

FASCÍCULOS **IRPJ** 2025



**Lucro Real
Regime de Estimativa**

1



© 2025 COAD

FASCÍCULOS – IRPJ
Todos os direitos reservados

Autor: Equipe Técnica COAD
Coordenação Editorial: Crystiane Cardoso de Souza

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)

Equipe Técnica COAD
Coleção FASCÍCULO – IRPJ – Volume I
Rio de Janeiro: COAD, 2025.

ISBN: 978-65-84666-72-6

2025

1ª edição – 1ª impressão

*Proibida a reprodução total ou parcial de qualquer matéria sem prévia autorização.
Os infratores serão punidos na forma da lei.*

APRESENTAÇÃO

Com este livro, a COAD inicia a edição de 2025 do Fascículo de IRPJ. Este Fascículo, composto de 12 volumes, traz, de forma detalhada, os procedimentos para apuração do lucro real, do lucro presumido e do lucro arbitrado, bases de cálculo do Imposto de Renda da pessoa jurídica. Os trabalhos contidos no Fascículo de IRPJ são ilustrados com exemplificação prática, visando facilitar o entendimento de cada tema. Neste primeiro volume, constam os seguintes temas:

- Lucro Real: apresentamos normas gerais relativas a esta forma de tributação, tais como empresas obrigadas, períodos de apuração e prazos para pagamento;
- Regime de Estimativa: forma de recolhimento mensal obrigatório do Imposto de Renda para as empresas que optarem pela apuração anual do lucro real. Este tema envolve três trabalhos, que são Pagamento Mensal com base na Receita Bruta e Acréscimos, Suspensão ou Redução do Pagamento Mensal e Ajuste Anual.

Boa Leitura!

Equipe Técnica COAD

Índice

LUCRO REAL **Normas Gerais**

1. EMPRESAS OBRIGADAS AO LUCRO REAL	1
1.1. VERIFICAÇÃO DO LIMITE DE RECEITA NO ANO-CALENDÁRIO ANTERIOR	2
1.1.1. Valores Integrantes da Receita Total	2
1.2. EMPRESAS OPTANTES PELO REFIS	3
1.3. EMPRESAS IMOBILIÁRIAS	3
1.4. EMPRESAS EXPORTADORAS DE MERCADORIAS OU SERVIÇOS	3
1.5. ATIVIDADE DE COMPRA DE DIREITOS CREDITÓRIOS	3
2. ALÍQUOTAS DOS TRIBUTOS	3
2.1. IRPJ	3
2.2. CSLL	3
2.2.1. Instituições Financeiras	4
2.2.2. Regras Globe – Adicional CSLL	4
3. PERÍODO DE APURAÇÃO	5
3.1. APURAÇÃO TRIMESTRAL	5
3.2. APURAÇÃO ANUAL (REGIME DE ESTIMATIVA)	5
3.2.1. Enquadramento no Balanço Anual	5
3.2.2. Vantagens do Regime de Estimativa	6
4. ESCOLHA DA FORMA DE APURAÇÃO	7
5. CISÃO, FUSÃO, INCORPORAÇÃO OU EXTINÇÃO	7
6. PRAZOS DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO E DA CONTRIBUIÇÃO	7
6.1. LUCRO REAL TRIMESTRAL	7
6.2. LUCRO REAL ANUAL	8
6.2.1. Estimativas Mensais	8
6.2.2. Ajuste Anual	9
6.3. FUSÃO, CISÃO, INCORPORAÇÃO OU EXTINÇÃO	10
6.4. ENTREGA POSTERGADA PELAS CHUVAS NO RS	10

REGIME DE ESTIMATIVA **Pagamento Mensal com Base na** **Receita Bruta e Acréscimos**

1. LUCRO ESTIMADO	15
2. DETERMINAÇÃO DO LUCRO ESTIMADO	15
2.1. PERCENTUAIS APLICÁVEIS SOBRE A RECEITA BRUTA MENSAL	15
2.1.1. Atividades Diversificadas	17
2.1.2. Prestação de Serviços em Geral – Redução do Percentual	17

2.1.3.	Aplicação do Percentual de Presunção de 8% ou 32%.....	19
2.1.4.	Serviços Hospitalares.....	19
2.1.5.	Receitas Financeiras de Empresas Imobiliárias	21
2.1.6.	Industrialização	21
2.1.7.	Receitas de Aluguéis.....	23
2.1.8.	Representação Comercial.....	23
2.2.	CONCEITO DE RECEITA BRUTA	24
2.2.1.	Valores Incluídos na Receita Bruta.....	25
2.2.2.	Valores não Incluídos na Receita Bruta	25
2.2.3.	Cômputo das Receitas	27
2.3.	ACRÉSCIMOS À BASE DE CÁLCULO DO IRPJ	29
2.3.1.	Ajuste a Valor Presente.....	30
2.3.2.	Determinação do Ganho de Capital.....	30
2.3.3.	Variações Monetárias.....	31
2.4.	VALORES NÃO ACRESCIDOS À BASE DE CÁLCULO	32
2.4.1.	Receitas de Aplicações Financeiras	33
2.4.2.	Avaliação a Valor Justo.....	33
3.	CÁLCULO DO IMPOSTO MENSAL.....	33
4.	DEDUÇÕES DE INCENTIVOS FISCAIS	33
4.1.	LIMITES DE DEDUÇÃO	34
5.	COMPENSAÇÃO DO IMPOSTO PAGO OU RETIDO	34
6.	CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO	35
6.1.	BASE DE CÁLCULO DA CSLL	35
6.1.1.	Percentuais Aplicáveis sobre a Receita Bruta Mensal.....	35
6.2.	ACRÉSCIMOS À BASE DE CÁLCULO DA CSLL.....	37
6.2.1.	Ajuste a Valor Presente.....	37
6.3.	VALORES NÃO ACRESCIDOS À BASE DE CÁLCULO	38
6.4.	ALÍQUOTA.....	38
6.4.1.	Instituições Financeiras.....	39
6.4.2.	Ver Regras Globe – Adicional CSLL	39
6.5.	BÔNUS DE ADIMPLÊNCIA FISCAL	40
6.6.	COMPENSAÇÃO DA CSLL PAGA OU RETIDA.....	40
6.6.1.	CSSL Retida por Órgãos e Entidades Públicos	40
7.	PRAZO DE RECOLHIMENTO MENSAL DO IRPJ E DA CSLL.....	41
7.1.	CÓDIGOS DO DARF.....	41
8.	FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE PAGAMENTO MENSAL DO IRPJ E DA CSLL	41
9.	APLICAÇÃO PRÁTICA	42
9.1.	DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO	43
9.2.	CÁLCULO DO IMPOSTO A PAGAR.....	43
9.3.	DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL ...	43
9.4.	CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL A PAGAR	44

