

Paulo Henrique Pêgas

9^a
EDIÇÃO

Manual de contabilidade tributária

400 QUESTÕES
DE MÚLTIPLA ESCOLHA
com gabarito



atlas

22

ESTRUTURA BÁSICA DO LUCRO REAL

OBJETIVO DO CAPÍTULO

Fazer a apresentação dos aspectos básicos relativos ao lucro real, desde a passagem do lucro apurado pela ciência contábil para o lucro exigido pela autoridade fazendária, passando pela compensação de prejuízos fiscais e chegando à escrituração do LALUR. Ao final do capítulo, será possível para o leitor:

- a. Distinguir entre lucro apurado na contabilidade e lucro exigido pelo Fisco.
- b. *Compreender o significado dos termos* dedutíveis, tributáveis, não dedutíveis, não tributáveis, adições, exclusões, lucro contábil e lucro fiscal.
- c. Entender como deve ser utilizada a compensação de 30% do lucro exigida pelo Fisco.
- d. Compreender a função do LALUR para o Fisco e as empresas, além de diferenciar as partes A e B do livro.

22.1 RESULTADO APURADO NAS ENTIDADES EMPRESARIAIS

Um dos princípios fundamentais de contabilidade, e que possui extrema relevância para entendimento e lógica do que vem a ser a ciência contábil e sua importância para as atividades empresarias, é o princípio da

confrontação da receita com a despesa. Sem este princípio, não faria muito sentido a existência da contabilidade, ou então a mesma se transformaria apenas em atividade de tesouraria. Sem esse princípio, bastaria um excelente funcionário alocado na tesouraria, com bons conhecimentos de planilha eletrônica, para registrar adequadamente as supostas receitas (entradas de dinheiro) e as supostas despesas (saídas de dinheiro).

A definição conceitual de receita é muito ampla, assim como a definição de despesa. Para fins de simplificação, e da busca do entendimento para o conceito de lucro apurado numa entidade empresarial, veja uma definição resumida:

RECEITA = TODO VALOR GANHO

DESPESA = CONSUMO OU GASTO ATRELADO AO GANHO

CONFRONTO ENTRE RECEITA × DESPESA

Uma empresa apresenta lucro quando possui mais receitas que despesas. Dentre as despesas atreladas às receitas encontram-se as despesas com os tributos sobre o lucro. Para quem veio direto até aqui, recomenda-se a leitura dos [Capítulos 4 e 5](#) do livro, que tratam sobre o estudo da ciência contábil e sua importância para o sistema tributário nacional.

22.2 TRIBUTAÇÃO SOBRE O LUCRO

Os tributos incidentes sobre o lucro deveriam ser calculados, conforme sua origem, sobre o resultado positivo obtido pelas empresas. Ocorre que a tributação não é feita exatamente sobre o resultado contábil adequadamente apurado, ou seja, receitas menos despesas seguindo o princípio da confrontação entre receitas e despesas. A legislação fiscal tem sua forma específica para exigir os tributos sobre o lucro, pois há forma diferente de interpretação sobre algumas receitas e despesas na sua natureza e também sobre o período em que algumas receitas e despesas serão reconhecidas.

Para transformar o resultado apurado na contabilidade em resultado fiscal são necessários ajustes referentes a despesas e receitas que a legislação do imposto de renda entende que podem ou não podem (receitas) e devem ou não devem (despesas) ser consideradas na sua base de cálculo.

O lucro fiscal será determinado apenas pelas receitas tributadas e pelas despesas aceitas pelo Fisco e não considerando receitas e despesas registradas pela contabilidade, sendo o resultado de partida aquele registrado na escrituração contábil. Veja o quadro explicativo.

RESULTADO ANTES DE IR + CSLL

(+) ADIÇÕES

- Despesas Contabilizadas que não são Aceitas pelo FISCO
- Receitas Exigidas pelo FISCO e não Contabilizadas em Receita

(-) EXCLUSÕES

- Receitas Contabilizadas que não são Exigidas pelo FISCO
- Despesas Aceitas pelo FISCO e não Contabilizadas em Despesa

RESULTADO LÍQUIDO AJUSTADO

(-) COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS

RESULTADO TRIBUTÁVEL

A seguir, o detalhamento de cada nomenclatura informada na passagem do resultado contábil para o resultado fiscal.

22.2.1 RESULTADO ANTES DE IR + CSLL

Representa o resultado apurado pela contabilidade, registrando receitas e despesas conforme o regime de competência.

22.2.2 ADIÇÕES – DESPESAS CONTABILIZADAS E NÃO ACEITAS PELO FISCO

São aqueles valores registrados pela contabilidade da empresa em despesa, mas que a legislação fiscal não aceita como dedução do lucro. Então, se uma despesa for retirada do resultado contábil, este aumenta, por isso chamamos de adição ao lucro líquido.

22.2.3 ADIÇÕES – RECEITAS EXIGIDAS PELO FISCO E NÃO CONTABILIZADAS EM RECEITA

Esta situação acontece quando a empresa não registra determinado valor em receita na contabilidade, mas o Fisco exige seu reconhecimento para fins fiscais. Como não está compondo o resultado da empresa, se nele fosse incluído representaria uma adição.

22.2.4 EXCLUSÕES – RECEITAS CONTABILIZADAS E NÃO EXIGIDAS PELO FISCO

Aplica-se o mesmo raciocínio das adições, ou seja, representa um valor que, embora reconhecido como ganho pela empresa e contabilizado em receita, a legislação fiscal não exige sua tributação, permitindo assim que esta receita não entre na base fiscal para cálculo dos tributos sobre o lucro. Se o valor for retirado do resultado apurado na contabilidade, este será diminuído. Por isso, faz-se exclusão ao lucro líquido.

22.2.5 EXCLUSÕES – DESPESAS ACEITAS PELO FISCO E NÃO CONTABILIZADAS EM DESPESA

Em algumas situações o Fisco permite que sejam feitas deduções na base fiscal que não estão registradas como despesa na contabilidade. A forma adequada de se proceder a estas deduções é através do registro diretamente na base fiscal, sem transitar pelo resultado contábil. Como o resultado seria diminuído se fosse incluída esta despesa, deve-se proceder a uma exclusão ao lucro líquido.

22.2.6 LUCRO (OU PREJUÍZO) LÍQUIDO AJUSTADO

Representa o resultado apurado pelo Fisco no período, após os ajustes. São as receitas tributáveis menos as despesas dedutíveis. É a soma do lucro antes de IR + CSLL mais as adições, deduzidas das exclusões ao lucro líquido. Se este resultado for negativo (prejuízo), a apuração termina aqui; se for positivo, a empresa verifica se há prejuízos fiscais para compensar.

Portanto, o lucro líquido ajustado (antes da compensação de prejuízos fiscais) é o resultado das receitas tributáveis menos as despesas dedutíveis. E quando uma receita é tributável e uma despesa é dedutível? Bem, aí é outra história. O leitor deve consultar a legislação fiscal e verificar cada receita e, principalmente, cada despesa, analisando, em conjunto com os normativos, o motivo que levou o legislador a não considerar os registros contábeis no resultado fiscal. Em outras palavras, existem motivos para a não dedução de despesas ou a não tributação de receitas, além da simples proibição por parte das autoridades fiscais. Na sequência, você encontrará seções específicas sobre adições e exclusões, explicando ou tentando justificar os motivos dos ajustes.

22.2.7 COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS

É a utilização de prejuízos fiscais ocorridos em períodos anteriores, atualmente com limitação percentual de 30% do lucro líquido ajustado.

22.2.8 LUCRO FISCAL

É o lucro após a compensação dos prejuízos fiscais. Sobre este valor que serão aplicadas as alíquotas vigentes para se chegar ao montante dos tributos sobre o lucro.

22.3 EXPLICAÇÃO ALTERNATIVA

Meu querido Mestre Gebardo Sabino de Oliveira, professor com extrema competência e simplicidade, desde o curso técnico em contabilidade no Colégio João XXIII no simpático bairro de Bento Ribeiro, subúrbio da

Cidade do Rio de Janeiro, nos incentivou a aprender os assuntos de forma definitiva, sem decorar, mas compreendendo o que era lecionado.

Em minhas aulas, pelos cursos de graduação e pós-graduação, procuro seguir os conselhos do Mestre, buscando alternativas às explicações tradicionais, tentando não perder, contudo, a essência do tema em estudo. Em relação ao aprendizado do lucro real, resolvi apresentar a você, que achou a leitura até aqui excessivamente pesada, árida, outra forma de entendimento da passagem do lucro contábil para o lucro fiscal, que utilizo em algumas aulas. Vamos embarcar em mais uma de nossas viagens. Alegria!

Suponha que você seja uma empresa, que esteja no Estádio Olímpico do Engenho de Dentro (Engenhão, Estádio Nilton Santos) e realize (caminhando) uma volta olímpica (400 metros), partindo com o resultado apurado pela contabilidade em suas mãos. Na mão direita, você tem suas receitas, enquanto na esquerda você carrega suas despesas. Este resultado contábil será transformado num resultado fiscal, aquele exigido pelo Fisco, após o final da volta olímpica.

