SUDENE. Inúmeras empresas têm dúvida quanto ao gozo ou não do benefício fiscal sobre as mercadorias produzidas nas duas áreas mas vendidas pelas filiais localizadas fora das áreas de isenção ou redução do imposto.

Várias Soluções de Consultas da Receita Federal têm sido publicadas no DOU, entre as quais as de nº 6 da 2ª RF no DOU de 12-08-97, nº 8 da 2ª RF no DOU de 05-06-98, nº 9 da 2ª RF no DOU de 18-02-00, 141 da 6ª RF no DOU de 17-10-01 e nº 89 da 8ª RF no DOU de 17-05-99. A Solução de Consulta nº 8 da 2ª RF diz:

A isenção do imposto de renda prevista na legislação vigente beneficia apenas os estabelecimentos instalados na área da SUDAM, devendo ser apurados separadamente os resultados das filiais localizadas fora da zona de liberalidade, valendo observar, ademais, que a transferência de produtos de um estabelecimento para outro da mesma empresa, não caracterizando compra e venda, ensejará a atribuição de valor comercial aos mesmos, com base na legislação do IPI, através da integração da norma tributária.

A Solução de Consulta nº 89 da 8ª RF, publicada no DOU de 17-05-99, diz o seguinte:

A isenção ou redução do imposto sobre a renda aplicada ao lucro da exploração na área da SUDENE beneficia tão-somente os estabelecimentos nessa área instalados e é calculada sobre o efetivo lucro da exploração correspondente. Uma vez que a transferência de produtos de um estabelecimento para outro, da mesma empresa, não caracteriza uma operação de compra e venda, é admitido socorrer-se da integração de norma tributária, de sorte a viabilizar o incentivo concedido.

As Soluções de Consultas, ao afirmarem que a transferência de produtos de um estabelecimento para outro da mesma empresa, não caracterizando compra e venda, ensejará a atribuição de valor comercial aos mesmos, com base na legislação do IPI,

através da integração da norma tributária, dão a entender que o valor da transferência para a filial será computado como receita da matriz na determinação da base de cálculo da isenção ou redução do imposto. A última ementa transcrita dá ênfase a esse entendimento ao dizer: “de sorte a viabilizar o incentivo concedido”.

Não encontra qualquer base legal a pretensão de considerar o valor da transferência de produto da matriz para filial na determinação do benefício fiscal de isenção e redução do imposto. Esse benefício fiscal é calculado com base no lucro de exploração. O art. 544 do RIR/99 dispõe que considera-se lucro da exploração o lucro líquido do período de apuração, antes de deduzida a provisão para o imposto de renda, ajustado pela exclusão de valores dos incisos I, II e III.

Os arts. 549 e 557 do RIR/99 dispõem que se a pessoa jurídica titular de empreendimento beneficiado mantiver, também, atividades fora da área de atuação da SUDENE/SUDAM, fará destacar, em sua contabilidade, com clareza e exatidão, os elementos de que se compõem as operações e resultados não alcançados pela redução ou isenção do imposto.

No caso de o sistema de contabilidade adotado pela pessoa jurídica não oferecer condições para apuração do lucro por atividade ou estabelecimento, este poderá ser determinado com base na relação entre as receitas líquidas das atividades incentivadas e a receita líquida total, ou seja, a legislação permite segregar os lucros pela regra da proporcionalidade com base nas receitas líquidas.

Note-se que na determinação da parcela do lucro da exploração beneficiada com incentivo fiscal de isenção ou redução do imposto de renda não se leva em consideração o valor de transferência dos produtos para estabelecimento filial. Na segregação da parcela do lucro da exploração de cada atividade ou estabelecimento através de escrituração contábil são levados em consideração as receitas, os custos e as despesas. Na segregação de lucro mediante aplicação da regra da proporcionalidade são levadas em consideração as receitas líquidas de cada atividade ou estabelecimento e a receita líquida total. O preço de transferência de produtos para a filial não é considerado.

Aquelas duas formas de segregação das parcelas de lucro da exploração das diversas atividades ou diversos estabelecimentos foram esclarecidas pelo PN nº 49/79. Tanto pela segregação contábil como pela regra da proporcionalidade são tomados os valores das receitas líquidas, sem considerar os preços de transferência para filiais.

A Receita Federal decidiu na Solução de Consulta nº 15, de 14-05-02, publicada no DOU de 25-06-02, o seguinte:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ementa: Remessa para armazém geral. Faturamento na área incentivada.

A receita proveniente da venda de produtos feita por empresa situada na área de atuação da extinta SUDAM, beneficiária de incentivo fiscal do imposto de renda calculado sobre o lucro da exploração, será considerada resultado do estabelecimento incentivado, ainda que a mercadoria tenha sido previamente enviada para armazenagem em Armazém Geral localizada em outro Estado. Quando do envio para o Armazém Geral, a nota fiscal de remessa consignará o preço corrente das mercadorias no mercado atacadista da praça do remetente.

No caso de venda de produto anteriormente remetido para armazém geral o faturamento é feito pelo estabelecimento da empresa remetente, situado na área in-

centivada, fazendo jus ao benefício fiscal de isenção ou redução do imposto de renda. Esse procedimento não seria possível na remessa de produto para filial.

O 1º C.C. decidiu pelo ac. nº 101.92.501/99 (DOU de 16-03-99):

A isenção do Imposto de Renda e Adicionais não Restituíveis, de que trata o Decreto-lei nº 288, de 1967, tem por base o lucro da exploração, integrando este as receitas obtidas pelos empreendimentos instalados na área de atuação da SUDAM, ainda que suas vendas venham a ser promovidas diretamente através de estabelecimentos, da mesma pessoa jurídica, instalados fora da Amazônia Legal. Recurso voluntário conhecido e provido por unanimidade.

No cálculo do lucro da exploração, base de cálculo dos incentivos a que fazem jus as empresas instaladas na área da SUDAM, integram, não só as vendas feitas pela unidade produtora, mas aquelas recebidas provenientes de vendas efetuadas através de filiais situadas fora da área coberta pelo benefício (ac. nº 103-21.153/2003 no DOU de 12-08-03).

LUCRO CONTÁBIL TRIBUTÁRIO E LUCRO CONTÁBIL SOCIETÁRIO

O art. 177 da Lei nº 6.404, de 1976, dispunham nos §§ 2º e 7º:

§ 2º As disposições da lei tributária ou de legislação especial sobre atividade que constitui o objeto da companhia que conduzam à utilização de métodos ou critérios contábeis diferentes ou à elaboração de outras demonstrações financeiras não elidem a obrigação de elaborar, para todos os fins desta Lei, demonstrações financeiras em consonância com o disposto no caput deste artigo e deverão ser alternativamente observadas mediante registros de ajustes.

§ 7º Os lançamentos de ajuste efetuados exclusivamente para harmonização de normas contábeis, nos termos do § 2º deste artigo, e as demonstrações e apurações com eles elaboradas não poderão ser base de incidência de impostos e contribuições nem ter quaisquer outros efeitos tributários.

A Lei nº 11.941, de 2009, revogou aquele § 7º e o § 2º recebeu nova redação pelo art. 37 dispondo:

§ 2º A companhia observará exclusivamente em livros ou registros auxiliares, sem qualquer modificação da escrituração mercantil e das demonstrações reguladas nesta Lei, 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.

IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR SOBRE SERVIÇOS

A Solução de Consulta nº 471 da 8ª RF (DOU de 29-01-10) diz que a pessoa jurídica poderá compensar o imposto de renda incidente, no exterior, sobre receitas decorrentes da prestação de serviços efetuada diretamente, computados no lucro real, até o limite do imposto de renda incidente, no Brasil, sobre referidas receitas de

prestação de serviços.

Quando o art. 15 da Lei nº 9.430, de 1996, veio dispor que a pessoa jurídica domiciliada no Brasil que auferir, de fonte no exterior, receita decorrente da prestação de serviços efetuada diretamente poderá compensar o imposto pago no país de domicílio da pessoa física ou jurídica contratante, **observado o disposto no art. 26 da Lei nº 9.249, de 1995**, não está se referindo ao limite de compensação.

No caso de serviço prestado diretamente para residente no exterior não é possível apurar o valor do imposto de renda devido no Brasil sobre aquela receita porque os custos não são apurados em separado. O serviço prestado pode até ter dado lucro negativo mas a compensação do imposto está assegurada. Com isso, o único limite possível é o resultado da aplicação da alíquota de 25% sobre o valor da receita da prestação de serviços.

3

LUCRO PRESUMIDO

O art. 13 da Lei nº 9.718, de 1998, na redação dada pelo art. 7º da Lei nº 12.814, de 2013, dispõe que a pessoa jurídica cuja receita bruta total no ano-calendário anterior tenha sido igual ou inferior a R\$ 78.000.000,00 ou a R\$ 6.500.000,00 multiplicado pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a doze meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido. Aqueles limites valem para as opções a partir do ano-calendário de 2014.

A opção pelo lucro presumido só poderá ser feita pela pessoa jurídica que não se enquadrar em nenhum dos impedimentos enumerados no art. 14 da Lei nº 9.718/98. Não podem optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido as pessoas jurídicas:

- I - cuja receita total, no ano-calendário anterior, seja superior a R\$ 78.000.000, ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a doze meses;
- II - cujas atividades sejam de instituições financeiras ou equiparadas;
- III - que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior;
- IV - que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto;
- V - que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, inclusive mediante balanço ou balancete de suspensão ou redução de imposto;
- VI - cuja atividade seja de “factoring”;
- VII - que explorem as atividades de securitização de créditos imobiliários, financeiros e do agronegócio (art. 22 da Lei nº 12.249 de 2010). Essa alteração é aplicável a partir de 01-01-11 na forma do § 2º do art. 62 da Constituição.

O art. 4º da Lei nº 9.964/00 dispõe que as pessoas jurídicas de que tratam os incisos I, III, IV e V do art. 14 da Lei nº 9.718/98 poderão optar, durante o período em que submetidas ao REFIS, pelo regime de tributação com base no lucro presumido. Isso significa que enquanto estiver pagando o parcelamento de tributos de acordo com o Programa REFIS, a pessoa jurídica poderá optar pelo lucro presumido, ainda que:

- I - a receita total do ano-calendário anterior tenha sido superior a R\$ 78.000.000,00;
- II - tenha lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior;
- III - usufrua de benefício fiscal de isenção ou redução de imposto sobre o lucro;
- IV - no decorrer do ano-calendário, tenha efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa.

O limite de R\$ 78.000.000 refere-se à receita total do ano-calendário anterior. A Receita Federal tem esclarecido em seus manuais de orientação que integram a receita total:

- a) a receita bruta auferida na atividade objeto da pessoa jurídica (venda de mercadorias ou produtos ou da prestação de serviços etc.);
- b) as receitas de quaisquer outras fontes não relacionadas diretamente com os objetivos sociais da pessoa jurídica;
- c) os ganhos de capital;
- d) os ganhos líquidos obtidos em operações de renda variável;
- e) os rendimentos auferidos em aplicações financeiras de renda fixa;
- f) os rendimentos decorrentes de participações societárias.