REGIME DE ESTIMATIVA

Suspensão ou Redução do Pagamento Mensal

1. BALANÇOS/BALANCETES DE SUSPENSÃO OU REDUÇÃO	46
1.1. AJUSTES NO RECONHECIMENTO DA RECEITA	46
1.2. DEFINIÇÃO DE PERÍODO EM CURSO	47
1.3. TRIBUTAÇÃO COM BASE NO LUCRO REAL	48
1.4. APURAÇÃO DO LUCRO REAL	48
1.4.1. Utilização do Lalur.....	48
1.5. TRANSCRIÇÃO DOS BALANÇOS NO DIÁRIO	49
1.5.1. Prazo para Escrituração	49
1.6. DISPENSA DO REGISTRO DE INVENTÁRIO	50
1.7. CONCEITO DE IMPOSTO DEVIDO NO PERÍODO EM CURSO	50
1.7.1. Alíquota do Imposto	50
1.7.2. Adicional do Imposto	50
1.7.3. Incentivos Fiscais de Dedução do Imposto.....	50
1.7.4. Redução e/ou Isenção do Imposto.....	51
1.7.5. Ressarcimento pela Propaganda Eleitoral	51
1.8. CONCEITO DE IMPOSTO DE RENDA PAGO	52
1.8.1. Imposto Pago no Exterior.....	52
1.9. DEPÓSITOS PARA REINVESTIMENTO	52
1.10. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO	53
1.10.1. Utilização do e-Lacs.....	53
1.10.2. Base de Cálculo Efetiva da CSLL	53
1.10.3. Indedutibilidade da CSLL	53
1.10.4. Bônus de Adimplência Fiscal	53
1.10.5. Conceito de CSLL Devida no Período em Curso.....	54
1.10.6. Conceito de CSLL Paga.....	55
2. OBRIGATORIEDADE DO LUCRO REAL	56
3. FALTA OU INSUFICIÊNCIA DO PAGAMENTO MENSAL DO IRPJ E DA CSLL	56
4. CÓDIGOS DE DARF	57
5. APLICAÇÃO PRÁTICA	57
5.1. RETORNO AO CÁLCULO COM BASE NA RECEITA BRUTA E ACRÉSCIMOS.....	61

REGIME DE ESTIMATIVA

Ajuste Anual

1. SALDO A COMPENSAR OU A RESTITUIR	63
1.1. DECLARAÇÃO DA COMPENSAÇÃO	63
1.1.1. Compensação ou Restituição Mediante Apresentação da ECF	64
1.1.2. Débitos não Compensáveis	64
1.2. APLICAÇÃO PRÁTICA	64
2. SALDO A PAGAR	67
2.1. CÓDIGOS DE DARF	68
2.2. APLICAÇÃO PRÁTICA.....	68

LUCRO REAL

Normas Gerais

Lucro real é o lucro líquido do período apurado com observância às disposições das leis comerciais, ajustado pelas adições, exclusões ou compensações previstas ou autorizadas na legislação e corresponde à base de cálculo do Imposto de Renda (IRPJ) devido pelas pessoas jurídicas.

As empresas que recolhem o IRPJ com base no lucro real também irão recolher a Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL) com base nesse mesmo regime, observando a legislação específica dessa contribuição.

1. EMPRESAS OBRIGADAS AO LUCRO REAL

Estão obrigadas à tributação com base no lucro real as pessoas jurídicas enquadradas em qualquer das seguintes situações:

- a) cuja receita total, no ano-calendário anterior, tenha sido superior a R\$ 78.000.000,00, ou R\$ 6.500.000,00 multiplicados pelo número de meses do período, quando inferior a 12 meses;
- b) cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, agências de fomento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, sociedades de crédito ao microempreendedor e à empresa de pequeno porte, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta;
- c) que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior;
- d) que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do Imposto de Renda;
- e) que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal do imposto com base em estimativa;
- f) que explorem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (*factoring*);
- g) que exerçam atividades de compra e venda, loteamento, incorporação e construção de imóveis, enquanto não concluídas as operações imobiliárias para as quais haja registro de custo orçado;
- h) sociedade de propósito específico (SPE) constituída, exclusivamente, por microempresas ou empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional, na forma do que dispõe o artigo 56 da Lei Complementar 123/2006;

- i) que explorem as atividades de securitização de créditos imobiliários, financeiros e do agronegócio;
- j) companhias, consideradas empresas de pequeno e médio portes, que, nos termos dos artigos 16 e 17 da Lei 13.043/2014, participam do incentivo à captação de recursos de investimento por meio do mercado de capitais, cujo ganho de capital auferido por pessoa física na alienação de ações dessas empresas, realizada no mercado à vista de bolsas de valores, está isento do IR até 31-12-2023. Para efeito da isenção, essas companhias estão obrigadas ao lucro real;
- k) as empresas de autopeças ou sistemas estratégicos ou soluções estratégicas para a mobilidade e logística habilitadas no Programa Rota 2030-Mobilidade e Logística, nos termos do artigo 9º da Lei 13.755/2018.