Se for possível, pegue quantidade de algum item (clipes, moedas, bolinhas de papel ou alguma peça pequena) e coloque um pouco na mão esquerda e uma quantidade um pouco maior na mão direita. Essa é a simbologia do exemplo: o seu corpo. Ele representa a contabilidade de uma empresa, que tem: mão direita com receitas; mão esquerda com despesas; pé direito com passivos e pé esquerdo com ativos.

Durante o percurso, você encontrará quatro fiscais, a cada 100 metros, que estarão analisando tanto o resultado que você carrega nas mãos como o restante de seu corpo, para ver se não há despesas e receitas não incluídas no resultado contábil, mas exigidas pela legislação. O primeiro fiscal estará após 50 metros da largada e o último, após 350 metros.

Suponha que, no início da volta olímpica, você traz um lucro de R\$ 200 antes do cálculo do IR. Este lucro está composto por R\$ 1.000 de receitas (mão direita) e R\$ 800 de despesas (mão esquerda).

Os dois primeiros fiscais são malvados, com objetivo apenas de prejudicar o contribuinte. O primeiro fiscal, que fica na faixa de 50 metros,

é bastante atento. Ele é quem analisa a mão esquerda do contribuinte, verificando cada despesa, não aceitando aquelas consideradas não dedutíveis. Supondo que esta empresa tenha brindes no valor de R\$ 20 e PDD no valor de R\$ 30, incluídos nas despesas de R\$ 800. Esse fiscal, malvado, retira da mão esquerda do contribuinte o valor de R\$ 50, deixando-o seguir sua volta olímpica com R\$ 750 em despesas. A mão direita, com as receitas, não interessa a esse primeiro fiscal, assim como não interessa a ele que você tire os sapatos para ele ver seus ativos e passivos. O problema dele é com as despesas.

Com isso, o resultado inicial de R\$ 200 passa para R\$ 250, com uma adição de R\$ 50 ao lucro contábil. O resultado fiscal provisório é explicado no quadro a seguir:

(+) RECEITA TOTAL	= R\$ 1.000
(-) DESPESA TOTAL	= R\$ 750 (R\$ 800 INICIAIS MENOS R\$ 50 QUE O PRIMEIRO FISCAL NÃO DEIXOU SEGUIR)
LUCRO TRIBUTÁVEL	= R\$ 250

O segundo fiscal fica na faixa de 150 metros e também é malvado, mas bem menos atuante que o primeiro. Esse fiscal raramente modifica o resultado que o contribuinte carrega nas mãos. A atuação dele consiste em verificar se você esqueceu de incluir alguma receita tributável na mão direita. Para isso, ele vai pedir para você tirar os sapatos, para que possa olhar, rapidamente, os ativos e passivos (principalmente o caixa) da empresa e descobrir se há alguma receita oculta, escondida ali. Como isso não é tão comum, a atuação desse fiscal é relativamente pequena.

Suponha que sua empresa tenha uma controlada, que lhe pagou juros sobre capital próprio de R\$ 40. Como o tratamento contábil é similar ao utilizado no recebimento de dividendos, deve ser registrado diretamente a crédito da conta de investimentos (participações em controladas), não transitando por resultado. Assim, este valor não compõe o total de receitas

de R\$ 1.000 que você carrega na mão direita. Portanto, o segundo fiscal vai exigir que você inclua o valor de R\$ 40 na mão direita, passando sua receita total de R\$ 1.000 para R\$ 1.040.

Com isso, o resultado inicial de R\$ 200, que passou para R\$ 250 com a atuação do primeiro fiscal, passará para R\$ 290 com a adição de R\$ 40 ao lucro contábil. O resultado fiscal provisório é explicado no quadro a seguir:

(+) RECEITA TOTAL = R\$ 1.040	(R\$ 1.000 INICIAIS MAIS R\$ 40 QUE O SEGUNDO FISCAL MANDOU INCLUIR
(-) DESPESA TOTAL = R\$ 750	(R\$ 800 INICIAIS MENOS R\$ 50 QUE O PRIMEIRO FISCAL NÃO DEIXOU SEGUIR)
LUCRO TRIBUTÁVEL = R\$ 290	

O terceiro fiscal fica na faixa de 250 metros. Ele é um fiscal bonzinho, que analisa sua mão direita, permitindo a retirada de receitas que o Fisco não tributa, como, por exemplo, a receita proveniente de dividendos recebidos de investimentos avaliados ao custo de aquisição. Estes valores não são tributados na empresa investidora, pelo fato de já terem sido tributados na empresa original. Admitindo que dentro da receita total de R\$ 1.000 haja R\$ 15 de dividendos, o terceiro fiscal retira de sua mão direita este valor. Com isso, o resultado tributável de R\$ 290 passará para R\$ 275, conforme explicação no quadro a seguir:

<u>(+) RECEITA TOTAL = R\$ 1.025</u>	(R\$ 1.000 INICIAIS MAIS R\$ 40 QUE O SEGUNDO FISCAL MANDOU INCLUIR, MENOS R\$ 15 QUE O TERCEIRO FISCAL PERMITIU RETIRAR DO RESULTADO)
<u>(-) DESPESA TOTAL = R\$ 750</u>	(R\$ 800 INICIAIS MENOS R\$ 50 QUE O PRIMEIRO FISCAL NÃO DEIXOU SEGUIR)

LUCRO TRIBUTÁVEL = R\$ 275

Na última parada, nos 350 metros, tem mais um fiscal bonzinho. Ele analisa os seus pés, pedindo mais uma vez para você tirar os sapatos, para verificar alguma despesa que você não pôs em sua mão esquerda. Representa aqueles valores pagos pela empresa e cuja dedução o Fisco permite, embora não estejam registrados em despesa na contabilidade. Admitindo que você tenha um gasto de R\$ 25, registrado no ativo imobilizado, mas cuja dedução o Fisco permita imediatamente, sua despesa de R\$ 750 passará a R\$ 775, com uma exclusão de R\$ 25. Veja a explicação a seguir:

(+) RECEITA TOTAL = R\$ 1.025

(R\$ 1.000 INICIAIS MAIS R\$ 40 QUE O SEGUNDO FISCAL MANDOU INCLUIR, MENOS R\$ 15 QUE O TERCEIRO FISCAL PERMITIU RETIRAR DO RESULTADO)

(-) DESPESA TOTAL = R\$ 775

(R\$ 800 INICIAIS MENOS R\$ 50 QUE O PRIMEIRO FISCAL NÃO DEIXOU SEGUIR, MAIS R\$ 25 QUE O QUARTO FISCAL PERMITIU INCLUIR NO RESULTADO)

LUCRO TRIBUTÁVEL = R\$ 250

Portanto, um lucro contábil de R\$ 200, que foi apurado pela contabilidade e você trazia no início da volta olímpica, se transformou num lucro líquido ajustado de R\$ 250, após a ação dos quatro fiscais encontrados durante a caminhada. No mundo real, os quatro fiscais do exemplo representam o profissional que calcula o IR e a CSLL das empresas. Os fiscais estão dentro de nós na hora de analisar balanço patrimonial e a demonstração de resultado do exercício e fazer a apuração dos tributos.

Após encontrar o lucro líquido ajustado, o contribuinte passa pelo controle final, que verifica no arquivo geral se há prejuízo (fiscal) de anos

anteriores. Se houver, o contribuinte receberá na sua mão esquerda (despesas) o saldo do prejuízo, limitado em 30% do lucro líquido ajustado, antes da compensação.

22.4 COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS

Prejuízo é uma palavra que ninguém gosta muito de pronunciar. Interessante é que uma vez, durante uma aula de contabilidade, ainda no curso técnico, uma aluna virou-se para o professor (ele mesmo, o querido GEBARDO) e perguntou o que aconteceria se uma empresa tivesse prejuízo, pois ela só via exemplos nas aulas com lucro. O espanto foi geral, mas a pergunta tinha fundamento e o professor (excelente, por sinal) tratou de nos esclarecer a questão em seguida.

Prejuízo contábil representa o resultado negativo de uma empresa. No caso da contabilidade, significa que o total de despesas foi maior que o total de receitas. Uma empresa pode apresentar prejuízo na contabilidade, porém um lucro fiscal, bastando para isso ter, por exemplo, despesas a que a contabilidade diz sim e o Fisco, não. Quando essa despesa é retirada do resultado contábil para se apurar o resultado fiscal, o que era negativo pode virar positivo. Veja um exemplo para ilustrar a explicação.

A Cia. Resende tem prejuízo antes de IR e CSLL no valor de R\$ 100, sendo que a única despesa não aceita pelo Fisco é a despesa com brindes, no valor de R\$ 120. Como este valor será retirado do resultado para fins de cálculo do IR, o resultado tributado pelo Fisco será de R\$ 20, pois uma despesa de R\$ 120 não era, teoricamente, necessária para a atividade da empresa.

Também pode ocorrer o inverso, ou seja, um lucro contábil transformar-se num prejuízo fiscal. Veja outro exemplo.