A lei diz receita total e não receita bruta total. As duas expressões são totalmente diferentes. Na receita total estão compreendidas a receita bruta, outras receitas operacionais e as receitas não operacionais, além dos ganhos de capital.

O livro de Perguntas e Respostas editado pela Receita Federal em 2007 diz que para efeito da verificação do limite, considera-se como receita bruta total o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia, acrescidos das demais receitas, tais como, rendimentos de aplicações financeiras (renda fixa e variável), receita de locação de imóveis, descontos ativos, variações monetárias ativas, juros recebidos como remuneração do capital próprio etc. e dos ganhos de capital.

Na resposta, a Receita Federal considera a expressão receita total como sinônima de receita bruta total. A resposta leva a concluir que a contrapartida do ajuste da equivalência patrimonial e os lucros e dividendos de participações societárias compõem a base de cálculo do limite para opção pelo lucro presumido.

A partir de 01-01-99, as empresas que têm por objeto social os imóveis não estão impedidas de serem tributadas pelo lucro presumido. O § 7º do art. 3º da IN nº 93/97 dispõe que às receitas auferidas nas atividades de loteamento de terrenos, incorporação imobiliária e venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda será aplicado o percentual de 8%. Com isso, a empresa que tiver loteamento de terreno com pequeno custo terá economia de imposto de renda e contribuição social sobre o lucro. Para efeito de imposto de renda, 8% da receita da venda de imóveis constituirá o lucro tributável.

A decisão nº 68 da 7ª Região Fiscal, publicada no DOU de 26-07-00, em resposta a uma consulta de contribuinte, diz o seguinte: “A empresa que recebe receitas oriundas de pessoas domiciliadas no exterior, como remuneração por serviços prestados, está obrigada à apuração de resultado pela sistemática do lucro real.” Como base legal foram citados o art. 246, III do RIR/99, e art. 1º da IN nº 38/96.

O ADI SRF nº 5, de 31-10-01, esclarece que a hipótese de obrigatoriedade de tributação com base no lucro real prevista no inciso III do art. 14 da Lei nº 9.718, de 1998, não se aplica à pessoa jurídica que auferir receita da exportação de mercadorias e da prestação direta de serviços no exterior. Não se considera prestação direta de serviços a realizada no exterior por intermédio de filiais, sucursais, agências, representações, coligadas, controladas e outras unidades descentralizadas da pessoa jurídica que lhes sejam assemelhadas. Com isso, o entendimento da decisão nº 68 da 7ª RF fica sem efeito.

Factoring. O PN nº 5 (DOU de 11-04-14) diz, na ementa, que estão obrigadas ao regime de tributação do lucro real as pessoas jurídicas que explorem a atividade de compras de direitos creditórios, ainda que se destinem à formação de lastro de valores mobiliários (securitização).

Em relação à natureza de receitas e ao regime de apropriação de receitas de factoring, vide o capítulo Receitas, Custos e Despesas - Regime de Reconhecimento.

MOMENTO DE OPÇÃO PELO LUCRO PRESUMIDO

O § 1º do art. 13 da Lei nº 9.718/98 dispõe que a opção pela tributação com base no lucro presumido será definitiva em relação a todo o ano-calendário. Com isso, está revogada a faculdade prevista no art. 26, § 3º, da Lei nº 9.430/96 para mudar a opção de lucro presumido para lucro real trimestral ou anual, no curso do ano-calendário ou por ocasião da entrega da declaração de informações.

A faculdade de mudar a opção de regime tributário não tinha sentido porque só prejudicava a arrecadação de tributos. A mudança de opção de lucro presumido para lucro real só ocorria quando a base de cálculo do imposto era menor no lucro real. Nenhuma empresa mudava de opção para pagar mais tributo. Além do prejuízo na arrecadação, a mudança de opção prejudicava o controle de conta corrente pela diferença de código de recolhimento.

O § 1º do art. 26 da Lei nº 9.430, de 1996, dispõe que a opção pela tributação com base no lucro presumido será manifestada com o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário (art. 516, § 4º, do RIR/99).

A lei elegeu o momento da opção pelo lucro presumido no ato do pagamento da primeira ou única quota do imposto de renda. A data do pagamento de outros tributos ou contribuições não é o momento da opção. Para as empresas já existentes, o momento da opção poderá ser o último dia útil de abril ou dentro dos cinco anos. Se a empresa não pagou nenhuma quota do imposto de renda e nem entregou a DIPJ, o prazo de opção é de cinco anos.

Apesar do momento da opção ser o pagamento do imposto de renda, as empresas devem recolher o PIS e a COFINS no mês de fevereiro sobre os fatos geradores de janeiro com os códigos do regime de tributação do imposto de renda a ser escolhido. Essa preocupação não existia antes da instituição do regime não-cumulativo de PIS e COFINS porque os códigos dessas contribuições eram as mesmas tanto para lucro presumido como para o real.

O recolhimento de PIS e COFINS com os códigos do regime não-cumulativo significa que a empresa está no lucro real mas nem sempre o recolhimento das contribuições com os códigos do regime cumulativo significa que a empresa está no lucro presumido. Isso porque inúmeras receitas operacionais continuam no regime cumulativo independente do regime de tributação do imposto de renda.

Aquela vedação não deve ser aplicada para mudar os códigos de recolhimentos de PIS e COFINS do regime cumulativo para o não-cumulativo ou deste para aquele por não se tratar de mudança do regime de tributação do imposto de renda. Trata-se de erro de fato que pode ocorrer no recolhimento do próprio imposto de renda. Assim, se a empresa optou pelo lucro presumido e recolheu o imposto de renda dos 1º e 2º

trimestres com o código de lucro presumido e no 3º trimestre, por engano, recolheu o imposto com o código do lucro real, é evidente que pode fazer o REDARF para mudar o código para o de lucro presumido.

REDARF PARA MUDANÇA DE FORMA DE TRIBUTAÇÃO

A legislação em vigor não permite mudar a forma de tributação de lucro presumido para lucro real ou desta para aquela forma. A opção exercida no primeiro pagamento do imposto de renda ou da CSLL em cada período de apuração é definitiva. Inúmeras empresas procuram fazer o REDARF, isto é, retificação do código de pagamento de tributo para viabilizar a mudança da forma de tributação.

A IN nº 672, de 30-08-06, que disciplinou a retificação de erros no preenchimento de DARF, dispõe em seu art. 11 que serão indeferidos os pedidos de retificação que versem sobre alteração de código de receita que corresponda à mudança no regime de tributação do IRPJ, quando contrariar o disposto na legislação específica.

REGIME DE RECONHECIMENTO DE RECEITAS

O § 2º do art. 36 da IN nº 93, de 24-12-97, dispunha que o lucro presumido será determinado pelo regime de competência. O art. 37 daquela Instrução excetuava da regra os rendimentos auferidos em aplicações de renda fixa e os ganhos líquidos auferidos em aplicações de renda variável que eram acrescidos à base de cálculo do lucro presumido por ocasião da alienação, resgate ou cessão do título ou aplicação.

A IN nº 104, de 24-08-98, veio permitir a adoção do critério de reconhecer as receitas das vendas de bens e serviços ou da prestação de serviços, com pagamento a prazo ou em parcelas, na medida dos recebimentos, ou seja, regime de caixa, para as pessoas jurídicas optantes pela tributação com base no lucro presumido. Com isso, a empresa, ao vender uma mercadoria para recebimento em dez prestações mensais, determinará a base de cálculo para pagamento do imposto de renda, da CSLL, da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS, só com a receita efetivamente recebida no trimestre.

A apuração dos tributos pelo regime de caixa que é facultativa poderá ser adotada tanto pelas pessoas jurídicas que mantêm só o livro caixa como pelas que mantêm a escrituração contábil. As empresas que mantêm só o livro caixa deverão observar o seguinte:

- I - emitir a nota fiscal quando da entrega do bem ou direito ou da conclusão do serviço;
- II - indicar, no livro Caixa, em registro individual, a nota fiscal a que corresponder cada recebimento.

As pessoas jurídicas que mantiverem escrituração contábil deverão controlar os recebimentos de suas receitas em conta específica, na qual, em cada lançamento, será indicada a nota fiscal a que corresponder o recebimento.

As pessoas jurídicas submetidas ao regime de tributação com base no lucro presumido somente poderão adotar o regime de caixa, para fins de incidência da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, na hipótese de adotar o mesmo critério em relação ao imposto de renda das pessoas jurídicas e da CSLL (art. 20 da MP nº 2.158-35/01).

A IN nº 345, de 28-07-03, disciplinou os ajustes a serem efetuados na mudança do regime de reconhecimento de receitas, de caixa para competência, por opção ou obrigatoriedade.

RECEITAS FINANCEIRAS NO LUCRO PRESUMIDO

Os rendimentos de aplicações financeiras em fundos de investimentos passaram a ser tributados na fonte, semestralmente ou no resgate se ocorrer antes, pela Lei nº 11.033, de 2004. O art. 732 do RIR/99 dispõe que o imposto de renda sobre os rendimentos de aplicações financeiras em renda fixa será retido por ocasião do pagamento dos rendimentos ou da alienação do título ou da aplicação.

Os rendimentos de aplicações em fundos de investimentos em renda fixa são creditados diariamente nas contas dos investimentos. Os rendimentos creditados estão disponíveis incondicionalmente na forma do art. 43 do CTN. Com isso, seja no regime de competência ou de caixa, os rendimentos creditados no trimestre teriam que ser incluídos na base de cálculo do IRPJ e CSLL. A melhor solução, todavia, é incluir, no trimestre, os rendimentos correspondentes ao imposto de renda retido na fonte.

BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA

A base de cálculo do imposto de renda das empresas tributadas pelo lucro presumido, em cada trimestre, será determinada mediante aplicação de percentuais fixados no art. 15 da Lei nº 9.249/95, de acordo com a atividade da pessoa jurídica, sobre a receita bruta auferida no trimestre, sendo o resultado acrescido de outras receitas, rendimentos e ganhos de capital na forma do art. 25 da Lei nº 9.430/96. Com isso os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras de renda fixa e de renda variável também compõem a base de cálculo do imposto de renda trimestral. O imposto retido na fonte ou pago separadamente é considerado como antecipação do devido no trimestre.

O art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995, na redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014, dispõe que a base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de 8% sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto no art. 12 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, sem prejuízo do disposto nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981 de 1995.

Os coeficientes fixados pelo art. 15 da Lei nº 9.249/95 para aplicação sobre a receita bruta da atividade são os seguintes:

- I - 1,6% na revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;
- II - 8% na venda de mercadorias e produtos;
- III - 8% na prestação de serviços de transporte de cargas;
- IV - 8% na prestação de serviços hospitalares;
- V - 8% na venda de imóveis das empresas com esse objeto social (art. 3º, § 7º, da IN nº 93/97);
- VI - 8% nas indústrias gráficas;
- VII - 8% na construção civil por empreitada com emprego de materiais;
- VIII - 16% na prestação de serviços de transportes, exceto de cargas;

- IX - 16% na prestação de serviços em geral pelas pessoas jurídicas com receita bruta anual de até R\$ 120.000, exceto de serviços hospitalares, transportes e profissões regulamentadas (art. 40 da Lei nº 9.250/950);
- X - 32% para as atividades de:
 - a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares;
 - b) intermediação de negócios;
 - c) administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza;
 - d) factoring; e
 - e) prestação de serviços de construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento de infraestrutura vinculados a contrato de concessão de serviço público.