Qualquer pessoa jurídica, ainda que não enquadrada nas situações de obrigatoriedade do lucro real, poderá optar por esta forma de tributação.

1.1. VERIFICAÇÃO DO LIMITE DE RECEITA NO ANO-CALENDÁRIO ANTERIOR

Para efeito de apuração do limite total ou proporcional mencionado na letra “a” do item 1, deve-se tomar por base o somatório das receitas totais mensais auferidas no ano-calendário anterior.

Caso, no ano-calendário anterior, tenha havido opção pelo lucro presumido, a receita bruta auferida naquele ano será considerada segundo o regime de competência ou de caixa, observado o critério adotado pela pessoa jurídica.

1.1.1. Valores Integrantes da Receita Total

Para fins de determinação do limite, devem ser considerados:

- a) a receita bruta mensal, que compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço da prestação de serviços em geral, o resultado auferido nas operações de conta alheia e as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nas hipóteses anteriores. Na receita bruta não se incluem os tributos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante pelo vendedor dos bens ou pelo prestador dos serviços na condição de mero depositário. Na receita bruta incluem-se os tributos sobre ela incidentes e os valores decorrentes do ajuste a valor presente dos elementos do ativo decorrentes de operações de longo prazo, de que trata o inciso VIII do *caput* do artigo 183 da Lei 6.404/76;
- b) a parcela de receitas auferidas nas exportações sujeitas às normas de preços de transferência que exceder ao valor já apropriado na escrituração da empresa, nos termos da legislação vigente;
- c) as receitas de quaisquer outras fontes não relacionadas diretamente com os objetivos sociais da pessoa jurídica, bem como os ganhos de capital;
- d) os ganhos líquidos obtidos em operações de renda variável;
- e) os rendimentos nominais auferidos em aplicações financeiras de renda fixa; e
- f) os juros sobre o capital próprio que não tenham sido contabilizados como receita.

1.2. EMPRESAS OPTANTES PELO REFIS

Não estão obrigadas ao lucro real as pessoas jurídicas mencionadas nas letras “a”, “c”, “d” e “e” do item 1, que optaram pelo Programa de Recuperação Fiscal (Refis), podendo adotar a tributação com base no lucro presumido, durante o período em que permanecerem enquadradas no Refis.

1.3. EMPRESAS IMOBILIÁRIAS

As empresas que exploram atividades de compra e venda, loteamento, incorporação e construção de imóveis estão obrigadas ao lucro real, ainda que tenham ingressado no Refis, enquanto não concluídas as operações imobiliárias para as quais haja registro do custo orçado.

A obrigatoriedade alcança, inclusive, as SCP constituídas para a exploração de atividades imobiliárias.

1.4. EMPRESAS EXPORTADORAS DE MERCADORIAS OU SERVIÇOS

A hipótese de obrigatoriedade de tributação com base no lucro real, a que se refere a letra “c” do item 1, não se aplica às pessoas jurídicas que auferirem receitas da exportação de mercadorias e da prestação direta de serviços no exterior.

Para esse efeito, não se considera prestação direta de serviços aquela realizada no exterior por intermédio de filiais, sucursais, agências, representações, coligadas, controladas e outras unidades descentralizadas da pessoa jurídica que lhes sejam assemelhadas.

1.5. ATIVIDADE DE COMPRA DE DIREITOS CREDITÓRIOS

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).

2. ALÍQUOTAS DOS TRIBUTOS

O Imposto de Renda e a CSLL devem ser calculados, em cada período de apuração, mediante as alíquotas.

2.1. IRPJ

Para cálculo do IRPJ, deve ser utilizada a alíquota de 15% sobre a base de cálculo.

A base de cálculo que exceder o valor resultante da multiplicação de R\$ 20.000,00 pelo número de meses do respectivo período de apuração sujeita-se à incidência do adicional do Imposto de Renda à alíquota de 10%.

2.2. CSLL

Para cálculo da CSLL, deve ser aplicado o percentual de 9%, exceto para as instituições ligadas ao sistema financeiro, para as quais daremos tratamento a seguir.

2.2.1. Instituições Financeiras

Em virtude da publicação, em 1-3-2021, da Medida Provisória 1.034, convertida na Lei 14.183/2021, alterou a alíquota da CSLL a partir de julho de 2021 para as instituições relacionadas a seguir.

ENTIDADES	ALÍQUOTA	PRAZOS
pessoas jurídicas de seguros privados, das de capitalização e distribuidoras de valores mobiliários, das corretoras de câmbio e de valores mobiliários, das sociedades de crédito, financiamento e investimentos, das sociedades de crédito imobiliário, das administradoras de cartões de crédito, das sociedades de arrendamento mercantil, das cooperativas de crédito, e das associações de poupança e empréstimo	15	Até 30-6-2021
	20	De 1-7-2021 a 31-12-2021
	15	A partir de 1-1-2022
bancos de qualquer espécie	15	Até 30-6-2021
	25	De 1-7-2021 a 31-12-2021
	20	A partir de 1-1-2022

2.2.2. Regras Globe – Adicional CSLL

A Medida Provisória 1.262, de 3-10-2024, regulamentada pela Instrução Normativa 2.228 RFB, de 3-10-2024, instituiu o Adicional da CSLL, alterando com isso a legislação da CSLL, mantida a destinação e com a finalidade de estabelecer tributação mínima efetiva de 15% no processo de adaptação da legislação brasileira às chamadas Regras GloBE (*GloBE Rules – Global Anti-Base Erosion Rules*). Tais regras produzem efeitos a partir de 1-1-2025.