A Cia. Santo André apresenta lucro antes do imposto de renda no valor de R\$ 80, sendo que neste lucro encontra-se registrado o resultado positivo com participações em controladas (equivalência patrimonial) no valor de R\$ 90. Logo, como esta receita será excluída da base tributável, o lucro contábil de R\$ 80 se transformou num prejuízo fiscal de R\$ 10, em razão de uma parcela relevante das receitas da empresa não ser tributada.

22.4.1 LIMITAÇÃO PERCENTUAL

O prejuízo fiscal apurado em determinado exercício poderá ser compensado nos exercícios seguintes (desde que registrado adequadamente no Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR), limitado a 30% do valor do lucro ajustado do período. Um prejuízo de R\$ 100, ocorrido no ano de 2015, poderá ser compensado com um lucro de R\$ 300 no ano de 2016 até 30% do valor desse lucro. Assim, a compensação estaria limitada em R\$ 90, que representa 30% do lucro de 2015 (R\$ 300). O valor de R\$ 10 que deixou de ser compensado em 2016, em virtude do limite de 30%, continuará registrado no LALUR e poderá ser compensado a partir do ano seguinte.

Não existe limitação de prazo para a compensação de prejuízos fiscais. Assim, as empresas poderão compensar prejuízos sem preocupação com a prescrição. Até o ano de 1994 havia limitação de compensação de prejuízos fiscais em quatro anos, porém sem o limite de 30% que vigora desde 1995.

Sem dúvida, esta foi uma das alterações mais polêmicas da legislação fiscal. Na prática, o que o Fisco está fazendo é tributar, em alguns casos, o patrimônio das entidades, o que foge do fato gerador do imposto de renda.

22.4.2 EMPRESA QUE DEIXAR DE EXISTIR PERDERÁ PREJUÍZOS FISCAIS

A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida (Decreto-Lei nº 2.341, de 1987, art. 33). Ou seja, se o CNPJ é extinto, o prejuízo fiscal é perdido, devendo ser baixado da parte B do LALUR. Nos casos de cisão parcial, o prejuízo fiscal proporcional, em relação do patrimônio líquido remanescente, poderá ser mantido. Veja o quadro com exemplos:

ANTES	DEPOIS	TRATAMENTO FISCAL
Cia. X, com saldo de Prej.	Cia. X Incorpora à Cia. Z	Prejuízo Fiscal mantido na Cia. X será R\$ 80, com o PF de R\$ 60 da Cia. Z sendo

Fiscal de R\$ 80		baixado na parte B do LALUR.
Cia. Z, com saldo de Prej. Fiscal de R\$ 60	Cia. X e Cia. Z se fundem na Cia. W	Prejuízo Fiscal será baixado integralmente na parte B do LALUR das Cias. X e Z.
Cia X, com saldo de Prej. Fiscal de R\$ 80 e Patrimônio Líquido de R\$ 200	Cia. X é cindida em duas empresas: Cia. R e Cia. M	Prejuízo Fiscal será baixado integralmente na parte B do LALUR da Cia. X.
	Cia. X é cindida parcialmente na Cia. R, permanecendo com PL de R\$ 100	A Cia. X permanecerá com saldo de prejuízo fiscal de R\$ 40 registrados na parte B do LALUR, tendo que baixar o prejuízo fiscal referente ao percentual do PL cindido (50%), no caso, R\$ 40.

A Medida Provisória nº 2.158-35/01, em seu art. 22, estendeu para a CSLL a mesma proibição existente para o imposto de renda em relação à compensação de suas bases negativas. Com isso, além de perder o prejuízo fiscal não compensado, uma empresa fusionada, cindida totalmente ou incorporada perderá também a base negativa da CSLL.

A empresa não poderá compensar seus prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL se, entre a data da apuração e a da compensação do prejuízo fiscal, ocorrer, cumulativamente, modificação do controle societário e modificação do ramo de atividade. O fisco entende que há uma nova empresa nesse caso, aplicando o mesmo conceito das reorganizações societárias.

22.4.3 CASO INTERESSANTE: SADIA E PERDIGÃO

A limitação percentual pode ser perversa em alguns casos. A conhecida Sadia apresentou um prejuízo em 2008 em torno de R\$ 3 bilhões, conforme dados divulgados pela Comissão de Valores Mobiliários. Com isso, a empresa teria que apurar lucros tributáveis nos próximos anos na faixa de R\$ 10 bilhões para compensar todo o prejuízo fiscal apurado.

Os jornais anunciaram no 1º semestre de 2009 a fusão da Sadia com outra empresa tradicional do setor, a Perdigão, com a criação de uma nova empresa denominada Brasil Foods (BRF). Importante destacar que, se houver uma fusão das empresas Sadia e Perdigão, excluindo o CNPJ das duas empresas, o enorme prejuízo apurado será baixado na parte B do LALUR. Mas parece óbvio que a união deve ter sido realizada com outra estrutura técnica, mantendo o CNPJ da Sadia.

22.4.4 TRIBUTAÇÃO SOBRE O CAPITAL E NÃO SOBRE O LUCRO

Veja o desenvolvimento de um exemplo didático, simples, mas que demonstra a possibilidade de haver tributação do patrimônio em vez de tributação sobre o lucro, por causa da limitação da compensação dos prejuízos fiscais em 30%.

A Cia. Prata inicia suas atividades em janeiro de 2015, com um capital de R\$ 1.000, recurso integralmente aplicado na compra de um único produto para venda, denominado XIS. Seu balanço inicial seria o seguinte:

BALANÇO PATRIMONIAL EM JANEIRO DE 2015	
ATIVO	
Estoque do Produto XIS	1.000
PATRIMÔNIO LÍQUIDO	
Capital	1.000

No primeiro ano de atividade, a empresa apurou prejuízo de R\$ 200, pois vendeu XIS por R\$ 800. Para facilitar nosso raciocínio, desconsidere qualquer outra operação e suponha que, com o dinheiro da venda de XIS, a Cia. Prata adquiriu um produto JOTA, também para revenda. O PL da empresa, no final de 2015, ficou em R\$ 800, devido à redução reconhecida pelo prejuízo apurado.

BALANÇO PATRIMONIAL EM DEZEMBRO DE 2015

ATIVO

Estoque de JOTA	800
PATRIMÔNIO LÍQUIDO	800
Capital	1.000
(-) Prejuízos Acumulados	(200)

No ano seguinte, a empresa apurou lucro de R\$ 100, pois vendeu JOTA por R\$ 900. Para facilitar a solução, este lucro foi refletido no caixa da empresa.

O cálculo do IR e da CSLL será realizado da seguinte forma:

Lucro Antes do IR e da CSLL	100
(-) Compensação de Prejuízos Fiscais	(30)
Lucro Fiscal (Base Tributável)	70
IR + CSLL (40%)*	28

*** Consideramos alíquota combinada de 40%.**

Portanto, a provisão para imposto de renda e contribuição social, com contrapartida em despesa, deverá ser efetuada no valor de R\$ 28. Para fins didáticos, considere que o IR e a CSLL foram pagos ainda em 2016.

O lucro líquido de 2016 será R\$ 72 (referente ao lucro inicial de R\$ 100 menos IR e CSLL de R\$ 28), reduzindo o saldo da conta Prejuízos Acumulados de R\$ 200 para R\$ 128.

O Balanço Patrimonial da Cia. Prata em DEZ/16 será demonstrado da

seguinte forma:

BALANÇO PATRIMONIAL EM DEZEMBRO DE 2016	
ATIVO	
Caixa	872
PATRIMÔNIO LÍQUIDO	
Capital	1.000
(-) Prejuízos Acumulados	(128)

O que ocorreu, na prática, foi tributação sobre o patrimônio e não sobre a renda. Não há acréscimo patrimonial que justifique a cobrança de imposto de renda e de contribuição social da Cia Prata. Compramos um produto (XIS) por R\$ 1.000 e vendemos por R\$ 800. Posteriormente, adquirimos outro produto (JOTA) por R\$ 800 e conseguimos vendê-lo por R\$ 900, auferindo lucro de R\$ 100. Não faz sentido tributar um lucro que, no conjunto dos dois anos (2015 e 2016), não aconteceu.

Caso fosse utilizado o conceito de crédito tributário diferido, que será estudado nos capítulos finais do livro, não haveria redução do patrimônio líquido. Mas o que se discute é o desembolso imediato sobre um acréscimo patrimonial que não existiu. O argumento de que os valores dos prejuízos fiscais serão aproveitados no futuro não é adequado, pois a Cia. Prata poderá, por exemplo, ter prejuízos nos próximos anos e depois encerrar suas operações. Neste caso, a tributação ocorrida em 2016 seria perdida, não podendo mais ser compensada pela empresa.

É claro que há argumento para exigir a tributação, pois a periodicidade de apuração do IR é anual e, no ano de 2016, houve lucro. Mas, ao mesmo tempo, o exemplo numérico mostra uma situação injusta e que pode ocorrer no mundo real com qualquer empresa.

22.4.5 EXCLUSÃO POSTERGADA

Outro detalhe interessante que pode acontecer é a empresa deixar de reconhecer uma despesa ou registrar antecipadamente uma receita, com objetivo de evitar a apuração de prejuízo fiscal, exatamente pela limitação de sua compensação em apenas 30% do lucro de cada ano.