Os rendimentos de aplicações financeiras e as receitas e os ganhos de capital, não decorrentes da atividade operacional da pessoa jurídica, são incluídos na base de cálculo do IRPJ, sem aplicação dos percentuais de presunção de lucro, isto é, o valor já é a base de cálculo do imposto.

Revenda de veículos usados. No capítulo de pessoas jurídicas no Simples Nacional, comércio de veículos usados, estão citados a legislação, os atos administrativos e as decisões da Receita Federal e de órgãos julgadores.

Na tributação pelo lucro presumido, no DOU de 28-03-12 estão publicados vários acórdãos do CARF, como o de nº 1802-00.957, dizendo que tal como ocorre nas operações de consignação por comissão, atualmente tratado no art. 693 do Código Civil como contrato de comissão, para as pessoas jurídicas tipificadas no art. 5º da Lei nº 9.716, de 1998, a receita bruta, para fins de determinação das bases de cálculo presumidas do IRPJ e da CSLL, é a comissão recebida pelo comissário, assim entendida a diferença entre o valor pelo qual o veículo usado foi alienado e o seu custo de aquisição. Sobre essa diferença aplica-se o percentual de 32% na determinação da base de cálculo do imposto de renda.

Súmula nº 85 da CSRF não vinculante (DOU de 14-12-12). O enunciado da súmula diz: na revenda de veículos automotores usados, de que trata o art. 5º da Lei nº 9.716, de 1998, aplica-se o coeficiente de determinação do lucro presumido de 32% sobre a receita bruta, correspondente à diferença entre o valor de aquisição e o de revenda desses veículos.

Combustíveis. O percentual de 1,6% sobre a receita da venda de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural é aplicável exclusivamente na revenda para consumidor final. É inaplicável na venda para o comerciante varejista, cujo percentual aplicável é de 8%.

Serviços hospitalares. A Receita Federal tem cometido uma seqüência de equívocos em relação à fixação de percentuais sobre a receita, na determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, das empresas de serviços médicos tributadas pelo lucro presumido.

O primeiro equívoco ocorreu com o art. 23 da IN nº 306, de 2003, que alargou absurdamente o conceito de serviços hospitalares para aplicação do percentual de 8% sobre a receita bruta na determinação do lucro presumido. Aquela Instrução que foi expedida exclusivamente para regular a retenção de tributos pelos órgãos públicos federais e o seu art. 29 dispôs que o art. 23 alcança somente a retenção na fonte, não

alterando a aplicação dos percentuais de presunção para efeito de apuração da base de cálculo do IRPJ estabelecidos no art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995, as soluções de consultas, com base no art. 23, passaram a admitir o percentual de 8% para inúmeros serviços médicos que nada tinham de serviços hospitalares.

A IN nº 480, de 15-12-04, que substituiu a de nº 306, de 2003, restringiu absurdamente o conceito de serviços hospitalares, ao dispor no seu art. 27 que são considerados serviços hospitalares somente aqueles prestados por estabelecimentos hospitalares que possuam pelo menos cinco leitos para internação de pacientes, que garantam um atendimento básico de diagnóstico e tratamento, com equipe clínica organizada e com prova de admissão e assistência permanente prestada por médicos, que possuam serviços de enfermagem e atendimento terapêutico direto ao paciente, durante 24 horas, com disponibilidade de serviços de laboratórios e radiologia, serviços de cirurgia e/ou parto, bem como registros médicos organizados para a rápida observação e acompanhamento dos casos.

As condições impostas pela IN nº 480, de 2004, tornaram impossíveis de serem cumpridas pela maioria dos estabelecimentos de pequenas cidades do interior brasileiro. O art. 27 daquela Instrução recebeu nova redação com a IN nº 539, de 25-04-05, abrandando as condições para enquadramento no conceito de serviços hospitalares. O art. 32 dessa Instrução veio dispor que o conceito de serviços hospitalares do art. 27 aplica-se para fins de determinação da base de cálculo do IRPJ.

O art. 27 da IN nº 480, de 15-12-04, que tinha sido alterado pela IN nº 539, de 2005, foi novamente alterado pela IN nº 791, de 10-12-07, recebendo novos conceitos de serviços hospitalares.

Por incrível que pareça, em todas as soluções de consultas envolvendo o conceito de serviços hospitalares, a Receita Federal cita como base legal o ADI nº 18, de 23-10-03, onde diz que:

Não serão considerados serviços hospitalares, ainda que com o concurso de auxiliares ou colaboradores, quando forem prestados exclusivamente pelos sócios da empresa.

Como pode citar como base legal um ato normativo totalmente ilegal? Em que lei está dito que não são serviços hospitalares os serviços médicos prestados exclusivamente pelos sócios da empresa? O ato normativo foi redigido por pessoa que só pensa em termos de grandes cidades, ignorando as milhares de pequenas cidades brasileiras onde há somente um, dois ou três médicos que mantêm hospital modesto com alguns leitos e pequenas cirurgias.

A Receita Federal expediu o ADI nº 19, de 07-12-07, onde dispõe que para efeito de enquadramento no conceito de serviços hospitalares, a que se refere o art. 15, § 1º, inciso III, alínea "a", da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, os estabelecimentos assistenciais de saúde devem dispor de estrutura material e de pessoal destinada a atender a internação de pacientes, garantir atendimento básico de diagnóstico e tratamento, com equipe clínica organizada e com prova de admissão e assistência permanente prestada por médicos, possuir serviços de enfermagem e atendimento terapêutico direto ao paciente, durante 24 horas, com disponibilidade de serviços de laboratório e radiologia, serviços de cirurgia e/ou parto, bem como registros médicos organizados para a rápida observação e acompanhamento dos casos.

Diz ainda que são também considerados serviços hospitalares os serviços pré-hospitalares, prestados na área de urgência, realizados por meio de UTI móvel, instaladas em ambulâncias de suporte avançado (Tipo “D”) ou em aeronave de suporte médico (Tipo “E”), bem como os serviços de emergências médicas, realizados por meio de UTI móvel, instaladas em ambulâncias classificadas nos Tipos “A”, “B”, “C” e “F”, que possuam médicos e equipamentos que possibilitem oferecer ao paciente suporte avançado de vida. A IN nº 791, de 10-12-07, alterou a redação do art. 27 da IN nº 480, de 2004.

O funcionário que redigiu o ato normativo, certamente, não conhece o Brasil em que nos milhares de municípios há módicas casas de saúde que não têm condições de atender todos os requisitos exigidos. A Receita Federal não consegue solucionar a definição de serviços hospitalares para efeito de IRPJ e CSLL.

Cada Região Fiscal soluciona as consultas da sua maneira. Dezenas de soluções de consultas, publicadas no DOU, enquadram como serviços hospitalares uma sociedade civil terceirizada, que funciona dentro de hospital só para tirar radiografia ou exame de laboratórios. A decisão é equivocada porque está utilizando as instalações e os equipamentos de outra pessoa jurídica para atender os requisitos de serviços hospitalares. O ADI é um ato normativo aplicável para todos os contribuintes e enquadra-se no disposto no § 12 do art. 48 da Lei nº 9.430, de 1996, isto é, altera o entendimento ou a interpretação de leis pela administração da Receita Federal. Com isso, todas as soluções de consultas expedidas anteriormente que contrariarem a nova orientação ficam sem efeito a partir de 10-12-07, data em que o ADI nº 19, de 07-12-07 foi publicado.

A Solução de Consulta COSIT nº 245 (DOU de 20-10-14), que tem efeito de ato normativo, decidiu que corresponde a 32% da receita bruta o lucro presumido de IRPJ na prestação de serviços de radiologia, com utilização de ambiente de terceiro, por pessoa jurídica não organizada, de fato e de direito, sob a forma de sociedade empresária. A decisão pode causar dúvida como se a prestação de serviços de radiologia estar sendo feita por pessoa física dentro de hospital.

Serviços médicos com 8% de IRPJ e 12% de CSLL. A COSIT vem solucionando as consultas dizendo que aplica 8% para cálculo do lucro presumido para IRPJ e 12% para a CSLL, para diversas atividades médicas. As decisões publicadas a partir de 17-09-13 têm efeito vinculante no âmbito da Receita Federal, ou seja, têm efeito de ato normativo. O DOU tem publicado as seguintes decisões:

data	nº	natureza de serviços
10-01-14	7	laboratorial, diagnóstico por imagem
10-03-14	55	fisioterapia e terapia ocupacional
02-04-14	38	fonoaudiologia etc.
04-04-14	47	hemodinâmica
09-06-14	ADI 4	tomografia etc.
17-06-14	150	diagnóstico por imagem
02-07-14	168	regime de hospital-dia

O art. 4º da IN nº 1.515, de 2014, na redação da IN nº 1.556, de 2015, relaciona os serviços médicos que podem aplicar 8% na apuração da base de cálculo do imposto de renda no lucro presumido.

A Solução de Consulta COSIT nº 270 (DOU de 14-10-14), que tem efeito de ato

normativo, diz que a utilização de 8% para apuração de IRPJ no lucro presumido, em relação aos serviços hospitalares, a prestadora deve ser organizada sob a forma de sociedade empresária e deve atender às normas da Anvisa.

Medicina veterinária. A Solução de Consulta COSIT nº 107 (DOU de 13-02-17), que tem efeito de ato normativo, decidiu que não se enquadram como serviços hospitalares, para fins de utilização do percentual de 8% sobre a receita bruta na determinação da base de cálculo presumida do IRPJ, os serviços prestados relacionados à medicina veterinária.

Vendas de imóveis. Quando a receita da atividade da pessoa jurídica não se enquadrar em nenhum dos incisos I, II ou III do art. 15 da Lei nº 9.249, de 26-12-95, o percentual aplicável para a receita bruta será de 8% fixado no caput desse artigo. Com isso, sobre a receita da venda de estoques de imóveis das empresas com atividade de incorporação de prédios, loteamento de terrenos ou compra e venda de imóveis, é aplicável o percentual de 8%. Esse percentual não é aplicável sobre a receita da venda de imóveis do ativo permanente.

Os coeficientes aplicáveis sobre a receita bruta para presunção do lucro da atividade são iguais tanto no pagamento das antecipações mensais como no lucro presumido. Na antecipação do imposto mensal o § 7º do art. 3º da IN 93, de 1997, fixou em 8% sobre a receita da venda de imóveis. O CARF, também, mandou aplicar o percentual de 8% sobre a receita da venda de imóveis no lucro presumido (ac. 1102-00.453 no DOU de 19-10-11).

Indústria gráfica. Na apuração do lucro presumido das indústrias gráficas, houve época em que o entendimento da Receita Federal era no sentido de aplicar o coeficiente de 8% sobre a receita bruta que tivesse incidência de ICMS e 32% sobre a receita que tivesse incidência de ISS.