A tributação mínima será aplicada a Entidades Constituintes de um Grupo de Empresas Multinacional que tiver auferido receitas anuais de 750 milhões de euros ou mais nas Demonstrações Financeiras Consolidadas da Entidade Investidora Final em pelo menos 2 dos 4 anos fiscais imediatamente anteriores ao analisado, excluídas as entidades governamentais, os organismos internacionais, as organizações sem fins lucrativos, os fundos de pensão e os fundos de investimento, assim definidos de acordo com os conceitos e requisitos previstos no modelo de regras, que figurem como controladores finais de um grupo multinacional, além de outras entidades por eles detidas.

As Entidades Constituintes deverão prestar todas as informações necessárias à apuração do Adicional da CSLL, conforme ato normativo a ser emitido pela RFB, que poderá prever que as informações de um mesmo Grupo de Empresas Multinacional sejam apresentadas por uma única Entidade Constituinte Declarante.

No caso de informações que deixarem de ser apresentadas nos prazos fixados em ato normativo, ou forem apresentadas com inexatidões, incorreções ou omissões, as Entidades Constituintes localizadas no País ficarão sujeitas, de forma geral, às seguintes multas:

- a) 0,2%, por mês-calendário ou fração, da receita total do Ano Fiscal a que se refere a obrigação, limitada a 10% e a 10 milhões de reais, quando as informações deixarem de ser apresentadas ou forem apresentadas com atraso; e
- b) 5%, não inferior a 20 mil reais, do valor omitido, inexato ou incorreto.

As multas poderão ter reduções de 90% a 25%, conforme o caso.

O Adicional da CSLL deverá ser pago até o último dia útil do 7º mês após o término do ano fiscal. Este será considerado não recolhido para fins das Regras GloBE caso seja, direta ou indiretamente, objeto de litígio judicial ou administrativo, e não poderá ser utilizado como crédito na aplicação daquelas regras pelo Grupo de Empresas Multinacional em nenhuma circunstância, Ano Fiscal ou jurisdição. Considera-se litígio indireto, dentre outros, o questionamento da revogação tácita dos efeitos de incentivos fiscais decorrente da sujeição ao Adicional da CSLL.

Segundo a Receita, as regulamentações pela tributação mínima efetiva de 15% do Adicional da CSLL estão sujeitas a atualizações periódicas para acompanhar os novos documentos de referência que venham a ser publicados após 3-10-2024, pois o objetivo é garantir que o Adicional da CSLL continue sendo considerado válido de acordo com as normas aceitas, conforme as evoluções no cenário global de tributação.

3. PERÍODO DE APURAÇÃO

O período de apuração da pessoa jurídica obrigada ou optante pela tributação com base no lucro real poderá ser trimestral ou anual.

3.1. APURAÇÃO TRIMESTRAL

Consiste no cálculo do IRPJ e da CSLL sobre bases determinadas a partir de resultado apurado em balanço levantado a cada trimestre do ano-calendário, para recolhimento no trimestre seguinte, na forma da legislação vigente. A empresa que adotar a apuração trimestral do lucro real obriga-se a levantar balanço ou balancete em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro.

No regime de apuração trimestral os recolhimentos do IRPJ e da CSLL são considerados definitivos.

3.2. APURAÇÃO ANUAL (REGIME DE ESTIMATIVA)

As pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real poderão optar pela apuração anual do lucro real em 31 de dezembro do ano-calendário ou na data da extinção da empresa, sem prejuízo do recolhimento mensal do IRPJ e da CSLL com base em regime de estimativa.

O IRPJ e a CSLL, pagos mensalmente, serão considerados como antecipação dos correspondentes valores apurados no balanço anual. O saldo, se houver, será pago, compensado ou restituído na forma da legislação vigente.

3.2.1. Enquadramento no Balanço Anual

A pessoa jurídica enquadrada na apuração anual do lucro real pagará, mensalmente e obrigatoriamente, durante o ano-calendário, o IRPJ e a CSLL calculados com base na receita bruta e acréscimos, sendo facultado:

- a) suspender o pagamento do imposto e/ou da contribuição, desde que demonstre que o valor do imposto e/ou contribuição devidos, calculados com base no lucro líquido ajustado do período em curso, é igual ou inferior à soma do imposto e/ou contribuição pagos, correspondentes aos meses do mesmo ano-calendário, anteriores àquele a que se refere o balanço ou balancete levantado;

- b) reduzir o valor do imposto e/ou contribuição ao montante correspondente à diferença positiva entre o imposto e/ou contribuição devidos no período em curso, e a soma do imposto e/ou contribuição pagos, correspondentes aos meses do mesmo ano-calendário, anteriores àquele a que se refere o balanço ou balancete levantado.

A suspensão/redução do imposto de renda e/ou contribuição social mencionadas anteriormente nas letras “a” e “b”, devido pela estimativa mensal, só pode ser efetuada se o contribuinte apurar o resultado do período até o mês correspondente ao cálculo.