Por exemplo, a Cia. Grajaú teve prejuízo de R\$ 1.000 no final do ano de 2013 e obtém lucro tributável de R\$ 1.600 nos três anos seguintes. A empresa percebe, ainda, que deverá fazer mais uma exclusão de R\$ 400 em 2013, que se refere a créditos provisionados e que atenderam à permissão de dedutibilidade dos arts. 9º e 10 da Lei nº 9.430/96. Se fizer a exclusão de R\$ 400, o prejuízo fiscal aumentará para R\$ 1.400, com a compensação limitada nos anos seguintes a 30% do lucro líquido ajustado.

Aí vem a ideia brilhante na empresa: vamos adiar a exclusão da PDD para o ano de 2014. Assim, não aumentamos o prejuízo fiscal em 2013 e diminuimos toda a exclusão permitida (R\$ 400) da apuração fiscal em 2014, ano em que a empresa apresentará lucro.

Todavia, o art. 26 da Instrução Normativa nº 51/95 diz que as exclusões que não forem lançadas no período de origem deverão ter o mesmo efeito fiscal no período de registro que teriam no período original. Assim, uma exclusão que deixar de ser feita num ano, para não aumentar o prejuízo fiscal já existente, não poderá reduzir o lucro tributável no ano seguinte.

A aplicação do dispositivo da IN 51/95 é muito controversa, pois alguns normativos da RFB são facultativos, ou seja, a empresa pode ou não fazer. Por exemplo, um veículo pode ter depreciação no máximo em cinco anos, ou seja, com uma taxa linear de 20%. Nada impede a empresa de depreciar este veículo em determinado ano apenas em 5%, com objetivo de diminuir o prejuízo fiscal existente. A legislação não aceita apenas a depreciação anual de veículos num percentual acima de 20%.

De qualquer forma, veja a dura posição da IN e a posição da empresa nas tabelas a seguir:

CÁLCULO DO IR + CSLL – POSIÇÃO DA EMPRESA

APURAÇÃO DE IR + CSLL	2013	2014	2015	2016
RESULTADO CONTÁBIL ANTES DO IR	(1.000)	1.600	1.600	1.600
(-) EXCLUSÃO – arts. 9º e 10 Lei 9.430/96	–	(400)	–	–
LUCRO LÍQUIDO AJUSTADO	(1.000)	1.200	1.600	1.600
(-) COMPENSAÇÃO DE PREJ. FISCAIS	–	(360)	(480)	(160)
LUCRO FISCAL	(1.000)	840	(1.120)	1.440
IR + CSLL – alíquota de 40%*	–	336	448	576

CÁLCULO DO IR + CSLL – POSIÇÃO DO FISCO (IN SRF nº 51/95)

APURAÇÃO DE IR + CSLL	2013	2014	2015	2016
RESULTADO CONTÁBIL ANTES DO IR	(1.000)	1.600	1.600	1.600
(-) EXCLUSÃO – Arts. 9º e 10 Lei 9.430/96	(400)	–	–	–
LUCRO LÍQUIDO AJUSTADO	(1.400)	1.600	1.600	1.600
(-) COMPENSAÇÃO DE PREJ. FISCAIS	–	(480)	(480)	(440)
LUCRO FISCAL	(1.400)	1.120	(1.120)	1.160
IR + CSLL – alíquota de 40%*	–	448	448	464

*** Para fins didáticos, utilizamos alíquota combinada de 40%.**

No conjunto dos três anos em que apurou IR a pagar (2014 a 2016), o valor devido será igual na posição da empresa e na interpretação do Fisco (R\$ 1.360). E, no ano de 2015, o valor foi o mesmo. A diferença de R\$ 112, valor pago a menor pela empresa em 2014, seria compensada em 2016. Contudo, se fosse aplicada a posição explicada na IN 51/95, a empresa seria autuada em 2014, tendo que pagar o valor de R\$ 112 com os

acréscimos legais. Já um eventual pagamento a maior da empresa em 2016 poderia ser compensado posteriormente.

A defesa da empresa teria como base o texto do art. 9º da Lei nº 9.430/96, que diz que a exclusão PODERÁ ser feita. PODER e DEVER são verbos diferentes, daí a linha de raciocínio de aguardar a exclusão para o ano seguinte.

22.4.6 USO DO PREJUÍZO FISCAL NO REFINANCIAMENTO DE TRIBUTOS FEDERAIS

A Lei nº 11.941/09 instituiu mais um programa de parcelamento de tributos, apelidado de REFIS IV. Uma das novidades do programa foi a permissão da utilização de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL para pagar multas e juros, mesmo no caso de tributos incluídos em dívida ativa. Os prejuízos e bases negativas representam ativos que não têm atualização e têm limitação de uso, que é a trava de 30% do lucro líquido ajustado. Então, trata-se de interessante alternativa, para a empresa, o uso do prejuízo fiscal e da base negativa.

O tema foi tratado no art. 1º, §§ 7º e 8º, com utilização de 25% para o IR e 9% para CSLL.

Por exemplo, a Cia. Avaí aderiu ao REFIS IV e tem juros e multas de R\$ 255 incluídos no parcelamento. Supondo que a empresa tenha saldo de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL no valor de R\$ 1.000 e decida utilizar a permissão da Lei nº 11.941/09 para pagamento dos encargos sobre atraso. Assim, utilizaria R\$ 750 do saldo do prejuízo fiscal e da base negativa, permanecendo com R\$ 250 para compensação posterior. Calculando 34% sobre R\$ 750, encontramos R\$ 255, quitando juros e multas com saldo de prejuízo fiscal e base negativa.

A Lei nº 12.973/14 reabriu a possibilidade do uso de prejuízos fiscais em mais um parcelamento permitido, em um modelo similar ao utilizado em 2009.

22.4.7 COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS DE EMPRESAS

CONTROLADAS

A Lei nº 13.043/14 (art. 33) abriu espaço para as empresas que tinham parcelamento de débitos de natureza tributária, vencidos até 31/DEZ/13, perante a RFB ou a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), utilizar, mediante requerimento, créditos próprios de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da CSLL, apurados até 31/DEZ/13 e declarados até 30/JUN/14, para a quitação antecipada dos débitos parcelados.

Contudo, a lei inovou permitindo a utilização de créditos com prejuízos fiscais apurados entre empresas controladora e controlada, de forma direta ou indireta ou entre empresas que tenham o mesmo controle, de forma direta ou indireta. A única exigência é que o prejuízo fiscal da controlada somente seja utilizado depois de a controladora ter considerado no parcelamento todo seu saldo de prejuízos fiscais.

Veja um exemplo. Teoricamente, pela leitura e interpretação da lei, suponha que a empresa Lojas Americanas, controladora da B2W, não tenha prejuízos fiscais. A empresa poderia utilizar prejuízos fiscais apurados por sua controlada B2W para compensar eventual parcelamento que a empresa (Lojas Americanas) tivesse. O problema é que a B2W é empresa com ações negociadas em bolsa (novo mercado) com 3.231 acionistas pessoas físicas, 449 pessoas jurídicas e 65 investidores institucionais (posição de 27/ABR/16) e a controladora poderia, teoricamente, utilizar prejuízo fiscal da empresa (B2W), prejuízo este que representa um potencial ativo da empresa e que poderá ser recuperado no futuro, com lucros tributáveis, que pertencem a todos os acionistas. O uso do prejuízo, no caso, beneficiaria somente o acionista controlador.

Não há menção na lei para remuneração pela cessão desse prejuízo fiscal, mas imagina-se que, em uma eventual operação, a transação tenha desembolso financeiro de quem utilizou o prejuízo do outro. No exemplo hipotético, pagamento da Lojas Americanas para a B2W pela cessão do prejuízo fiscal, provavelmente com deságio. Por exemplo, suponha que a B2W tivesse prejuízo fiscal de R\$ 1.000 registrados na parte B do LALUR e que a empresa Lojas Americanas utilizasse todo esse prejuízo para quitar parcelamentos tributários no montante de R\$ 340 (34%). Admita que a

Lojas Americanas efetuasse o pagamento de R\$ 260, com deságio de R\$ 80. Realmente poderia ser uma situação atrativa para as duas empresas, já que tal ativo demoraria muito a ser realizado na B2W e a empresa Lojas Americanas, no caso, conseguiria reduzir sua dívida tributária parcelada pagando menos. Nesta operação, a empresa Lojas Americanas teria uma receita de R\$ 80. Tal valor poderia ser excluído das bases de PIS e COFINS, assim como eventual receita registrada pela venda na B2W (no caso de não ter o ativo fiscal diferido reconhecido), conforme previsto no art. 153 da Lei nº 13.097/15.

Importante destacar que não há qualquer informação de realização de operações deste tipo nas empresas Lojas Americanas e B2W. Utilizamos as empresas como exemplo numérico apenas para facilitar a compreensão e o seu entendimento. Provavelmente nada foi feito por elas, mas as leis citadas permitiriam fazer.

22.5 LALUR

O Livro de Apuração do Lucro Real, conhecido como LALUR, é um livro eminentemente fiscal, cujo objetivo principal é demonstrar a passagem do lucro contábil para o lucro fiscal. O LALUR, hoje eletrônico, é dividido em duas partes: parte A e parte B.