A partir de 1997, quando a Lei nº 9.430/96 reformulou o processo administrativo da consulta, as inúmeras decisões prolatadas, pelas várias Regiões Fiscais da Receita Federal, em consultas formuladas pelas empresas gráficas quanto à aplicação de percentuais na determinação do lucro presumido, a questão ficou pacificada com o entendimento seguinte:

- I - na confecção de produtos mediante o fornecimento de materiais pelo encomendante, aplica-se o coeficiente de 32%;
- II - na confecção de produtos com insumos adquiridos pela própria gráfica, seja fabricação por iniciativa própria, seja por encomenda de terceiros, aplica-se o percentual de 8%.

A Receita Federal expediu o revogado ADN nº 18, de 27-09-00, onde definiu o percentual a ser aplicado na determinação do lucro presumido na atividade gráfica, dizendo:

- I - a atividade gráfica pode configurar-se como industrial, comercial ou de prestação de serviços. Consideram-se como prestação de serviços as operações realizadas por encomenda, nos termos do art. 5º, V, c/c art. 7º, II, do Decreto nº 2.637, de 1998.
- II - a alíquota aplicável, na apuração do lucro presumido, será de 8%, quando atuar nas áreas comercial e industrial, sendo aplicada a de 32% na hipótese de prestação de serviços com ou sem fornecimento de material.

Aquele ato normativo, apesar de dispor sobre o lucro presumido, era aplicável também no cálculo do imposto estimado mensal das empresas tributadas pelo lucro real anual, porque os percentuais estão baseados no mesmo artigo de lei. Na prática, não há aplicação do percentual de 32% porque a gráfica, para ser considerada prestação de serviços pela legislação de IPI, terá que enquadrar-se no inciso V do art. 5º e inciso II do art. 7º do Decreto nº 2.637, de 25-06-98, respectivamente, redigidos:

Art. 5.º Não se considera industrialização:

I -

V - O preparo de produto, por encomenda direta do consumidor ou usuário, na residência do preparador ou em oficina, desde que, em qualquer caso, seja preponderante o trabalho profissional.

Art. 7.º Para efeitos do art. 5.º:

I -

II - nos casos dos seus incisos IV e V:

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

b) trabalho preponderante é o que contribuir no preparo do produto, para formação de seu valor, a título de mão-de-obra, no mínimo com sessenta por cento.

As gráficas que se enquadrarem nas condições do inciso V do art. 5º e inciso II do art. 7º do Decreto nº 2.637, de 1998, poderão optar pelo Simples Nacional. Com isso, pelas regras do revogado ADN nº 18, de 2000, não havia gráfica sujeita ao percentual de 32% na determinação da base de cálculo do IRPJ e CSLL, tanto para lucro presumido como para o recolhimento mensal estimado.

A Solução de Consulta COSIT nº 45 (DOU de 31-03-14), que tem efeito de ato normativo, diz que a receita obtida pela impressão gráfica, por encomenda de terceiros, sujeita-se ao percentual de 8% para apuração da base de cálculo do IRPJ pela sistemática do lucro presumido.

O revogado ADI nº 20, de 13-12-07, dispunha que para fins da apuração do IRPJ e da base de cálculo da CSLL, considera-se prestação de serviços as operações de industrialização por encomenda quando na composição do custo total dos insumos do produto industrializado por encomenda houver a preponderância dos custos dos insumos fornecidos pelo encomendante. Aquele ato normativo era aplicável para cálculo do IRPJ mensal no lucro real anual, no lucro presumido e, também, para a escolha da tabela das alíquotas no Simples Nacional.

O ADI nº 20 provocou aumento da carga tributária para a maioria das operações de industrialização por encomenda. Para a maioria das operações de industrialização por encomenda que, pela legislação de IPI e ICMS, é considerada de natureza industrial, estando no campo de incidência daqueles tributos, a alteração somente poderia ser feita por lei na forma do art. 150 da CF. As atividades de estamparia, tinturaria, niquelação, tecelagem etc. são típicas operações de industrialização, não consideradas como de serviços.

O ADI nº 26, de 26-04-08, revogou o ADI nº 20, de 2007, e passou a dispor que para fins de apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, consideram-se industrialização as operações definidas no art. 4º do Decreto nº 4.544, de 2002, observadas as disposições do art. 5º c/c o art. 7º do referido decreto.

Aquele Decreto que trata de IPI, no art. 4º define as operações consideradas de industrialização e no art. 5º as operações não consideradas de industrialização. O art. 7º restringe as operações não consideradas de industrialização do art. 5º. A operação para não ser considerada industrialização, a lei condiciona que o preparo do produto, por encomenda direta do consumidor ou usuário, em oficina, seja preponderante o trabalho profissional, ou seja, no mínimo com 60%. Oficina é o estabelecimento que empregar, no máximo, cinco operários e força motriz não superior a cinco quilowatts.

Com a definição do ADI nº 26, de 2008, dificilmente uma operação de industrialização por encomenda será enquadrada como prestação de serviços. Com o novo entendimento é considerada operação industrial, ainda que a empresa encomendante forneça a totalidade dos insumos.

Industrialização por encomenda. Vide comentários sobre ADI nº 26, de 26-04-08, no item indústria gráfica.

Recapeamento e reforma de pneumáticos. O ADI nº 14 (DOU de 22-12-16) define, nas operações de recapeamento e reforma de pneumáticos usados, quando é considerada industrialização e quando é prestação de serviços. No primeiro caso aplica 8% e no segundo 32% na apuração da base de cálculo do imposto de renda.

A Solução de Consulta COSIT nº 115 (DOU de 13-02-17), que tem efeito de ato normativo, decidiu que para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ no regime do lucro presumido, aplica-se o percentual de 32% sobre as receitas decorrentes da atividade de recauchutagem de pneumáticos mediante encomenda do usuário final.

Construção por empreitada. A Solução de Consulta COSIT nº 8 (DOU de 02-04-14), que tem efeito de ato normativo, diz que às receitas decorrentes da prestação de serviços de construção civil somente se aplicam os percentuais de presunção de 8% para o IRPJ e de 12% para a CSLL na hipótese de contratação por empreitada na modalidade total, com fornecimento, pelo empreiteiro, de todos os materiais indispensáveis à execução da obra, sendo tais materiais incorporados a esta.

A Solução de Consulta COSIT nº 174 (DOU de 15-07-15), que tem efeito de ato normativo, decidiu que o percentual de presunção a ser aplicado para determinação da base de cálculo de IRPJ e CSLL nos pagamentos por estimativa para as atividades de prestação de serviços de construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramentos de infraestrutura, vinculados a contratos de concessão de serviços públicos, independente do emprego parcial ou total de materiais, será de 32%. É totalmente absurda a decisão.

A Solução de Consulta nº 4 da 2ª RF (DOU de 25-03-03) definiu que a atividade de terraplenagem se insere no ramo da construção civil e configura mera prestação de serviços sem emprego de materiais. Assim sendo, o percentual a ser aplicado sobre a receita bruta dela decorrente para apuração da base de cálculo do lucro presumido é de 32%, podendo ser reduzido para 16% quando o valor da receita bruta anual não ultrapassar R\$ 120.000,00.

A decisão não nos parece correta porque a Receita Federal há décadas vem considerando a terraplenagem equiparada ao serviço de transporte de cargas para efeitos da legislação do imposto de renda. No livro de Perguntas e Respostas (Pessoa Física) editado pela Receita Federal em 2003, na questão 175 está dito:

P. Como devem ser tributados os rendimentos oriundos da prestação de serviços

efetuados com a utilização de veículos, inclusive transporte de passageiros e de cargas?

R. Esses rendimentos, bem como aqueles referentes a fretes e carretos, aos prestados com tratores, máquinas de terraplenagem, colheitadeiras e semelhantes, barcos, chatas, carros, camionetas, caminhões, aviões, etc., podem ser considerados como de pessoa física ou jurídica.

A resposta admite a dedução de 60% do valor total do rendimento, independente de comprovação, quando os serviços de transporte de cargas ou equiparados forem prestados por pessoas físicas. Com isso, a pessoa física que presta os serviços de terraplenagem tem direito de deduzir 60% do rendimento bruto para determinar o rendimento tributável como se fosse serviços de transporte de cargas.

Quando os serviços de terraplenagem forem prestados por pessoa jurídica, o tratamento tributário é igual, isto é, as receitas da prestação de serviços de terraplenagem são consideradas de transporte de cargas para aplicação do percentual de 8% sobre a receita bruta na determinação do lucro presumido.

Perfuração de poços de água. A Solução de Consulta COSIT nº 129 (DOU de 21-09-16), que tem efeito de ato normativo, diz que o serviço de perfuração de poços de água é considerado como serviço de construção civil. Somente em relação às receitas decorrentes da construção por empreitada na modalidade total, com fornecimento, pelo empreiteiro, de todos os materiais a serem incorporados à obra, poderá ser utilizado o percentual de 8% na determinação da base de cálculo do IRPJ no lucro presumido.

Locação de mão-de-obra. Inúmeras pessoas jurídicas tributadas pelo lucro presumido consideram como receita da locação de mão-de-obra somente o valor recebido a título de comissão ou administração, não considerando como receitas os valores cobrados a título de reembolso de salários, encargos previdenciários e trabalhistas etc.

O DOU de 30-10-98 publicou a decisão nº 198 da 7ª RF dizendo que a base de cálculo do IRPJ, PIS/PASEP e COFINS das empresas de trabalho temporário é a parcela recebida a título de comissão pela prestação de serviços de intermediação. A decisão não tem base legal e decorreu de equívoco de enfoque.

A pessoa jurídica que fornece mão-de-obra temporária não pratica intermediação e nem recebe comissão. Isso porque os trabalhadores são seus empregados, assumindo todos os encargos trabalhistas e previdenciários e riscos de futuro questionamento dos empregados. O faturamento engloba o custo da mão-de-obra locada e a parcela do lucro. O desdobramento em duas faturas, uma denominada reembolso de custos e outra com o nome de comissão, não dispensa a apropriação das duas faturas como receita tributável.

As várias Regiões Fiscais da Receita Federal vem solucionando as consultas dizendo que os valores referentes aos salários e aos encargos sociais e trabalhistas constantes na nota fiscal de prestação de serviços de locação de mão-de-obra compõem a base de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS (Soluções de Consultas nºs 13 da 7ª RF no DOU de 12-03-02, 89 da 6ª RF no DOU de 25-06-03, 58 da 8ª RF no DOU de 07-05-03 e 303 da 8ª RF no DOU de 04-12-02). Vide capítulo de COFINS.

Guindastes, guinchos e assemelhados. O ADI nº 11, de 05-07-07, definiu os percentuais aplicáveis à receita bruta da prestação de serviços de guindastes, guinchos e assemelhados para cálculo do lucro presumido como segue:

- I - 8% quando as atividades executadas por esses equipamentos sejam obrigatoriamente parte integrante de contrato de transporte e a receita seja auferida exclusivamente em função do serviço de transporte contratado;
- II - 32% quando decorrente da prestação de serviços que não integram contrato de transporte ou da locação daqueles equipamentos.