3.2.2. Vantagens do Regime de Estimativa

Regra geral, o regime de estimativa é a melhor forma de pagamento do imposto, principalmente se a empresa puder levantar, periodicamente, balanços ou balancetes intermediários para suspender ou reduzir o pagamento mensal do imposto calculado com base na receita bruta e acréscimos. Nesse caso, a empresa pagará, durante o ano-calendário, somente os valores efetivamente devidos. No entanto, ainda que o contribuinte pague o imposto durante todo o ano com base na receita bruta e acréscimos, o regime de estimativa pode ser mais vantajoso do que o lucro real trimestral, conforme a seguir:

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS E/OU DA BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DA CSSL

Se a empresa adotar o lucro real trimestral, os recolhimentos do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido serão definitivos. Como a compensação de prejuízos fiscais está limitada a 30% do lucro real de períodos de apuração seguintes, o contribuinte que adotar a apuração trimestral poderá ficar sujeito ao recolhimento do imposto em determinados trimestres, mesmo havendo prejuízos fiscais a compensar de trimestres anteriores. O mesmo se aplica à base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

No regime de estimativa, no balanço anual e nos balanços intermediários de suspensão ou redução do pagamento mensal do imposto, os resultados negativos de um período são automaticamente absorvidos pelos resultados positivos de outros períodos do mesmo ano-calendário, sem qualquer limitação.

ADICIONAL DO IMPOSTO DE RENDA

Outra vantagem do regime de estimativa é a que diz respeito ao pagamento do adicional do IRPJ. As empresas que adotarem a apuração trimestral ficarão sujeitas ao adicional de 10% sobre a parcela do lucro real que ultrapassar o limite de R\$ 60.000,00. O valor recolhido será considerado definitivo.

Se o contribuinte optar pelo regime de estimativa, pode ocorrer que nos balanços de suspensão/redução e/ou no balanço anual não haja incidência do adicional, por ter apurado prejuízo fiscal ou lucro real igual ou inferior ao limite de R\$ 20.000,00, multiplicado pelo número de meses do respectivo período de apuração.

4. **ESCOLHA DA FORMA DE APURAÇÃO**

A adoção do lucro real trimestral ou a opção pelo regime de estimativa será irretratável para todo o ano-calendário. A opção pelo regime de estimativa será manifestada, em relação ao mês de janeiro ou de início de atividades:

- a) com o pagamento do imposto, ainda que intempestivo, calculado com base na receita bruta e acréscimos ou no lucro real apurado em balanço/balancete de redução; ou
- b) com o levantamento do respectivo balanço ou balancete de suspensão.

5. **CISÃO, FUSÃO, INCORPORAÇÃO OU EXTINÇÃO**

A pessoa jurídica que tiver parte ou todo o seu patrimônio absorvido em virtude de incorporação, fusão ou cisão deverá levantar balanço específico para esse fim, na data do evento, observada a legislação comercial.

O resultado do período que servirá de base para apuração do IRPJ e da CSLL, nos casos de extinção, incorporação, fusão ou cisão da pessoa jurídica, compreenderá os fatos geradores ocorridos até a data do evento.

Considera-se data do evento:

- a) a data da deliberação que aprovar a cisão, fusão ou incorporação;
- b) a data da extinção da pessoa jurídica ocorre no momento de sua liquidação, assim entendida a total destinação de seu acervo líquido.

6. **PRAZOS DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO E DA CONTRIBUIÇÃO**

As pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real estão obrigadas a recolher o Imposto de Renda (IRPJ) e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) nos prazos examinados a seguir.

6.1. **LUCRO REAL TRIMESTRAL**

Se a empresa adotar a apuração trimestral, poderá recolher o IRPJ e a CSLL em quota única, até o último dia útil do mês seguinte ao do encerramento do trimestre de apuração, ou optar pelo parcelamento em até três quotas mensais, iguais e sucessivas, vencíveis no último dia útil dos três meses seguintes ao de encerramento do período de apuração a que corresponder. Em caso de parcelamento, as quotas do IRPJ e da CSLL ficarão sujeitas a juros calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (Selic) para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês seguinte ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de 1% no mês do pagamento.

Portanto, no ano-calendário de 2025, os prazos para recolhimento são os seguintes:

Período de Apuração/2025	Quota	Vencimento
1º trimestre	1ª ou única	30-4-2025
	2	30-5-2025
	3	30-6-2025
2º trimestre	1ª ou única	31-7-2025
	2	29-8-2025
	3	30-9-2025

Período de Apuração/2025	Quota	Vencimento
3º trimestre	1ª ou única	31-10-2025
	2	28-11-2025
	3	29-12-2025
4º trimestre	1ª ou única	30-1-2026
	2	27-2-2026
	3	31-3-2026

Nenhuma quota poderá ter valor inferior a R\$ 1.000,00 e o imposto ou contribuição inferior a R\$ 2.000,00 deverá ser pago em quota única até o último dia útil do mês seguinte ao do encerramento do período de apuração.

CÓDIGOS DO DARF

Para o recolhimento trimestral do IRPJ e da CSLL, serão utilizados os seguintes códigos no Darf:

Denominação	Código do Darf
IRPJ	
– Entidades Financeiras	1599
– Demais Empresas Obrigadas ao Lucro Real	0220
– Empresas não Obrigadas ao Lucro Real	3373
CSLL	
– Entidades Financeiras	2030
– Demais Empresas	6012

6.2. LUCRO REAL ANUAL

As pessoas jurídicas que optarem pelo lucro real anual devem recolher o IRPJ e a CSLL devidos em cada mês, sob a forma de estimativa, a título de antecipação do valor devido, devendo, ao final do ano-calendário, calcular o valor devido relativo ao ano todo, chamado ajuste anual.