22.5.1 DISPOSITIVO LEGAL

A Lei nº 12.973/14 modificou o art. 8º do Decreto-Lei nº 1.598/77 em relação ao LALUR. Veja a transcrição, com as mudanças apresentadas em negrito:

Art. 8º O contribuinte deverá escriturar, além dos demais registros requeridos pelas leis comerciais e pela legislação tributária, os seguintes livros:

*I – de apuração do lucro real, **que será entregue em meio digital** e no qual:*

a) serão lançados os ajustes do lucro líquido do exercício, de que tratam os §§ 2º e 3º do artigo 6º;

*b) será transcrita a demonstração do lucro real **e a apuração do IR;***

c) serão mantidos os registros de controle de prejuízos a compensar em exercícios subsequentes

(art. 64), de depreciação acelerada, de exaustão mineral com base na receita bruta, de exclusão por investimento das pessoas jurídicas que explorem atividades agrícolas ou pastoris e de outros valores que devam influenciar a determinação do lucro real de exercício futuro e não constem de escrituração comercial (§ 2º).

II – REVOGADO.

§ 1º *Completada a ocorrência de cada fato gerador do imposto, o contribuinte deverá elaborar o livro de que trata o inciso I do caput (e-LALUR), de forma integrada às escriturações comercial e fiscal, que discriminará:*

a) o lucro líquido do exercício do período-base de incidência;

*b) os registros de ajuste do lucro líquido, com **identificação das contas analíticas do plano de contas** e indicação discriminada por lançamento correspondente na escrituração comercial, quando presentes;*

c) o lucro real.

d) a apuração do IR devido, com a discriminação das deduções quando aplicáveis; e

e) demais informações econômico-fiscais da pessoa jurídica.

§ 3º O disposto neste artigo será disciplinado em ato normativo da RFB.

§ 4º Para fins do disposto na alínea “b” do § 1º, considera-se conta analítica aquela que registra em último nível os lançamentos contábeis.

§ 2º *Para fins da escrituração contábil, inclusive da aplicação do disposto no § 2º do art. 177 da Lei nº 6.404/76, os registros contábeis que forem necessários para a observância das disposições tributárias relativos à determinação da base de cálculo do imposto de renda e, também, dos demais tributos, quando não devam, por sua natureza fiscal, constar da escrituração contábil, ou forem diferentes dos lançamentos dessa escrituração, serão efetuados exclusivamente em:*

I – Livros ou registros contábeis auxiliares; ou

II – Livros fiscais, inclusive no livro de que trata o inciso I do caput deste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.941/09)

§ 3º *O disposto no § 2º deste artigo será disciplinado pela RFB.*

§ 4º Para fins do disposto na alínea “b” do § 1º, considera-se conta analítica aquela que registra em último nível os lançamentos contábeis.

O art. 18 da Lei nº 8.218/91 já dizia que o LALUR poderia ser escriturado mediante a utilização de sistema eletrônico de processamento de dados, observadas as normas baixadas pela RFB.

A Lei nº 12.973/14 acrescentou o art. 8-A, incluindo a aplicação de multas por entrega do LALUR eletrônico com atraso ou então com erros.

A lei torna o e-LALUR um livro obrigatório, com multa cobrada sobre atraso e incorreções. Todavia, a IN RFB nº 1.422/13 criou a Escrituração Contábil Fiscal (ECF) e, em seu art. 5º, informou sobre a extinção da DIPJ, dizendo que as empresas não serão obrigadas a entregar o LALUR, que passa a integrar a ECF. A IN RFB nº 1.574/15 diz que e-LALUR e o Livro Eletrônico de Apuração da Base de Cálculo da CSLL (e-LACS) integram a ECF.

Vamos entender a lógica da composição das duas partes do LALUR.

22.5.2 PARTE A: DO LUCRO CONTÁBIL AO LUCRO REAL

Na parte A do LALUR, a empresa deve fazer a transcrição da apuração do lucro fiscal, partindo do resultado obtido pela escrituração contábil, conforme o art. 8º do Decreto-Lei nº 1.598/77.

Inicialmente, são informadas todas as despesas que serão adicionadas e as receitas que serão excluídas, informando a conta contábil (analítica) a que se refere o ajuste, para justificar a adição ou exclusão.

Depois, deve ser demonstrada a apuração do lucro fiscal, denominado pela legislação do imposto de renda como lucro real. A apuração do lucro real é feita da seguinte forma:

1. Lucro Líquido Antes do Imposto de Renda
2. (+) Adições ao Lucro Líquido
3. (-) Exclusões ao Lucro Líquido
4. Lucro Antes da Compensação de Prejuízos Fiscais (1 + 2 - 3)
5. (-) Compensação de Prejuízos Fiscais
6. Lucro Real (4 - 5)
7. IR - Alíquota Básica (15% de 6)
8. IR - Adicional (10% s/ 6 menos R\$ 20 mil/mês)
9. (-) Incentivos Fiscais
10. IR Devido (7 + 8 - 9)

Portanto, esta é a apresentação da parte A do LALUR. Fica a dúvida se o IRRF eventualmente compensado deveria também ser apresentado na parte A. Em uma análise preliminar, entendo que sim.

22.5.3 PARTE B: REGISTROS QUE PODERÃO AFETAR O RESULTADO FISCAL EM PERÍODOS SEGUINTE

Na parte B são transcritos todos os registros, efetuados na parte A ou não, que podem/devem afetar a base fiscal de períodos posteriores.

Assim, toda despesa que represente adição temporária pode ser registrada na parte B, pois, em algum período seguinte, esta despesa será dedutível para fins fiscais e, com o adequado controle na parte B do LALUR, a exclusão poderá ser feita sem nenhuma preocupação.

Uma despesa de Provisão para Devedores Duvidosos (PDD ou Provisão para /Créditos de Liquidação Duvidosa, PCLD), por exemplo, embora não dedutível quando de sua constituição, representa uma adição temporária, até porque somente duas coisas podem acontecer com esse cliente, sobre o qual se constituiu a provisão: pagar ou não pagar. Se ele pagar, a provisão poderá ser revertida, gerando uma receita de reversão, que não é exigida pelo Fisco, sendo excluída no LALUR, desde que a despesa de PDD esteja registrada na parte B; se o cliente não pagar, a empresa confirmará a despesa e reconhecerá a provisão já efetuada, realizando a baixa da conta retificadora do ativo (PDD) contra a conta de ativo (contas a receber) e deduzirá esta despesa na base do IR tão logo ela atinja os prazos definidos na Lei nº 9.430/96. Esses prazos e o detalhamento da adição da PDD serão vistos adiante, no [Capítulo 25](#), de adições ao lucro líquido.

Na parte B são guardados os prejuízos fiscais apurados que poderão ser compensados em períodos seguintes. Atualmente, com a limitação de compensação em 30% do valor do lucro do período seguinte, esse controle dos prejuízos na parte B do LALUR ganha ainda mais importância.

O art. 509 do RIR/99 diz que o controle dos prejuízos fiscais deve ser feito em folhas individualizadas por período de apuração, anual ou trimestral. Não entendo como fundamental essa exigência para fins de

controle. A empresa poderia registrar todos os prejuízos fiscais apurados e suas compensações em uma única folha, pois não existe prioridade na hora de compensar os prejuízos fiscais. Essa preocupação de controle individual existia quando a legislação limitava a compensação de prejuízos fiscais em quatro anos, o que não existe desde 1995.

São registrados também na parte B os valores do incentivo fiscal para o Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT), que, devido a sua limitação percentual, podem ser aproveitados em dois anos subsequentes. A utilização do PAT de forma adequada na parte B pode representar boa economia financeira para as empresas.

22.5.4 LIVRO DE APURAÇÃO DA BASE DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL

A Instrução Normativa SRF nº 390/04 regulamentou com detalhes as bases da contribuição social, tanto no lucro presumido como no lucro real. O art. 28 da IN diz que a empresa PODERÁ transcrever a apuração da base tributável no LALUR ou em outro livro próprio, criado especificamente para esta contribuição.

A recomendação é que o contribuinte faça esse tipo de controle no próprio LALUR, aproveitando o fato de que já possui o modelo ajustado para o IR.

A Lei nº 12.973/13 diz que a base da CSLL deve ser transcrita no LALUR eletrônico a partir da adoção da lei, em 2014 ou 2015, a critério da empresa. A IN RFB nº 1.574/15 diz que Livro Eletrônico de Apuração da Base de Cálculo da CSLL (e-LACS) passa a integrar a ECF junto com o e-LALUR.

22.6 ABSORÇÃO DA LEITURA: DEZ QUESTÕES DE MÚLTIPLA ESCOLHA

Recomenda-se fazer as questões pelo menos um dia depois da leitura do capítulo.

Q1 – Prefeitura de Angra dos Reis – Contador – FESP/2002

Adição ao lucro líquido pode representar:

- (A) Despesa aceita na Contabilidade e não aceita pelo FISCO.
- (B) Despesa aceita na Contabilidade e aceita pelo FISCO.
- (C) Despesa não aceita na Contabilidade e aceita pelo FISCO.
- (D) Despesa não aceita na Contabilidade e não aceita pelo FISCO.