A decisão é absurda ao mandar aplicar 32% na presunção de lucro presumido sobre as receitas com serviços de guindastes, guinchos e assemelhados, quando na pessoa física esses serviços são considerados como de transporte. O parágrafo único do art. 9º da Lei nº 7.713, de 1988, dispõe que o percentual referido no item I deste artigo aplica-se também sobre o rendimento bruto da prestação de serviços com trator, máquinas de terraplenagem, colheitadeira e assemelhados. Essa definição é aplicável para as pessoas físicas e jurídicas.

Coleta e transporte de lixo. O ADI nº 5, de 27-08-13, dispõe que a pessoa jurídica tributada pelo lucro presumido apurará a base de cálculo do IRPJ e da CSLL mediante aplicação do percentual de 32% sobre a receita auferida na prestação de serviços de coleta, transporte e compactação de resíduos sólidos (lixo), ainda que nelas esteja envolvido o transporte dos resíduos gerados ou coletados até aterros sanitários.

A decisão é absurda porque tanto a coleta como o transporte de lixo são serviços de transporte de cargas, muitas vezes com percurso de dezenas de quilômetros. Em vez de ADI deveria ser ADA, ou seja, Ato Declaratório Arrecadatário.

A IN nº 1.556, de 31-03-15, manda aplicar 32% sobre a receita de coleta e transporte de resíduos até aterros sanitários ou local de descarte, na apuração da base de cálculo do lucro presumido. A finalidade é arrecadação porque a decisão é absurda.

Transporte de valores. O serviço de transporte de valores tem por principal objetivo a segurança dos bens transportados, razão pela qual as receitas dele decorrentes sujeitam-se ao coeficiente de 32% para presunção do lucro (ac. 1402-00-610 no DOU de 18-10-11).

O PN nº 176, de 1971, definiu que o transporte de numerários, cheques, documentos e outros valores, para os efeitos do imposto de renda, não se configura como fretes e carretos em geral.

Representação comercial. A Solução de Consulta COSIT nº 200 (DOU de 19-08-15), que tem efeito de ato normativo, decidiu que para fins de determinação do lucro presumido, deve ser aplicado o percentual de 32% sobre a receita bruta decorrente da prestação de serviços de representação comercial autônoma.

Agência de publicidade. A Delegacia de Julgamento deu provimento à impugnação e o 1º C.C. confirmou a decisão dizendo que para fins de apuração do lucro presumido, considera-se receita bruta apenas os honorários cobrados sobre a produção ou veiculação de peças publicitárias ou sobre os demais serviços prestados pela agência, não cabendo o lançamento, a título de omissão de receitas, dos valores de serviços comprovadamente pagos a terceiros, constantes das notas fiscais emitidas pelo contribuinte (ac. nº 108-09.264/2007 no DOU de 19-07-07). Vide item de Agências de Publicidade e Propaganda no Capítulo de COFINS.

Na base de cálculo de IRPJ e CSLL não é computado o preço dos serviços e suprimentos externos, reembolsado pelo cliente à agência, nos limites e termos contratuais (Solução de Consulta nº 53 da 8ª RF no DOU de 06-04-09).

Fornecimento de água tratada. O DOU de 15-12-99 publicou a decisão nº 276

da 7ª RF da Receita Federal onde diz que as receitas brutas de prestação de serviços de fornecimento de água tratada e conseqüente coleta e tratamento de esgotos - cuja remuneração se dê mediante cobrança de taxa individualizada do usuário - auferidas por subconcessionária de serviço público, estão sujeitas ao percentual de 32% (trinta e dois por cento) para fins de base de cálculo do imposto de renda devido por estimativa, adotado, no caso, o regime de tributação com base no lucro real.

A decisão cometeu o equívoco de considerar o fornecimento de água como prestação de serviços quando, na realidade, é fornecimento de mercadoria, tanto é que em alguns estados foi cogitada a idéia de cobrar o ICMS. A água é bem corpóreo, nunca prestação de serviços para efeitos tributários.

No fornecimento de água é utilizado o termo prestação de serviços sob o argumento de que a água é distribuída gratuitamente, sendo cobrado exclusivamente o serviço de tratamento e distribuição. Na presunção de lucro, para efeito da base de cálculo do imposto de renda, vale a essência da operação e não a denominação. Assim, a empresa de odontologia não pode emitir nota fiscal de venda de materiais e dizer que o tratamento dentário é gratuito para aplicar o percentual de 8% e não de 32%.

O 1º C.C. decidiu que o fornecimento de água tratada, encanada, em domicílio, não configura prestação de serviços em geral, devendo ser tributada pelo imposto de renda de pessoa jurídica, quando eleita a modalidade de tributação pelo lucro presumido, mediante a utilização do percentual de 8% como base de cálculo (ac. nº 105-13.747/02 no DOU de 22-08-02).

O STF negou seguimento ao RE nº 450.496-1/RJ (DJ de 10-08-05) em que o Estado do Rio de Janeiro pretendia cobrar ICMS sobre água distribuída pela concessionária de serviço público, dizendo necessário o exame de normas infraconstitucionais, de competência do STJ. O Tribunal de Justiça do Estado decidiu que o art. 46 do Código de Águas impede a alienação das águas públicas, ainda que parcial, o que as exclui da espécie "mercadoria" do gênero "bens", por não terem sido produzidas ou adquiridas pelo distribuidor. Entendemos que aquele art. 46 tem outra finalidade. A partir de 2006, todo grande consumidor de água terá que pagar pela quantidade captada.

A decisão do STF que impede a cobrança de ICMS sobre água tratada canalizada não altera a classificação de bem para serviços. O Ministro Luiz Fux considerou que a água tratada é um bem público e não mercadoria. Dois ministros entenderam que os Estados poderiam cobrar o ICMS (RE 607056/RJ em repercussão geral).

Nos municípios em que há os serviços de tratamento de esgotos, o valor cobrado a esse título é de serviços, ainda que cobrado na mesma conta de fornecimento de água tratada. Com isso, no lucro presumido aplica o percentual de 32% na apuração da base de cálculo do IRPJ em relação aos serviços.

Concessionárias de rodovias. O ADN nº 16, de 18-09-00, e o Parecer COSIT nº 29, de 07-07-00, incrivelmente, confirmaram o percentual de 32% da decisão nº 276 da 7ª RF. No mesmo ADN foi definido que as receitas brutas decorrentes da exploração de rodovia mediante cobrança de preço dos usuários, envolvendo 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, atos de concessão ou de permissão ou em normas oficiais por concessionária ou subconcessionária de serviço público, estão sujeitas ao percentual de 32% para fins de se apurar a base de cálculo estimada do IRPJ, pelos

regimes de tributação com base no lucro real ou presumido.

A conclusão do ADN é incorreta porque a exploração de rodovia mediante concessão tem a mesma natureza de empreitada de conservação de rodovia paga pelo poder público. O fato de cobrar pedágio dos usuários não muda o percentual de presunção de lucro. Todos os materiais para conservação da rodovia são por conta da concessionária. Com isso, o percentual aplicável é de 8% na forma do ADN nº 6, de 13-01-97.

A natureza da atividade de construção ou conservação de rodovias é de serviços, mas o ADN nº 6/97 manda aplicar o percentual de 8% quando houver emprego de materiais porque a margem de lucro é menor. As concessionárias de rodovias empregam materiais na manutenção tanto quanto as empreiteiras.

Nenhuma concessionária de fornecimento de água tratada ou de rodovias com cobranças de preços dos usuários tem margem de lucro de 32%. Esse ato normativo veio tumultuar o critério de fixar os percentuais na determinação da base de cálculo do imposto de renda mensal estimado e de lucro presumido.

Na determinação do lucro presumido, a decisão nº 45 da 9ª RF (DOU de 09-08-00) permite aplicar o percentual de 8% sobre a receita do conjunto de atividades de perfuração, tubulação e instalação de equipamentos para poços artesianos, desde que seja por empreitada, com utilização de materiais próprios. Na conservação de estradas o percentual de material aplicado em relação à receita bruta é muito maior que na perfuração de poços artesianos.

Reembolsos de custos e despesas. A Solução de Consulta nº 191 da 8ª RF (DOU de 27-08-04) diz que o valor das despesas (táxi, hospedagens, refeições, combustíveis, ligações telefônicas, de viagens etc) de responsabilidade da empresa contratada, reembolsadas pela empresa contratante, compõem o valor da receita auferida pela empresa contratada, mesmo quando assumidas em contrato.

A consulta versou sobre a base de cálculo do imposto de renda na fonte, mas se as despesas reembolsadas são receitas para esse imposto, a decisão vale para o IRPJ, a CSLL, o PIS e a COFINS. A solução é correta, ainda que o reembolso de despesas e custos esteja previsto em contrato. As despesas e os custos inerentes da prestadora de serviços não são reembolsos, ainda que estejam previstos em contrato. Os exageros ocorrem porque se os reembolsos de despesas e custos não fossem considerados receitas da prestadora de serviços tributada pelo lucro presumido, a carga tributária ficaria diminuída. Os contratos passariam a incluir, como reembolsos, até salários e encargos sociais dos empregados.

Algumas despesas como as de passagens aéreas, em vez de serem pagas pela prestadora de serviços e reembolsadas, a tomadora poderia pagar sem que o valor entre na base de cálculo do lucro presumido. Isso poderá ser adotado pelas empresas de advocacia, consultoria, auditoria etc. que fazem constantes viagens a serviço de clientes.

Receitas de aluguéis. O art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995, dispõe que a base de cálculo do imposto de renda será determinada mediante a aplicação do percentual de 32% sobre a receita bruta auferida na atividade de locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza.

No caso de pessoa jurídica que tenha como atividade a locação de bens imóveis, a base de cálculo do imposto e do adicional, em cada trimestre, será determinada mediante a aplicação do percentual de 32% (Solução de Consulta nº 300 da 8ª RF no DOU de 20-03-01).

Se no contrato social ou estatuto não tiver a locação de imóveis como objeto da atividade, a receita de aluguéis será adicionada à base de cálculo do imposto, sem aplicação do percentual de 32%. O art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995, está se referindo à aplicação dos percentuais sobre a receita bruta. A receita de aluguéis de pessoa jurídica sem a atividade de locação de imóveis não é receita bruta mas trata-se de outras receitas do art. 25 da Lei nº 9.430, de 1996.

A Solução de Consulta nº 169 da 10ª RF (DOU de 15-10-01) definiu que a pessoa jurídica que exerça exclusivamente a atividade de locação de bens imóveis próprios, cuja receita bruta anual seja de até R\$ 120.000,00, poderá usufruir do coeficiente de presunção de 16% para fins de determinar o lucro presumido. O estranho é que a locação de bens não se enquadra como prestação de serviços.

Descontos obtidos. O desconto obtido pode ser de duas modalidades. Quando a pessoa jurídica adquire título ou aplicação financeira com desconto ou deságio, essa parcela é receita tributável porque há ingresso de novos recursos na empresa. Se adquire por R\$ 80,00 um título de R\$ 100,00 a empresa terá a receita de R\$ 20,00.