6.2.1. Estimativas Mensais

As estimativas mensais devem ser recolhidas até o último dia útil do mês seguinte ao de encerramento do período de apuração. Dessa forma, no ano-calendário de 2025, os prazos são os seguintes:

Período de Apuração/2025	Vencimento
Janeiro	28-2-2025
Fevereiro	31-3-2025
Março	30-4-2025
Abril	30-5-2025
Maiο	30-6-2025
Junho	31-7-2025
Julho	29-8-2025
Agosto	30-9-2025

Período de Apuração/2025	Vencimento
Setembro	31-10-2025
Outubro	28-11-2025
Novembro	29-12-2025
Dezembro	30-1-2026

CÓDIGOS DO DARF

Serão utilizados os códigos a seguir para preenchimento do Darf no recolhimento mensal estimado do IRPJ e da CSLL:

Denominação	Código do Darf
IRPJ	
– Entidades Financeiras	2319
– Demais Empresas Obrigadas ao Lucro Real	2362
– Empresas NÃO Obrigadas ao Lucro Real	5993
CSLL	
– Entidades Financeiras	2469
– Demais Empresas	2484

Esses códigos serão utilizados independentemente da metodologia do cálculo efetuado.

6.2.2. Ajuste Anual

No cálculo do ajuste anual, o IRPJ e a CSLL recolhidos durante o ano-calendário sob a forma de estimativa são compensáveis, sem o acréscimo de juros ou atualização monetária, com o imposto e a contribuição apurados no balanço anual de 31 de dezembro do respectivo ano.

Este assunto encontra-se examinado, detalhadamente, neste Volume, no trabalho intitulado Ajuste Anual.

SALDO NEGATIVO

Quando o valor antecipado pelas estimativas mensais for maior que o valor anual, ou seja, houver uma diferença negativa apurada no balanço anual, esta poderá ser compensada com o IRPJ devido e/ou CSLL devida a partir do mês de janeiro do ano-calendário seguinte ao do encerramento do período de apuração, assegurada a alternativa de requerer a restituição.

No entanto, a partir de 2018, o pedido de restituição e a declaração de compensação serão recepcionados pela RFB somente depois da confirmação da transmissão da ECF, na qual se encontre demonstrado o direito creditório, de acordo com o período de apuração, conforme estabelece o artigo 161-A da Instrução Normativa 1.717 RFB/2017, cujo texto foi mantido pela Instrução Normativa 2.055/2021, que substituiu essa instrução.

Os valores a compensar ou a serem restituídos serão acrescidos de juros na forma da legislação vigente.

VALOR A RECOLHER

Se, porventura, a diferença for positiva, ou seja, o saldo do imposto e/ou da contribuição for menor do que o apurado anualmente, este deverá ser pago,

em quota única, até o último dia útil do mês de março do ano seguinte, acrescido de juros calculados à taxa Selic, a partir de fevereiro até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de 1% no mês do pagamento. A empresa estará livre de juros se quitar o saldo do IRPJ/CSLL para o mês de janeiro.

CÓDIGOS DO DARF

As diferenças positivas do IRPJ e da CSLL serão recolhidas utilizando-se os códigos de Darf a seguir:

Denominação	Código do Darf
IRPJ	
– Instituições Financeiras	2390
– Demais Empresas Obrigadas ao Lucro Real	2430
– Empresas não Obrigadas ao Lucro Real	2456
CSLL	
– Instituições Financeiras	6758
– Demais Empresas	6773

6.3. FUSÃO, CISÃO, INCORPORAÇÃO OU EXTINÇÃO

O IRPJ e a CSLL apurados por ocasião da fusão, cisão, incorporação ou extinção deverão ser pagos até o último dia útil do mês seguinte ao do evento, em quota única.

6.4. ENTREGA POSTERGADA PELAS CHUVAS NO RS

A Portaria 415 RFB/2024, alterada pela Portaria 419/2024, prorrogou os prazos de vencimento dos tributos devidos pelos contribuintes residentes nos municípios listados, localizados no Estado do Rio Grande do Sul. Os tributos com vencimento em abril, maio e junho de 2024 ficam prorrogados para o último dia útil dos meses de julho, agosto e setembro de 2024, respectivamente. Sendo assim, nestes meses, o contribuinte terá que recolher o tributo postergado e o referente ao próprio mês.

A seguir, a lista dos municípios abrangidos:

Municípios em estado de calamidade pública – Rio Grande do Sul					
1	Santa Cruz do Sul	134	Itati	267	Itapuca
2	Vera Cruz	135	Mampituba	268	Dois Lajeados
3	Venâncio Aires	136	Cacequi	269	São Miguel Das Missões
4	Novo Hamburgo	137	Travesseiro	270	Trindade do Sul
5	São Martinho da Serra	138	Palmeira Das Missões	271	Severiano de Almeida
6	Estância Velha	139	Barra Funda	272	Balneário Pinhal
7	Guaíba	140	Rondinha	273	São Francisco de Assis
8	Arroio Grande	141	Porto Lucena	274	São Marcos
9	Pelotas	142	São Paulo Das Missões	275	Alto Alegre
10	Guaporé	143	Eugênio de Castro	276	Iraí
11	Mato Leitão	144	Arvorezinha	277	Sagrada Família