Q2

A Cia. Barbacena tem base negativa em 2002 de R\$ 800 e de R\$ 1.200 em 2003. Em 2004, teve lucro antes de calcular os impostos de R\$ 10.000. O valor da contribuição social devida no ano (alíquota de 9%) será:

- (A) R\$ 630.
- (B) R\$ 720.
- (C) R\$ 846.
- (D) R\$ 900.
- (E) R\$ 1.500.

Q3

A Cia. Mata tem prejuízo contábil no 1º ano de suas atividades no valor de R\$ 340. No prejuízo estão incluídas receitas não tributáveis (MEP) no valor de R\$ 40. No 2º ano, apresenta lucro contábil de R\$ 1.000, incluindo despesas não dedutíveis de R\$ 200. O IR devido (15%) no 2º ano será:

- (A) R\$ 105.
- (B) R\$ 123.
- (C) R\$ 126.
- (D) R\$ 129.
- (E) R\$ 135.

Q4

A Cia. Roma iniciou suas atividades em 27 de fevereiro de 2014, optando pelo lucro real anual.

Seu lucro contábil no ano foi de R\$ 245 mil, incluindo resultado negativo de participação em controladas de R\$ 5 mil. O IR total devido no ano de 2014, em R\$, atingiu:

- (A) 36.000.
- (B) 38.000.
- (C) 38.500.
- (D) 40.500.
- (E) 42.500.

Q5 – Prefeitura de Angra dos Reis – Contador – FESP/02

O LALUR é um livro:

- (A) Contábil, que registra os lançamentos contábeis.
- (B) Fiscal e contábil, exigido para comprovar o resultado apurado e divulgado pelas empresas brasileiras.
- (C) Fiscal, que apura o lucro real ou presumido das empresas.
- (D) Fiscal, que registra e controla a ligação entre o resultado apurado na contabilidade e o exigido pelo Fisco.

Q6

Uma empresa apresenta no mesmo ano os seguintes dados:

Prejuízo Contábil	R\$ 40
Lucro Fiscal	R\$ 25

Sabendo que possui exclusões ao lucro líquido no valor de R\$ 11, informe o valor das adições ao lucro líquido desta empresa:

- (A) R\$ 15.
- (B) R\$ 26.
- (C) R\$ 54.
- (D) R\$ 65.
- (E) R\$ 76.

Q7 – Analista Tributário Pleno PUC-PR (COPEL)

Quanto ao LALUR, é **INCORRETO** afirmar:

- (A) Todas as Pessoas Jurídicas contribuintes do imposto de renda estão obrigadas à sua escrituração.
- (B) É dispensado seu registro em qualquer órgão ou repartição.
- (C) Na sua parte B, a escrituração será feita utilizando-se uma folha para cada conta ou fato que requeira individualização.
- (D) É um livro de natureza eminentemente fiscal e destinado à apuração extracontábil do lucro real.
- (E) Possui elementos que poderão afetar o resultado de períodos de apuração futuros.

Q8

A Cia. Selva apresentou no ano de 2004 um lucro contábil antes de IR e CSLL no valor de R\$ 5.000. O Setor de Tributos analisou detalhadamente este resultado e apresentou as seguintes informações para cálculo desses tributos:

» Despesas Não Dedutíveis	\$ 400
» Receitas Não Tributáveis	R\$ 600
» Prejuízo Fiscal de Anos Anteriores	R\$ 1.540

O Imposto de Renda devido no ano, com alíquota de 15%, será:

- (A) R\$ 489.
- (B) R\$ 504.
- (C) R\$ 525.
- (D) R\$ 546.
- (E) R\$ 549.

Q9

Sabemos que determinada empresa tem a CSLL (alíquota de 9%) devida no valor de R\$ 693, considerando a utilização do máximo permitido como compensação de prejuízos fiscais (30%) tanto para o IR como para a CSLL. Sabemos também que a base do IR é praticamente idêntica à base da CSLL, exceto em relação a uma adição efetuada apenas na base do IR de R\$ 200. O

Imposto de Renda (15%) devido será:

- (A) R\$ 1.176.
- (B) R\$ 1.185.
- (C) R\$ 1.650.
- (D) R\$ 1.680.

Q10 – Petrobras

Uma empresa possui saldo de prejuízos fiscais de R\$ 1.000,00, registrados na Parte B do LALUR e apresenta, no ano, um lucro antes do imposto de renda de R\$ 3.000,00, incluindo resultado positivo de participação em controladas e coligadas (equivalência patrimonial) no valor de R\$ 200,00. O imposto de renda (alíquota de 15%), atendendo as regras da legislação fiscal, será, em R\$:

- (A) 270,00.
- (B) 294,00.
- (C) 300,00.
- (D) 315,00.
- (E) 375,00.

23

LUCRO REAL: COMPARAÇÃO ENTRE AS OPÇÕES TRIMESTRAL E ANUAL

OBJETIVO DO CAPÍTULO

Neste capítulo, será apresentado o funcionamento da opção de tributação pelo lucro real trimestral e a comparação com o real anual. Ao final do capítulo, será possível:

- a. Entender o cálculo do lucro real trimestral, inclusive quando houver prejuízo em algum dos trimestres.
- b. Comparar a opção trimestral com o lucro real anual, identificando as perdas temporárias e as perdas definitivas quando da escolha da opção trimestral.

23.1 OPÇÕES DE TRIBUTAÇÃO DO LUCRO REAL

A única forma de tributação em que o Fisco exige a apuração completa do resultado das empresas (receitas menos despesas) é o lucro real.

O ano fiscal no Brasil coincide com o ano civil, indo de 1º/JAN a 31/DEZ. Portanto, qualquer que seja a forma de tributação escolhida pela empresa, o ano fiscal será este.

Com relação ao lucro real, as pessoas jurídicas têm duas opções de enquadramento:

- a. Lucro Real Trimestral; ou

- b. Lucro Real Anual com Antecipações Mensais em Bases Estimadas.

23.2 LUCRO REAL TRIMESTRAL

O lucro real trimestral representa a tributação sobre o lucro feita a cada trimestre. Então, no mesmo ano fiscal, a pessoa jurídica encerra quatro períodos distintos, sendo devidos o IR e a CSLL apenas a cada três meses e de forma definitiva. Com isso, a empresa é obrigada a efetuar quatro recolhimentos no ano, não sendo necessário acompanhamento mensal, pois a exigência só acontece trimestralmente.

Se desejar, a empresa poderá parcelar IR e CSLL em até três cotas iguais e sucessivas, nas mesmas regras adotadas para o lucro presumido.

Sua grande desvantagem é que a apuração do imposto passa a ser trimestral, prejudicando sensivelmente empresas que tenham resultados apresentando algum desequilíbrio durante o ano. Para empresas com histórico de lucros constantes (desde que acima de R\$ 60.000 por trimestre), a opção pelo lucro real trimestral pode se tornar interessante, desde que o lucro seja próximo dos percentuais de presunção utilizados no cálculo pela estimativa mensal.

No caso de opção pelo lucro real trimestral, um prejuízo do 1º trimestre somente poderá ser compensado em até 30% de um possível lucro obtido no 2º trimestre. Assim, uma empresa com R\$ 100 de prejuízo no 1º trimestre, R\$ 100 no 2º e mais R\$ 100 no terceiro, caso apresente lucro no quarto trimestre no valor de R\$ 250, terá que pagar IR sobre uma base de R\$ 175, pois somente poderá compensar R\$ 75, que correspondem a 30% do LAIR do trimestre. No ano, a empresa teria apresentado um prejuízo de R\$ 50, mas ainda assim, se a escolha for lucro real trimestral, haverá o desembolso referente ao quarto trimestre. Entretanto, esta perda poderá se caracterizar apenas como temporária, pois nos próximos períodos de apuração pelo lucro real, caso apresente lucros, a empresa irá recuperar o valor que pagou sem ter obtido lucro.

Mas a maior perda das empresas que apuram seu imposto pelo lucro real trimestral ocorre em relação à parcela do adicional mensal de R\$ 20.000 que deixar de ser recolhida em algum trimestre ao longo do ano,

desde que o lucro apurado em outro trimestre seja superior a R\$ 60.000.

23.3 EXEMPLO NUMÉRICO COM PERDA DO ADICIONAL

Os exemplos numéricos são importantes para facilitar o entendimento, principalmente de assuntos com maior grau de complexidade. Vamos a mais um deles.

A Cia. Samba apresenta um lucro de R\$ 240.000 no ano de 2016. Caso a escolha tivesse sido pelo lucro real anual, o IR no ano teria sido de R\$ 36.000 (referente à aplicação apenas da alíquota básica de 15%). Neste caso, a empresa não estaria sujeita ao adicional por não ter o lucro ultrapassado os R\$ 240.000 no ano.