Na obtenção de desconto no pagamento de fornecedores a empresa não tem receita. O desconto obtido não é receita mas representa redução de custo ou despesa. A pessoa jurídica tributada com base no lucro real não paga o imposto de renda sobre o desconto obtido no pagamento de duplicata porque é anulado pelo custo maior escriturado na compra de matéria-prima ou mercadoria. O desconto obtido no pagamento de fornecedores não representa receita na empresa tributada pelo lucro presumido, não sendo tributável.

O 1º C.C., pelo ac. nº 107-08.373/2005 (DOU de 31-08-06), por unanimidade de votos, deu provimento ao recurso de ofício dizendo que os descontos obtidos no pagamento de débitos com fornecedores devem ser adicionados à base de cálculo do lucro arbitrado.

A decisão é totalmente equivocada. O acerto está com a Delegacia de Julgamento que deu provimento à impugnação. O desconto obtido no pagamento de fornecedor não está sujeito ao pagamento de IRPJ e da CSLL, seja no regime de tributação pelo lucro arbitrado, presumido ou real. No lucro real, o desconto obtido é incluído na base de cálculo do IRPJ e da CSLL para anular o custo maior da mercadoria, matéria-prima ou da despesa mas isso não significa que está pagando tributo sobre o desconto obtido. No lucro presumido ou arbitrado, o valor do desconto obtido no pagamento de fornecedor não é receita auferida e muito menos receita financeira como afirma a ementa do acórdão.

A Solução de Consulta nº 12 da 5ª RF (DOU de 25-04-13) diz que a receita decorrente de desconto no pagamento do ICMS deve ser acrescida a base de cálculo de IRPJ e CSLL da empresa tributada pelo lucro presumido. A decisão é absurda por não ser receita nova e o ICMS não foi reduzido na apuração do IRPJ e da CSLL.

Custos, despesas e tributos. A tributação pelo lucro presumido como o nome já diz, a lei, por presunção legal, fixa o lucro tributável sobre a receita de cada atividade. Para a atividade de venda de mercadorias, o art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995, fixou o percentual de 8%, isto é, para cada R\$ 100,00 de receita a lei presumiu que o lucro tributável é de R\$ 8,00. A diferença de R\$ 92,00 representa o custo da mercadoria vendida, todas as despesas gerais e todos os tributos incidentes, exceto o IRPJ.

O Jornal Valor de 13-08-08 noticiou que o TRF da 5ª Região assegurou a exclusão do ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. A notícia diz que a decisão é útil para as pequenas e médias empresas, que recolhem o IR pelo regime do lucro presumido,

no qual não são deduzidas as despesas da base de cálculo, nem mesmo as tributárias. O entendimento é totalmente equivocado como ficou provado no exemplo dado.

O STJ tem decidido que no regime de lucro presumido, o ICMS compõe a base de cálculo do IRPJ e da CSLL (AgRg no REsp 1.393.280-RN, REsp 1.312.024-RS e AgRg no REsp 1.423.160-RS).

Crédito presumido de IPI para ressarcimento de PIS e COFINS. O STJ decidiu, no REsp 1.611.110-RS - DJe de 12-08-16, que o crédito presumido de IPI do art. 1º da Lei nº 9.363, de 1996, não compõe a base de cálculo do IRPJ e da CSLL no regime de tributação pelo lucro presumido.

A decisão é correta porque no lucro presumido não há crédito de PIS e COFINS sobre matérias-primas consumidas na produção de bens exportados. Com isso, o crédito presumido representa o estorno das duas contribuições, não sendo novas receitas.

ADIÇÕES À BASE DE CÁLCULO

As variações monetárias ativas decorrentes de atualização dos direitos de créditos 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 financeiras (art. 9º da Lei nº 9.718/98). São variações monetárias ativas as atualizações decorrentes de créditos de mútuo, tributos a serem restituídos, créditos em moeda estrangeira etc.

A ementa do ac. nº 101-95.443/2006 do 1º CC (DOU de 14-06-06) diz que de acordo com o art. 53 da Lei nº 9.430/96, os custos ou despesas recuperados não são adicionados ao lucro presumido se comprovado que não foram deduzidos em período anterior tributado pelo lucro real ou se se referirem a período tributado pelo lucro presumido ou arbitrado. O recurso voluntário foi provido por unanimidade de votos.

A decisão é correta porque o art. 53 da Lei nº 9.430, de 1996, dispõe que os valores recuperados, correspondentes a custos e despesas, inclusive com perdas no recebimento de créditos, deverão ser adicionados ao lucro presumido ou arbitrado para determinação do imposto de renda, salvo se o contribuinte comprovar não os ter deduzido em período anterior no qual tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro real ou que se refiram a período no qual tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro presumido ou arbitrado.

Os custos e as despesas recuperados pelas pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real entram na apuração do IRPJ e da CSLL mas isso não significa que aqueles valores estão sendo tributados. A inclusão na base de cálculo é somente para anular a diminuição de lucro contábil em período anterior quando os custos e as despesas foram contabilizados.

Nas empresas tributadas pelo lucro presumido não ocorreu diminuição de IRPJ e CSLL no período em que os custos e as despesas foram apropriados. Com isso, no período em que tais valores forem recuperados não há que falar em inclusão na base de cálculo do imposto.

O ganho na alienação de bens do ativo permanente comporá a base de cálculo do imposto de renda trimestral. O art. 17 da Lei nº 9.249/95 dispõe que para os fins da apuração do ganho de capital, as pessoas jurídicas não tributadas com base no lucro

real observarão os seguintes procedimentos:

- I - tratando-se de bens e direitos cuja aquisição tenha ocorrido até o final de 1995, o custo de aquisição poderá ser corrigido monetariamente até 31 de dezembro desse ano, tomando-se por base o valor da UFIR vigente em 01-01-96, não se lhe aplicando qualquer correção monetária a partir dessa data;
- II - tratando-se de bens e direitos adquiridos após 31-12-95, ao custo de aquisição dos bens e direitos não será atribuída qualquer correção monetária.

Na apuração do ganho de capital de pessoa jurídica tributada pelo lucro presumido, os valores acrescidos em virtude de reavaliação somente poderão ser computados como parte integrante dos custos de aquisição dos bens e direitos se a empresa comprovar que os valores acrescidos foram computados na determinação da base de cálculo do imposto de renda (art. 52 da Lei nº 9.430/96).

Desconto no pagamento de ICMS. A 5ª RF decidiu que a receita decorrente de desconto no pagamento do ICMS devido obtido em função de programa de incentivo fiscal do Estado deve ser acrescida à base de cálculo de IRPJ e CSLL apurada com base no lucro presumido (Solução de Consulta nº 34 no DOU de 20-09-12).

A decisão não é correta porque o ICMS devido na venda da mercadoria não reduziu a base de cálculo dos dois tributos. Com isso, o desconto no pagamento, também, não deve sofrer a tributação no lucro presumido. No lucro real a receita de desconto apenas anula a despesa anterior, não ocorrendo tributação.

LUCRO PRESUMIDO DE SERVIÇOS COM 16%

O art. 519 do RIR/99 que fixa os percentuais para determinação do lucro presumido, dispõe em seu § 4º que a base de cálculo trimestral das pessoas jurídicas prestadoras de serviços em geral cuja receita bruta anual seja de até R\$ 120.000,00, será determinada mediante a aplicação do percentual de 16% sobre a receita bruta auferida no período de apuração.

O § 5º diz que o disposto no parágrafo anterior não se aplica às pessoas jurídicas que prestam serviços hospitalares e de transporte, bem como às sociedades prestadoras de serviços de profissões legalmente regulamentadas.

CONCESSIONÁRIA DE SERVIÇOS PÚBLICOS

O art. 44 da Lei nº 12.973, de 2014, dispõe que no caso de contratos de concessão de serviços públicos, a receita reconhecida pela construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento da infraestrutura, cuja contrapartida seja ativo intangível representativo de direito de exploração, não integrará a base de cálculo do imposto sobre a renda, quando se tratar de imposto sobre a renda apurado com base do lucro presumido ou arbitrado.

Aquele art. 44 ao dizer receita reconhecida vai gerar interpretações divergentes porque não se trata de receita computável no resultado. A contrapartida do ativo intangível deve ser caixa que pagou os gastos.

As empresas que fazem tratamento de água de pequenas cidades podem ser tributadas pelo lucro presumido. Os investimentos feitos para captação e tratamento

de água são contabilizados no ativo intangível, amortizável no prazo de concessão, e não no ativo imobilizado porque são em terreno de terceiros, que no final da concessão são revertidos para o poder concedente. A receita da concessionária vem dos consumidores ou usuários dos serviços.

GANHO DE CAPITAL

O § 1º do art. 25 da Lei nº 9.430, de 1996, acrescido pela Lei nº 12.973, de 2014, dispõe que o ganho de capital nas alienações de investimento, imobilizado e intangíveis das pessoas jurídicas tributadas pelo lucro presumido corresponderá à diferença positiva entre o valor da alienação e o respectivo valor contábil.

Os ganhos decorrentes de avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo não integrarão a base de cálculo do imposto, no momento em que forem apurados. Esses ganhos ou perdas não são considerados como parte integrante do valor contábil para cálculo do imposto. A avaliação de bens do ativo a valor justo equivale à revogada reavaliação de bens do ativo.

O art. 7º da Lei nº 12.973, de 2014, dispõe que para fins de determinação do ganho de capital da pessoa jurídica tributada pelo lucro presumido é vedado o computo de qualquer parcela a título de encargos associados a empréstimos contraídos, especificamente ou não, para financiar a aquisição, construção ou produção de bens classificados como propriedade para investimentos, ativo imobilizado ou ativo intangível, registrados como custos do ativo.

Aquela determinação é absurda porque tributa ganho inexistente. No lucro real os encargos financeiros escriturados como custo do bem entram na apuração do ganho na forma do § 1º do art. 17 do Decreto-lei nº 1.598 de 1977.

Inúmeras empresas tributadas pelo lucro presumido não fazem a depreciação de bens do ativo imobilizado. Na mudança de tributação de lucro presumido para real, o PN nº 33, de 1978, esclarece que quando não houver registros contábeis, o balanço de abertura deverá tomar o custo dos bens do ativo imobilizado e dos investimentos, considerando como utilizadas as quotas de depreciação, amortização e exaustão. Esse entendimento foi aplicado pelo 1º CC no ac. nº 108-07.986/2004 no DOU de 30-12-04 e pode ser aplicado na apuração do valor contábil do bem na alienação.

A Solução de Consulta COSIT nº 166 (DOU de 26-01-17), que tem efeito de ato normativo, decidiu que a pessoa jurídica tributada pelo lucro presumido que alienar bem classificável no ativo não circulante deverá determinar o ganho de capital considerando como custo ou valor contábil o custo de aquisição diminuído dos encargos de depreciação correspondente a esse período de apuração.