Municípios em estado de calamidade pública – Rio Grande do Sul					
12	Boqueirão do Leão	145	Sarandi	278	Erval Grande
13	Bom Jesus	146	Lajeado do Bugre	279	Paraíso do Sul
14	Monte Alegre Dos Campos	147	Tucunduva	280	Taquaruçu do Sul
15	Três Arroios	148	Lavras do Sul	281	Novo Tiradentes
16	Mariano Moro	149	Gramado Xavier	282	Novo Xingu
17	Barão de Cotegipe	150	Fontoura Xavier	283	Salto do Jacuí
18	Erval Seco	151	Boa Vista do Sul	284	Vicente Dutra
19	Porto Alegre	152	Camargo	285	Boa Vista Das Missões
20	Campinas do Sul	153	Caseiros	286	Três Palmeiras
21	Cruzaltense	154	Chapada	287	Faxinalzinho
22	Parobé	155	Ciriaco	288	Soledade
23	Montenegro	156	Gramado	289	Ilópolis
24	São Leopoldo	157	Ipiranga do Sul	290	Flores da Cunha
25	Erechim	158	Maratá	291	Palmitinho
26	Quaraí	159	Marau	292	Entre Rios do Sul
27	Carlos Barbosa	160	Marcelino Ramos	293	Tenente Portela
28	Santa Maria	161	Paulo Bento	294	Nonoai
29	Nova Palma	162	Ponte Preta	295	São José Das Missões
30	Passa Sete	163	São João da Urtiga	296	Ametista do Sul
31	Vale Real	164	Serafina Corrêa	297	Barra do Guarita
32	Imigrante	165	Tupanci do Sul	298	Frederico Westphalen
33	Sinimbu	166	Vila Maria	299	Redentora
34	Canela	167	São Domingos do Sul	300	Maquíné
35	Piratini	168	Centenário	301	Colinas
36	Sobradinho	169	Áurea	302	Santo Augusto
37	Canudos do Vale	170	Cacique Doble	303	Ronda Alta
38	São João do Polêsine	171	Mormaço	304	Itatiba do Sul
39	Pinhal Grande	172	Gentil	305	Liberato Salzano
40	Santa Clara do Sul	173	Carazinho	306	Panambi
41	Herveiras	174	Montauri	307	Lagoa Vermelha
42	Dona Francisca	175	Lagoa Dos Três Cantos	308	Ibirapuitã
43	Lagoão	176	Senador Salgado Filho	309	Pinto Bandeira
44	Faxinal do Soturno	177	Inhacorá	310	Vila Flores
45	Ivorá	178	Augusto Pestana	311	Toropi
46	Rio Pardo	179	São Pedro do Butiá	312	Tupanciretã
47	Segredo	180	Joia	313	União da Serra
48	Dilermando de Aguiar	181	Pejuçara	314	Vale Verde
49	Bento Gonçalves	182	Ubiretama	315	Fagundes Varela
50	Santa Maria do Herval	183	São José do Inhacorá	316	Cotiporã

Municípios em estado de calamidade pública – Rio Grande do Sul					
51	Candelária	184	Cândido Godói	317	Sentinela do Sul
52	Tunas	185	Porto Mauá	318	Paim Filho
53	Farroupilha	186	Dezesseis de Novembro	319	Veranópolis
54	Viamão	187	Campina Das Missões	320	Três Passos
55	Cachoeirinha	188	Nova Ramada	321	Chiapetta
56	Aceguá	189	Porto Xavier	322	Santo Antônio da Patrulha
57	Coqueiro Baixo	190	Alegria	323	Colorado
58	Taquara	191	Catuípe	324	Rodeio Bonito
59	Paverama	192	Boa Vista do Buricá	325	Tio Hugo
60	Encantado	193	Crissiumal	326	Capitão
61	Santiago	194	Santo Cristo	327	Xangri-lá
62	Júlio de Castilhos	195	Benjamin Constant do Sul	328	Poço Das Antas
63	Relvado	196	São Valentim	329	André da Rocha
64	Nova Brésia	197	Engenho Velho	330	Planalto
65	São Sebastião do Caí	198	Coronel Bicaco	331	Vista Alegre
66	Roca Sales	199	Pinhal	332	Tiradentes do Sul
67	Encruzilhada do Sul	200	Constantina	333	Nova Petrópolis
68	Pantano Grande	201	Cristal do Sul	334	Miraguaí
69	Cerro Grande do Sul	202	Jaboticaba	335	Pareci Novo
70	Amaral Ferrador	203	Caxias do Sul	336	Três Forquilhas
71	Santa Tereza	204	Putinga	337	Ibiaçá
72	Agudo	205	Carlos Gomes	338	Horizontina
73	Cerro Branco	206	Vanini	339	São Valentim do Sul
74	Santana da Boa Vista	207	Sede Nova	340	Arambaré
75	Restinga Seca	208	Santa Rosa	341	Charrua
76	São Pedro do Sul	209	Santo Ângelo	342	Capão do Cipó
77	Esteio	210	São José do Herval	343	São Vicente do Sul
78	Sapiranga	211	Caçapava do Sul	344	Tapera
79	São Jerônimo	212	Tapes	345	Itaqui
80	Jari	213	Tupandi	346	Campestre da Serra
81	Sapucaia do Sul	214	Presidente Lucena	347	Herval
82	Itaara	215	Nova Prata	348	Riozinho
83	São Vendelino	216	Quinze de Novembro	349	Barão
84	Quevedos	217	Nova Roma do Sul	350	Paraí
85	Campo Bom	218	Camaquã	351	Doutor Ricardo
86	General Câmara	219	Protásio Alves	352	Vista Gaúcha
87	São Gabriel	220	São José do Sul	353	Porto Vera Cruz
88	Igrejinha	221	Barros Cassal	354	Santa Vitória do Palmar
89	Canoas	222	Arroio Dos Ratos	355	Alpestre