Suponha que o lucro de R\$ 240.000 esteja distribuído nos quatro trimestres da seguinte forma e com o respectivo IR devido:

1º trimestre	Lucro de R\$ 70.000	IR de R\$ 11.500
2º trimestre	Lucro de R\$ 70.000	IR de R\$ 11.500
3º trimestre	Lucro de R\$ 60.000	IR de R\$ 9.000
4º trimestre	Lucro de R\$ 40.000	IR de R\$ 6.000

O imposto de renda total pelo lucro real trimestral será de R\$ 38.000, com R\$ 2.000 a mais em relação ao valor calculado pelo lucro real anual.

A diferença é explicada devido ao lucro no ano ter atingido a parcela de R\$ 240.000, significando que não tivemos valor de adicional de IR devido. Todavia, quando se faz o cálculo trimestral, em dois trimestres se apura excesso em relação à parcela isenta do adicional (R\$ 60.000). Como não é possível compensar o excesso dos dois primeiros trimestres com o 4º trimestre, quando o lucro ficou R\$ 20.000 abaixo do limite, perdemos 10% (alíquota do adicional) sobre estes R\$ 20.000.

A perda máxima com o adicional de IR não pode ser avaliada. No entanto, perdas definitivas acima de R\$ 15 mil só acontecem em casos

extremos, com uma combinação nos resultados dos trimestres difícil de acontecer.

23.4 EMPRESA ATINGIDA PELA CRISE MUNDIAL E A APURAÇÃO TRIMESTRAL DE IR + CSLL

A crise econômica que assolou o mundo a partir do final de setembro de 2008 é um exemplo do estrago tributário que poderia atingir uma empresa lucrativa, que tivesse optado pelo lucro real trimestral e apresentasse um resultado negativo de tal monta no 4º trimestre que deixasse o resultado anual negativo.

Por exemplo, uma empresa com lucro de R\$ 100 milhões em cada um dos três primeiros trimestres de 2008 teria IR a pagar de R\$ 24.994.000,00 nos meses de abril, julho e outubro, quando vencem os tributos sobre os lucros apurados ao final dos trimestres encerrados em março, junho e setembro, respectivamente.

Admitindo um 4º trimestre horrível, com resultado negativo de R\$ 510 milhões, a empresa terminaria o ano de 2008 com prejuízo de R\$ 210 milhões, cuja compensação seria lenta e gradual, por causa da trava de 30% do lucro líquido ajustado na hora das compensações. Somente quando o somatório de resultados positivos nos anos seguintes atingisse R\$ 700 milhões, esta empresa conseguiria compensar todo o prejuízo fiscal.

Mas a maior pancada aconteceria já em 2008, pois o desembolso de IR + CSLL no ano teria atingido R\$ 74.982.000, com uma parte relevante desse valor sendo caracterizada como perda definitiva. Caso a opção fosse pelo lucro real anual com antecipações mensais, provavelmente teria a empresa feito um desembolso de quase todo esse valor. Contudo, tal desembolso seria caracterizado como crédito fiscal a partir de janeiro de 2009, com permissão de atualização pelos juros SELIC e possibilidade de compensação com os demais tributos federais.

Infelizmente, o Brasil vem passando por uma enorme crise econômica e tal fato poderia ter acontecido novamente nos anos de 2015 e 2016 em empresa que utilizou o lucro real trimestral como forma de apuração de IR e CSLL e conseguiu um bom resultado no início do ano, piorando depois.

23.5 EXEMPLO COM PREJUÍZO NO TERCEIRO TRIMESTRE

Suponha que a Cia. Lapa seja uma empresa com resultados sazonais, apresentando bons lucros no verão e resultado negativo durante os meses de inverno.

Veja o resultado apurado pela empresa durante o ano, antes do cálculo de IR e CSLL:

1º trimestre: Lucro de R\$ 150.000
3º trimestre: Prejuízo de R\$ 40 mil
2º trimestre: Lucro de R\$ 50.000
4º trimestre: Lucro de R\$ 100 mil
LUCRO ANTES DE IR APURADO NO ANO DE 2016: R\$ 260.000

Sabendo que a empresa optou pelo lucro real trimestral em 2016, torna-se necessário explicar o total de IR pago a maior e também informar qual foi a perda considerada definitiva e se houve perda temporária.

Inicialmente, na tabela a seguir, o leitor poderá observar o cálculo no ano de 2016.

CÁLCULO DO IR + CSLL DA CIA. LAPA EM 2016

CIA. LAPA	1º TRIM.	2º TRIM.	3º TRIM.	4º TRIM.	
LAIR	150.000	50.000	(40.000)	100.000	TOTAL
(-) COMP. PREJ. FISCAL	–	–	–	(30.000)	
LUCRO TRIBUTÁVEL	150.000	50.000	–	70.000	
CSLL – 9%	13.500	4.500	–	6.300	24.300
IR – ALIQ. BÁSICA – 15%	22.500	7.500	–	10.500	40.500
IR – ADICIONAL – 10%	9.000	–	–	1.000	10.000

TOTAL DE IR + CSLL	45.000	12.000	–	17.800	74.800
--------------------	--------	--------	---	--------	--------

Caso o cálculo fosse feito pelo lucro real anual, os valores de IR e CSLL seriam menores em comparação com o cálculo feito pelo lucro real trimestral apresentado na tabela a seguir. Veja o cálculo anual e a comparação na coluna ao lado.

COMPARAÇÃO DA APURAÇÃO DE IR + CSLL DA CIA. LAPA: LUCRO REAL ANUAL E LUCRO TRIMESTRAL DURANTE O ANO DE 2016

CIA. LAPA	ANUAL	TRIMESTRAL	PAGAMENTO A MENOR NO ANUAL
LAIR	260.000	260.000	
CSLL – 9%	23.400	24.300	900
IR – ALIQ. BÁSICA – 15%	39.000	40.500	1.500
IR – ADICIONAL – 10%	2.000	10.000	8.000
TOTAL DE IR + CSLL	64.400	74.800	10.400

A CSLL foi paga a maior em 2016, devido à escolha inadequada da forma de tributação, representando um desembolso a maior de R\$ 900. Todavia, este desembolso é temporário, pois no ano seguinte a empresa poderá pagar um valor menor em comparação com a opção anual.

O mesmo raciocínio será aplicado à alíquota básica do imposto de renda. Como na apuração trimestral, restou o valor de R\$ 10 mil de prejuízo fiscal para ser compensado no ano seguinte, o IR de 15% (R\$ 1.500) foi pago a maior, de forma temporária.

Já em relação ao adicional de IR, é possível afirmar que apenas o valor de R\$ 1 mil poderá ser uma perda temporária, dependendo do resultado apurado no ano seguinte.

Para simplificar a explicação, vamos supor que a Cia. Lapa apure dois lucros diferentes em 2017. E que a empresa escolha neste ano o lucro real

anual. Nas tabelas seguintes, você poderá analisar o resultado apurado em 2017 e os tributos devidos, comparando as duas opções de 2016: a escolhida (real trimestral) e a descartada (real anual).

EXPLICAÇÃO S/ A PERDA TEMPORÁRIA E DEFINITIVA – LUCRO DE 200 MIL

CIA LAPA: COMPARAÇÃO DAS OPÇÕES TRIMESTRAL E ANUAL	ANUAL EM 2016	TRIMESTRAL EM 2016	
LUCRO APURADO EM 2017	200.000	200.000	VALOR PAGO A MAIOR NO REAL ANUAL
(-) COMPENSAÇÃO DE PREJ. FISCAIS	–	(10.000)	
LUCRO TRIBUTÁVEL	200.000	190.000	
CSLL – 9%	18.000	17.100	900
IR – ALIQ. BÁSICA – 15%	30.000	28.500	1.500
IR – ADICIONAL – 10%	–	–	–
TOTAL DE IR + CSLL	48.000	45.600	2.400

EXPLICAÇÃO S/ A PERDA TEMPORÁRIA E DEFINITIVA – LUCRO DE 300 MIL

CIA LAPA: COMPARAÇÃO DAS OPÇÕES TRIMESTRAL E ANUAL	ANUAL EM 2016	TRIMESTRAL EM 2016	
LUCRO APURADO EM	300.000	300.000	VALOR PAGO A MAIOR NO REAL ANUAL

2017	300.000	300.000	NO REAL ANUAL
(-) COMPENS. DE PREJ. FISCAIS	—	(10.000)	
LUCRO TRIBUTÁVEL	300.000	290.000	
CSLL – 9%	27.000	26.100	900
IR – ALIQ. BÁSICA – 15%	45.000	43.500	1.500
IR – ADICIONAL – 10%	6.000	5.000	1.000
TOTAL DE IR + CSLL	78.000	74.600	3.400

Como é possível observar nas tabelas, parte da perda com o adicional será temporária, caso o lucro no ano seguinte ultrapasse o limite de R\$ 240 mil mais o prejuízo fiscal do ano anterior. Por outro lado, quando o lucro for menor que os R\$ 240 mil, todo o valor pago a maior com adicional no ano anterior será considerado como perda definitiva.

23.6 LUCRO REAL TRIMESTRAL MELHOR QUE A APURAÇÃO ANUAL

O cálculo dos tributos pelo lucro real trimestral poderá ser mais vantajoso em comparação com a apuração anual em poucas situações. Regra geral, é melhor não arriscar escolher a opção trimestral. Mas, nas empresas com base estimada praticamente idêntica ao cálculo pelo lucro real, resultado positivo constante e acima de R\$ 60 mil no trimestre, a opção pode se tornar financeiramente interessante.