ALÍQUOTA DO IMPOSTO DE RENDA E DO ADICIONAL

A alíquota do imposto de renda das pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real, presumido ou arbitrado, é de 15% que será aplicada sobre a base de cálculo. O § 1º do art. 3º da Lei nº 9.249/95, com nova redação dada pelo art. 4º da Lei nº 9.430/96, dispõe que a parcela do lucro real, presumido ou arbitrado, que exceder o valor resultante da multiplicação de R\$ 20.000 pelo número de meses do respectivo período de apuração, sujeita-se à incidência de adicional do imposto de renda à alíquota de 10%. Com isso, a

partir de 01-01-98, as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido terão que apurar o adicional em cada período trimestral e efetuar o recolhimento. O adicional incidirá sobre a parcela do lucro que exceder ao valor de R\$ 60.000,00 no trimestre.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO

O art. 20 da Lei nº 9.249, de 1995, na redação dada pela lei nº 12.973, de 2014, dispõe que a base de cálculo da CSLL devida pelas pessoas jurídicas que efetuarem o pagamento mensal ou trimestral, corresponderá a 12% sobre a receita bruta definida pelo art. 12 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, auferida no período, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, exceto para as pessoas jurídicas que exerçam as atividades a que se refere o inciso III do § 1º do art. 15, cujo percentual corresponderá a 32%. A lei que apura a base de cálculo da CSLL no lucro presumido é a mesma da antecipação mensal no lucro real.

O caput do art. 15 da Lei nº 9.249/95 é regra geral, aplicável tanto para as atividades comerciais e industriais como para as prestadoras de serviços. As atividades constantes do § 1º são as exceções. No seu inciso III somente estão as atividades, cujo percentual para determinação da base de cálculo do IRPJ é de 32%. Logo, as atividades de construção por empreitada que aplicam materiais próprios e que utilizam o percentual de 8% na apuração da base de cálculo do IRPJ estão enquadradas no caput do art. 15 da Lei nº 9.249/95. Com isso, o percentual aplicável na determinação da base de cálculo da CSLL é de 12%.

Se as empresas prestadoras de serviços que empregam materiais por sua conta e responsabilidade estão enquadradas no caput do art. 15 da Lei nº 9.249/95, para determinação da base de cálculo do imposto de renda, essas empresas não estão enquadradas no inciso III do § 1º do art. 15 dessa lei. Com isso, o percentual aplicável na determinação da base de cálculo da CSLL continuará sendo o de 12%. Esse entendimento é aplicável, também, para outras atividades em que o lucro presumido é determinado pela aplicação do percentual de 8% sobre a receita bruta como ocorre com as empresas de serviços hospitalares.

As pessoas jurídicas que tiverem receita bruta proveniente do exercício de mais de uma atividade, a base de cálculo da CSLL será apurada mediante aplicação do percentual de 32% sobre a receita bruta da atividade enquadrada no inciso III do § 1º do art. 15 da Lei nº 9.249/95 e de 12% sobre a receita bruta das demais atividades.

A Solução de Consulta nº 173 da 6ª RF (DOU de 05-12-03) definiu que as receitas relativas às atividades de incorporação, construção e venda de imóveis e execução de obras de engenharia civil com emprego de materiais, estão sujeitas ao percentual de 12% na determinação da base de cálculo da CSLL no lucro presumido e no recolhimento por estimativa com base na receita bruta.

Relativamente aos fatos geradores ocorridos a partir de 01-01-03, a alíquota da CSLL, instituída pela Lei nº 7.689/88, será de 9% (art. 37 da Lei nº 10.637/02). A vigência do adicional de 1% era até 31-12-2002. Com isso, o ônus tributário continua o mesmo.

CÁLCULO DO IMPOSTO E DA CONTRIBUIÇÃO

A partir de 01-01-99, a opção exercida por uma das formas de tributação (lucro real trimestral, lucro real anual ou lucro presumido) mediante o pagamento da primeira quota ou quota única do imposto de renda é definitiva para todo o ano-calendário. É vedada a mudança de opção no decorrer do ano ou no ato de entrega da declaração. Com isso, a pessoa jurídica que optar pelo lucro presumido deverá apurar o imposto de renda e a contribuição social sobre o lucro por períodos trimestrais.

Vamos calcular o imposto de renda e a contribuição social sobre o lucro de uma empresa comercial ou industrial com as seguintes receitas, rendimentos e ganhos de capital no trimestre de janeiro a março:

Receita bruta da venda de mercadorias	800.000
Ganho na venda de imobilizado	6.000
Rendimentos financeiros de renda fixa	13.000
Base de cálculo do imposto:	
R\$ 800.000 x 8%	64.000
Ganho de capital	6.000
Rendimentos financeiros	13.000
Soma	83.000
Imposto e adicional:	
R\$ 83.000 x 15%	12.450
R\$ 23.000 x 10%	2.300
Imposto devido	14.750
Imposto retido na fonte	2.925
Imposto a pagar	11.825
Base de cálculo da contribuição:	
R\$ 800.000 x 12%	96.000
Ganho de capital	6.000
Rendimentos Financeiros	13.000
Soma	115.000
Contribuição a pagar:	
R\$ 115.000 x 9%	10.350

IR RETIDO NO EXTERIOR SOBRE SERVIÇOS PRESTADOS

A Solução de Consulta nº 429 da 10ª RF (DOU de 24-01-05) diz que a pessoa jurídica optante pelo lucro presumido não pode deduzir do imposto de renda apurado o imposto incidente no exterior sobre as receitas decorrentes da prestação de serviços efetuada diretamente, por falta de previsão legal.

Entendemos que a decisão é incorreta porque o art. 15 da Lei nº 9.430, de 27-12-96, dispõe que a pessoa jurídica domiciliada no Brasil que auferir, de fonte no exterior, receita decorrente da prestação de serviços efetuada diretamente poderá compensar o imposto pago no país de domicílio da pessoa física ou jurídica contratante, observado o disposto no art. 26 da Lei nº 9.249, de 26-12-95. A consulta é de serviços que se enquadram exatamente nas condições da Lei e com isso a compensação do imposto de renda pago no exterior está assegurada.

A lei, ao mandar observar o art. 26 da Lei nº 9.249, de 1995, está se referindo ao limite máximo de compensação, o documento comprobatório e a taxa cambial a ser utilizada na conversão para a moeda brasileira. A parte do art. 26 onde diz lucros, rendimentos e ganhos de capital computados no lucro real, não se aplica para as receitas de serviços prestados diretamente de que trata a consulta porque esses serviços não se enquadram como lucros, rendimentos ou ganhos de capital auferidos no exterior.

A Receita Federal esclareceu através do ADI nº 5, de 31-10-01, que a prestação direta de serviços ao exterior não impede a tributação pelo lucro presumido porque não se enquadra como lucros, rendimentos ou ganhos de capital, auferidos no exterior.

A COSIT decidiu, na Solução de Divergência nº 8 (DOU de 05-08-14), que tem efeito de ato normativo, que a pessoa jurídica optante do lucro presumido não pode compensar o imposto de renda retido na prestação de serviços diretamente ao exterior em país sem acordo ou convenção. A decisão contraria o art. 15 da Lei nº 9.430 de 1996. A decisão reformada estava correta.

DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS AOS SÓCIOS

O art. 10 da Lei nº 9.249/95 dispõe que os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliada no País ou no exterior.

O § 2º do art. 141 da IN nº 1.515, de 24-11-14, dispõe que no caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado, poderá ser distribuído, sem incidência de imposto:

- I - o valor da base de cálculo do imposto, diminuída de todos os impostos e contribuições a que estiver sujeita a pessoa jurídica;
- II - a parcela de lucros ou dividendos excedentes ao valor determinado no item I, desde que a empresa demonstre, através 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 pela qual houver optado, ou seja, o lucro presumido ou arbitrado.

A distribuição de lucros isentos de impostos, ainda que apurados através da escrituração contábil, só é possível após o encerramento do trimestre correspondente.

O art. 692 do RIR/99 dispõe que os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no **lucro real** ou **arbitrado** a pessoa física ou jurídica, domiciliada no **exterior**, não estão sujeitos à incidência do imposto de renda.

A omissão da palavra **presumido** naquele artigo é indevida porque o RIR de 1999 é posterior à Lei nº 9.718, de 1998, que permite a opção pelo lucro presumido das pessoas jurídicas que tenham sócios ou acionistas residentes no exterior e o art. 10 da Lei nº 9.249, de 1995, expressamente concede isenção do imposto de renda, na distribuição de lucros pelas pessoas jurídicas tributadas com base no **lucro real**, **presumido** ou **arbitrado**, inclusive para beneficiário residente no **exterior**.

DEDUÇÕES DO IMPOSTO DE RENDA DEVIDO

A pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido poderá deduzir, do imposto de renda apurado no trimestre, o imposto de renda pago ou retido na fonte sobre receitas que integram a base de cálculo correspondente. A partir de 01-01-97, o imposto na fonte sobre os rendimentos de aplicações financeiras e sobre os juros de capital próprio passou a ser retido a título de antecipação.

Se o imposto de renda pago ou retido na fonte for maior que o imposto devido no trimestre, o saldo credor poderá ser utilizado para compensar com o imposto devido nos trimestres seguintes, mediante apresentação de PER/DCOMP.

A partir de 01-01-98, as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro presumido não poderão efetuar qualquer dedução a título de incentivo fiscal do imposto de renda devido (art. 10 da Lei nº 9.532/97).

OMISSÃO DE RECEITAS

O art. 24 da Lei nº 9.249/95 alterou a tributação da receita omitida pelas pessoas jurídicas. O valor do imposto de renda e do adicional, bem como da contribuição social sobre o lucro será determinado de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão.

No caso de pessoa jurídica com atividades diversificadas tributadas com base no lucro presumido, 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 empresa comercial tributada pelo lucro presumido, por exemplo, omitiu a receita da venda de mercadorias no valor de R\$ 100.000. Nesta hipótese, o imposto de renda à alíquota de 15% e o adicional de 10%, se for o caso, serão calculados sobre o lucro presumido de R\$ 8.000 porque o percentual de presunção do lucro na venda de mercadorias é de 8%.

A contribuição social sobre o lucro à alíquota de 9% incidirá sobre 12% de R\$ 100.000. O valor da receita omitida comporá a base de cálculo para o lançamento de ofício da contribuição ao PIS/PASEP e COFINS. Se for produto industrial sujeito ao IPI, este imposto também será cobrado por lançamento de ofício. O § 3º do art. 24 que mandava aplicar a multa de 300% foi revogado pelo art. 88 da Lei nº 9.430/96.

O critério de apurar os montantes dos tributos a serem lançados de ofício sobre a receita omitida pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido, introduzido pelo art. 24 da Lei nº 9.249/95, incentiva a prática da sonegação fiscal. A multa de ofício de 75% fica reduzida para 37,5%, quando paga no prazo de 30 dias, e o contribuinte não fica sujeito ao processo criminal. A penalidade é ínfima diante da possibilidade remota da omissão de receita ser detectada.

O fato de os assentamentos do contribuinte, optante pela tributação com base no lucro presumido, apontarem pagamentos em valor excedente às disponibilidades do mesmo período revela omissão de receita, se não for esclarecida a origem dos recursos utilizados, decidiu o 1º C.C. no Ac. nº 101-79.438/89 (DOU de 05-06-90). No mesmo sentido os Ac. nºs 101-78.333/89 (DOU de 29-08-89), 102-23.925/89 (DOU de 25-05-90), 102-24.106/89 (DOU de 13-07-90) e 105-3.748/89 (DOU de 14-09-90).

A partir de 01-01-93, as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro presumido deverão escriturar o livro Caixa ou manter escrituração contábil. Em ambas as hipóteses, se o

valor do pagamento exceder o dos rendimentos, a conta caixa apresentará saldo credor que é indício de omissão de receitas.

CONTABILIDADE NO LUCRO PRESUMIDO

O art. 527 do RIR/99 dispõe que a pessoa jurídica habilitada à opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido deverá manter escrituração contábil nos termos da legislação comercial. O seu parágrafo único dispensa a escrituração contábil desde que mantenha livro Caixa, no qual deverá estar escriturado toda movimentação financeira, inclusive a bancária.

A dispensa de escrituração contábil é exclusivamente para os efeitos fiscais. Isso porque o art. 1.179 e seguintes do Código Civil obrigam o empresário e a sociedade empresária a manter e seguir um sistema de contabilidade, mecanizado ou não, com base na escrituração uniforme de seus livros, em correspondência com a documentação respectiva, e a levantar anualmente o balanço patrimonial e o de resultado econômico. A escrituração é dispensada para o empresário rural e ao pequeno empresário definido por lei.

A falta de escrituração contábil nos casos exigidos poderá causar problemas em eventual decretação de falência porque poderá ser caracterizada como fraudulenta. A manutenção da escrituração contábil é necessária para que os sócios da empresa se beneficiem da isenção do imposto de renda sobre os lucros distribuídos.

O art. 258 do RIR/99 dispõe que é obrigatório o uso de livro Diário, encadernado com folhas numeradas seguidamente, em que serão lançados, dia a dia, diretamente ou por reprodução, os atos ou operações da atividade, ou que modifiquem ou possam vir a modificar a situação patrimonial da pessoa jurídica. O seu § 1º dispõe que admite-se a escrituração resumida no Diário, por totais que não excedam ao período de um mês, relativamente a contas cujas operações sejam numerosas ou realizadas fora da sede do estabelecimento, desde que utilizados livros auxiliares para registro individualizado e conservados os documentos que permitam sua perfeita verificação.

Com base naquele art. 258, a fiscalização tem arbitrado o lucro de empresas que procedem a escrituração do livro Diário, por partidas mensais, sem o respaldo de assentamento em livros auxiliares autenticados. Aquele dispositivo legal não é aplicável para as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro presumido porque está nos capítulos que disciplinam a tributação com base no lucro real. Esse é o entendimento do 1º C.C.

Mesmo na tributação pelo lucro real o 1º C. C. tem decidido que improcede o abandono da escrita e o conseqüente arbitramento do lucro ao fundamento de que a escrituração do Diário é feita de forma global em partidas mensais, quando a prova acostada aos autos nos dá conta de que, embora realizados no final de cada mês, os lançamentos contábeis são feitos a débito e a crédito, com destaque, documento a documento, operação a operação, indicação de números de cheques, com existência de balancetes analíticos, permitindo a identificação da conta utilizada no lançamento, com sua nomenclatura (ac. nº 101-92.946/2000 no DOU de 14-03-2000).

É grande o número de sociedades civis prestadoras de serviços que tem, em cada mês, menos de dez notas fiscais de serviços emitidas e menos de dez tipos de despesas. Como a função da escrituração contábil das empresas tributadas pelo lucro presumido é a apuração do lucro distribuível com isenção do imposto de renda e não a de apurar o lucro sujeito ao IRPJ e CSLL, não há irregularidade na escrituração por

partidas mensais, desde que as operações estejam lançadas dia por dia.

AVALIAÇÃO A VALOR PRESENTE OU JUSTO

Em diversos artigos da Lei nº 12.973, de 2014, constam os procedimentos a serem seguidos pelas empresas tributadas pelo lucro presumido em relação aos ajustes a valor justo ou presente. O art. 16 dispõe que na mudança de regime de tributação de lucro presumido para real deverá incluir na apuração do lucro presumido os ganhos decorrentes de avaliação a valor justo que façam parte do valor contábil. O seu § 1º permite o diferimento da tributação no novo regime.

A avaliação a valor justo ou presente não tem nenhum efeito tributário nas empresas tributadas pelo lucro presumido porque o imposto é pago com base nas receitas. As duas avaliações, além da burocracia que cria na contabilidade, é muito oneroso pela necessidade de contratar especialistas. O empresário que fizer os dois ajustes merece ser chamado de idiota.

OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

A pessoa jurídica que optar pela tributação com base no lucro presumido não precisará, obrigatoriamente, manter a escrituração contábil nos termos da legislação comercial, desde que escreva os recebimentos e os pagamentos ocorridos em cada mês no livro Caixa (art. 45 da Lei nº 8.981/95). Essa desobrigação de escriturar o livro Diário só tem efeitos fiscais, não valendo para fins de concordata ou falência.

A pessoa jurídica deverá escriturar, ao término de cada ano-calendário, o livro Registro de Inventário. Esse livro é mais para as empresas comerciais e industriais, porque as empresas prestadoras de serviços dificilmente têm estoques a serem registrados.

As pessoas jurídicas em geral têm, ainda, a obrigação acessória de manter em boa guarda e ordem, enquanto não decorrido o prazo decadencial, todos os livros de escrituração obrigatórios pelas legislações fiscal e comercial, bem como os documentos que serviram de base para a escrituração. A outra obrigação acessória é a de apresentar anualmente a declaração de informações – DIPJ.

A partir do ano-calendário iniciado em janeiro de 2014, as empresas tributadas pelo lucro presumido ou arbitrado terão que possuir escrituração fiscal digital do imposto de renda e da CSLL (IN nº 1.353 de 30-04-13).

MUDANÇA DE REGIME TRIBUTÁRIO

Ocorrendo a mudança de regime tributário, de lucro presumido para lucro real, a pessoa jurídica que não manteve escrituração contábil fica obrigada a realizar levantamento patrimonial no dia 1º de janeiro seguinte ao do último período-base em que foi tributada com base no lucro presumido, a fim de proceder a balanço de abertura e iniciar a escrituração contábil.

O levantamento patrimonial deverá incluir todos os bens do ativo, o patrimônio líquido e as obrigações. No ativo deverão ser inventariados o dinheiro em caixa e em bancos, as mercadorias, os produtos, as matérias-primas, as duplicatas a receber, os bens do ativo permanente etc. No passivo deverão ser arroladas todas as obrigações

e no patrimônio líquido o capital registrado.

As mercadorias e matérias-primas das empresas que não possuem controle permanente de estoques deverão ser inventariadas pelos custos das últimas aquisições. Não podem fazer as avaliações pelos preços de mercado porque por esse critério estará majorando o custo das futuras vendas.

As empresas industriais que não possuem custo integrado deverão avaliar os produtos acabados em 70% do maior preço de venda do ano anterior. Os produtos em elaboração poderão ser avaliados em 56% do maior preço de venda do produto acabado no ano anterior.

Quando não houver registros contábeis, o balanço de abertura deverá tomar, de acordo com o PN nº 33/78, o custo dos bens do ativo imobilizado e dos investimentos, bem como o valor do capital social, corrigidos monetariamente até 31-12-95.

O contribuinte deverá considerar como utilizadas as cotas de depreciação, amortização e exaustão, corrigidas, que seriam cabíveis nos exercícios anteriores àquele em que realizar o balanço de abertura, como se nesses anos estivessem sujeitas à tributação com base no lucro real.

O balanço de abertura poderá apresentar o total do Ativo maior do que a soma do Capital registrado mais o Passivo Exigível ou aquele ser menor do que estes. No primeiro caso o mais correto seria registrar a diferença como créditos do titular ou sócios da empresa, enquanto na segunda hipótese será registrada como prejuízo.

O PN nº 15/77 declara que a diferença a maior entre o lucro presumido ou o arbitrado e o patrimônio líquido demonstrado em balanço de abertura de empresa individual considera-se em poder da empresa e pode ser utilizada para aumento de capital sem incidência de imposto na pessoa jurídica ou física, desde que tal diferença não seja consequência da atribuição incorreta de valores menores na composição da base para aplicação dos coeficientes de presunção ou de arbitramento.

O parecer declara a não-incidência do imposto sobre a diferença positiva entre a soma dos valores do ativo menos a soma do capital registrado e do passivo exigível somente na hipótese de aumento do capital com utilização daquela diferença. Silêncio quanto à incidência ou não do tributo em caso de ser, o valor correspondente à diferença, entregue ao titular ou sócios da empresa.

Ocorrendo a hipótese de o balanço patrimonial levantado apresentar prejuízo, este não será compensável com o lucro real de vez que somente o prejuízo apurado no regime de tributação pelo lucro real é compensável.

Pode ocorrer de a pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido tenha que mudar para o lucro real no decorrer do ano-calendário. Isso ocorre, por exemplo, quando a pessoa jurídica tenham rendimento ou ganho no exterior ou constitua filial ou controlada no exterior. O ADI SRF nº 5, de 31-10-01, dispõe o seguinte:

Art. 2º 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.

Fica esclarecido que a mudança compulsória da forma de tributação de lucro presumido para lucro real não retroage a 1º de janeiro. Se retroagisse, era meio para mudar de opção no caso de grande prejuízo fiscal no decorrer do ano-calendário.

De lucro real para lucro presumido. O art. 54 da Lei nº 9.430, de 1996, na redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014, dispõe que a pessoa jurídica que, até o ano-calendário anterior, houver sido tributada com base no lucro real deverá adicionar à base de cálculo do imposto de renda, correspondente ao primeiro período de apuração no qual houver optado pela tributação com base no lucro presumido ou for tributada com base no lucro arbitrado, os saldos dos valores cuja tributação havia diferido, independentemente da necessidade de controle no Lalur.

O DOU de 25-11-09 publicou oito Soluções de Consultas da 7ª RF, como a de nº 112, dizendo que a sociedade empresária de geração de energia elétrica, caso não obrigada à sistemática de apuração pelo lucro real, ao optar pelo lucro presumido, deverá adicionar à base de cálculo do referido imposto, a diferença entre a depreciação contábil (ANEEL) e a depreciação fiscal, controlada na parte B do LALUR.

O art. 54 da Lei nº 9.430, de 1996, não faz distinção, mas no caso de depreciação incentivada controlada na parte B do LALUR, a adição na mudança de lucro real para presumido é injusta porque não se trata de receita com tributação diferida. Se permanecesse no lucro real, a adição apenas anula a depreciação na contabilidade, não havendo tributação.

Mudança do regime de caixa para competência. A IN nº 345, de 28-07-03, disciplinou o tratamento tributário aplicável na hipótese de mudança do regime de reconhecimento das receitas em função do recebimento para o regime de competência.