Suponha uma empresa com IR + CSLL devidos na base estimada e também pelo lucro real de R\$ 100 em cada um dos três primeiros meses do ano. Se escolher a opção anual, terá que desembolsar R\$ 100 no final de fevereiro, no final de março e no final do mês de abril. Se escolher o lucro

mas apenas no final do mês de abril. A empresa que escolhesse o lucro real trimestral, no caso, poderia utilizar os valores não desembolsados no final dos meses de fevereiro e março em sua atividade empresarial.

23.7 EXEMPLO NUMÉRICO

A Cia Alfa foi tributada pelo lucro real em 2009, assim como a Cia. Beta. As duas empresas possuem o mesmo resultado, sendo que a Cia. Alfa optou pelo Real ANUAL, enquanto a Beta escolheu o Real TRIMESTRAL. No ano seguinte (2010), as duas empresas optaram pelo Lucro Real ANUAL. Veja os números e o Resultado de cada empresa em 2009:

RESULTADO DE 2009 → PREJUÍZO ANUAL DE R\$ 50 mil

1º Trimestre – Prejuízo de R\$ 100.000

2º Trimestre – Prejuízo de R\$ 100.000

3º Trimestre – Prejuízo de R\$ 100.000

4º Trimestre – Lucro de R\$ 250.000

RESULTADO DE 2010 → Lucro de R\$ 800.000

CÁLCULO DO IR DA Cia. Beta no ano de 2009

Cia. Beta – 2009	Resultado	Base Fiscal	Básica – 15%	Adicional – 10%	IR Total
1º Trimestre	(100.000)	–	–	–	–
2º Trimestre	(100.000)	–	–	–	–
3º Trimestre	(100.000)	–	–	–	–
4º Trimestre	250.000	175.000	26.250	11.500	37.750

CÁLCULO DO IR DA Cia. Beta no ano de 2010

--	--	--	--	--	--

CÁLCULO DO IR DA Cia. Beta no ano de 2010				
Resultado	Base Fiscal	Básica – 15%	Adicional – 10%	IR Total
800.000	575.000	86.250	33.500	119.750

Observe que a Cia. Beta teve uma base tributável, considerando os dois anos (2009 e 2010), de R\$ 750.000. Pagou IR total de **R\$ 157.500** (37.750 + 119.750), sendo R\$ 112.500 de alíquota básica + R\$ 45.000 de adicional.

Já a Cia. Alfa nada pagou de IR em 2009, pois no ano teria apresentado prejuízo de R\$ 50 mil. Já no ano de 2010, o imposto é apresentado na tabela a seguir:

CÁLCULO DO IR DA Cia. Alfa no ano de 2010				
Resultado	Base Fiscal	Básica – 15%	Adicional – 10%	IR Total
800.000	750.000	112.500	51.000	163.500

Percebemos que a Cia. Alfa (real anual em 2009) pagou R\$ 6 mil a mais de IR, em comparação à Cia. Beta, que obteve o mesmo resultado, mas optou pelo lucro real trimestral. A explicação para esse desembolso a maior está na base do adicional, que a Cia. Beta teve em dois momentos (2010 e em um trimestre de 2009), enquanto a Cia. Alfa teve a base apenas em um momento, no ano de 2010. Ora, mas quem pagou mais foi a Cia. Alfa, que só teve o pagamento uma vez. Mas a base do adicional esclarece a questão. Veja a comparação:

- » Cia. ALFA teve base de R\$ 510.000, tributada a 10% = R\$ 51 mil.
- » Cia. BETA teve duas bases: uma de R\$ 335.000 (2010) e outra de R\$ 115.000 (2009), totalizando R\$ 450.000, tributada a 10% = R\$ 45 mil.

DETALHE RELEVANTE: o pagamento a maior pode ser compensado, contudo, pelo fato de a Cia. Beta ter que efetuar o pagamento antes da Cia. Alfa, pois apurou IR devido já em 2009.

23.8 ABSORÇÃO DA LEITURA: DEZ QUESTÕES DE MÚLTIPLA ESCOLHA

Recomenda-se fazer as questões pelo menos um dia depois da leitura do capítulo.

Q1

Uma empresa (optante pelo lucro real trimestral) que iniciou suas atividades no dia 4/FEV/14 obteve no final do 1º trimestre (março) um lucro contábil de R\$ 400 mil. Sabendo que todas as despesas são dedutíveis e as receitas, tributáveis, o IR devido será:

- (A) R\$ 60.000.
- (B) R\$ 76.000.
- (C) R\$ 94.000.
- (D) R\$ 96.000.
- (E) R\$ 98.000.

Q2

Uma empresa tem saldo de prejuízo fiscal registrado no LALUR de R\$ 31.000. Em 2016 apresentou o seguinte resultado nos três primeiros trimestres do ano:

1º TRIM: Lucro de R\$ 80 mil, incluindo resultado negativo de participação em controladas, avaliado pelo método de equivalência patrimonial de R\$ 10 mil.

2º TRIM: Prejuízo de R\$ 15 mil, incluindo despesas de brindes de R\$ 5 mil.

3º TRIM: Lucro de R\$ 70 mil.

O IR devido pela empresa nos nove meses, em R\$:

- (A) 13.600.
- (B) 17.100.
- (C) 18.150.
- (D) 18.750.

Q3

Uma empresa que optou pelo lucro real trimestral apurou prejuízo fiscal de R\$ 50 mil no 1º

Uma empresa que optou pelo lucro real trimestral apurou prejuízo fiscal de R\$ 50 mil no 1º trimestre. No 2º trimestre, obteve resultado positivo antes de IR e da CSLL de R\$ 150 mil, com despesa de brindes no valor de R\$ 10 mil. O IR devido no 2º trimestre será:

- (A) R\$ 16.800.
- (B) R\$ 18.500.
- (C) R\$ 20.250.
- (D) R\$ 21.500.
- (E) R\$ 22.000.

Q4

O IR devido no 1º trimestre de 2012, com lucro real de R\$ 1 milhão, será, em reais:

- (A) 150.000.
- (B) 244.000.
- (C) 226.000.
- (D) 248.000.
- (E) 250.000.

Q5

No primeiro trimestre de 2014, a Cia. Tricolor tem a base do IR quase idêntica à base da CSLL, exceto em relação a uma adição feita apenas na base do IR, no valor de R\$ 4.000. A CSLL devida foi de R\$ 99.000. Com base nesta informação o IR devido total será, em reais:

- (A) 251.000.
- (B) 252.000.
- (C) 263.000.
- (D) 269.000.
- (E) 270.000.

Q6

Empresa com lucro de R\$ 250 mil no ano, sendo 40% no 4º trimestre e o restante distribuído igualmente entre os outros três trimestres, pagará IR a maior, comparando com o lucro real

- (A) R\$ 1.000.
- (B) R\$ 2.000.
- (C) R\$ 3.000.
- (D) R\$ 4.000.
- (E) R\$ 7.000.

ANALISE OS DADOS DA CIA. ABC E RESPONDA ÀS QUESTÕES 7 A 10

A Cia. ABC terminou o ano de 2013 com um saldo de prejuízo fiscal de R\$ 35.000, devidamente controlado na parte B do LALUR. Em 2014, a empresa fez a opção pelo lucro real trimestral e apurou o seguinte resultado durante o ano:

1º Trimestre: lucro contábil de R\$ 95.000, incluindo despesas não dedutíveis de R\$ 5.000.

2º Trimestre: lucro contábil de R\$ 80.000, incluindo receitas não tributáveis de R\$ 10.000.

3º Trimestre: prejuízo contábil de R\$ 30.000, incluindo despesas não dedutíveis de R\$ 2.000.

4º Trimestre: lucro contábil de R\$ 85.000, incluindo despesas não dedutíveis de R\$ 5.000.

Em 2015, a empresa passou a optar pelo lucro real anual, obtendo um lucro fiscal antes da compensação de prejuízos fiscais de R\$ 250.000.

Q7

Informe o valor do imposto de renda devido pela Cia. ABC no 1º trimestre de 2014:

- (A) R\$ 8.250.
- (B) R\$ 9.750.
- (C) R\$ 10.250.
- (D) R\$ 11.500.
- (E) R\$ 16.375.

(E) R\$ 16.375.

Q8

Informe o valor do imposto de renda devido pela Cia. ABC no 2º trimestre de 2014:

- (A) R\$ 9.500.
- (B) R\$ 9.750.
- (C) R\$ 10.250.
- (D) R\$ 11.500.
- (E) R\$ 15.250.

Q9

Informe o valor do imposto de renda devido pela Cia. ABC no 4º trimestre de 2014:

- (A) R\$ 8.000.
- (B) R\$ 8.500.
- (C) R\$ 9.450.
- (D) R\$ 9.500.
- (E) R\$ 9.750.

Q10

Informe o valor do imposto de renda devido pela Cia ABC no ano de 2015, em R\$:

- (A) 36.750.
- (B) 37.250.
- (C) 37.500.
- (D) 38.250.
- (E) 38.500.