Municípios em estado de calamidade pública – Rio Grande do Sul					
90	São Pedro da Serra	223	Ibirubá	356	Santo Expedito do Sul
91	Mata	224	Lajeado	357	Morrinhos do Sul
92	Nova Esperança do Sul	225	Anta Gorda	358	Capão Bonito do Sul
93	Cachoeira do Sul	226	Muçum	359	Westfália
94	Butiá	227	São Sepé	360	Tuparendi
95	Salvador do Sul	228	Pouso Novo	361	Palmares do Sul
96	Cristal	229	Cerro Grande	362	Mariana Pimentel
97	Coronel Pilar	230	Garibaldi	363	Alto Feliz
98	Marques de Souza	231	Cruz Alta	364	Roque Gonzales
99	Gravataí	232	Nova Bassano	365	São José do Hortêncio
100	Brochier	233	Nova Santa Rita	366	Vila Nova do Sul
101	Silveira Martins	234	Torres	367	Gramado Dos Loureiros
102	Vale do Sol	235	Mostardas	368	Erebango
103	Arroio do Tigre	236	Sertão	369	Morro Reuter
104	Rolante	237	Manoel Viana	370	Victor Graeff
105	Três Coroas	238	São Borja	371	Guabiju
106	Alegrete	239	Viadutos	372	Selbach
107	Capela de Santana	240	Estação	373	Fortaleza Dos Valos
108	Jacuzinho	241	Alvorada	374	Monte Belo do Sul
109	Espumoso	242	Maximiliano de Almeida	375	Santo Antônio Das Missões
110	Estrela Velha	243	Vespasiano Correa	376	Barra do Ribeiro
111	Novo Cabrais	244	Aratiba	377	Minas do Leão
112	Não-me-toque	245	Forquetinha	378	Humaitá
113	Uruguaiana	246	Bom Princípio	379	Antônio Prado
114	Jaguari	247	Rosário do Sul	380	Santo Antônio do Palma
115	Ibarama	248	Nova Boa Vista	381	Picada Café
116	Jaguarão	249	Formigueiro	382	Doutor Maurício Cardoso
117	Araricá	250	Caiçara	383	Caraá
118	Taquari	251	São Francisco de Paula	384	São José Dos Ausentes
119	Dom Feliciano	252	São Jorge	385	Unistalda
120	Campos Borges	253	Charqueadas	386	Canguçu
121	Estrela	254	Independência	387	Harmonia
122	Arroio do Meio	255	Passo do Sobrado	388	Triunfo
123	Eldorado do Sul	256	Barra do Rio Azul	389	Lindolfo Collor
124	Tabaí	257	Sério	390	Novo Barreiro
125	Passo Fundo	258	Ipê	391	Novo Machado
126	São José do Norte	259	Seberi	392	David Canabarro
127	Lagoa Bonita do Sul	260	Feliz	393	Pontão
128	Bom Retiro do Sul	261	Dois Irmãos Das Missões	394	Fazenda Vilanova

Municípios em estado de calamidade pública – Rio Grande do Sul					
129	Teutônia	262	Progresso	395	Pedras Altas
130	Cruzeiro do Sul	263	Pinheiro Machado	396	Vacaria
131	Nova Alvorada	264	Vista Alegre do Prata	397	Dois Irmãos
132	Portão	265	Santa Margarida do Sul		
133	Capão da Canoa	266	São Pedro Das Missões		

FUNDAMENTAÇÃO LEGAL: Lei Complementar 123, de 14-12-2006 (Informativo 50/2006 e Portal COAD); Lei Complementar 167, de 24-4-2019 (Fascículo 17/2019); Lei 7.689, de 15-12-98 (Portal COAD); Lei 8.981, de 20-1-95 (Informativo 04/95); Lei 9.065, de 20-6-95 (Informativo 25/95); Lei 9.249, de 26-12-95 (Informativo 52/95); Lei 9.430, de 27-12-96 (Informativo 53/96); Lei 9.532, de 10-12-97 (Informativo 50/97); Lei 13.755, de 10-12-2018 (Fascículo 50/2018); Lei 14.183, de 14-7-2021 (Fascículo 28/2021); Lei 15.079, de 27-12-2024 (Fascículo 01/2025); Medida Provisória 1.262, de 3-10-2024 (Informativo 42/2024); Decreto 9.580, de 22-11-2018 – Regulamento do Imposto de Renda – artigos 217 a 219, 225, 227 a 229, 235, 257, 258, 587, 623, 624, 919, 921, 922, 924 (Portal COAD); Instrução Normativa 11 SRF, de 21-2-96 (Informativo 08/96); Instrução Normativa 25 SRF, de 25-2-99 (Informativo 09/99); Instrução Normativa 1.700 RFB, de 14-3-2017 (Fascículo 11/2017 e Portal COAD); Instrução Normativa 1.942 RFB, de 27-4-2020 (Fascículo 18/2020); Instrução Normativa 2.055 RFB, de 6-12-2021 (Fascículo 49/2021); Instrução Normativa 2.228 RFB, de 3-10-2024 (Fascículo 41/2024); Instrução Normativa 2.245 RFB, de 30-12-2024 (Fascículo 01/2025); Portaria 415 RFB, de 6-6-2024 (Fascículo 19/2024); Portaria 419 RFB, de 10-5-2024 (Fascículo 20/2024); Portaria 429 RFB, de 18-6-2024 (Fascículo 25/2024); Ato Declaratório 3 SRF, de 7-1-2000 (Informativo 02/2000); Ato Declaratório Executivo 38 Cofis, de 13-12-2024 – Manual de Orientação do Leiaute da ECF (Fascículo 51/2024).

REGIME DE ESTIMATIVA

Pagamento Mensal com Base na Receita Bruta e Acréscimos

As pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real que não puderem ou não quiserem apurar as bases de cálculo do Imposto de Renda (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) a cada trimestre poderão optar pelo lucro real anual, devendo, para isso, efetuar os respectivos recolhimentos mensalmente, sob o regime de estimativa.

As pessoas jurídicas enquadradas no lucro real anual, que recolhem os valores mensais pela estimativa, podem escolher efetuar os cálculos com base no “balanço/balancete de Suspensão/Redução” ou com base na “receita bruta e acréscimo”.

Vale lembrar que esses dois critérios de cálculo podem ser alternados ao longo de todo o ano-calendário.

As empresas que optarem pelo recolhimento das estimativas com base na receita bruta e acréscimos determinarão os valores de IRPJ e CSLL a recolher da forma examinada neste trabalho.

1. LUCRO ESTIMADO

Compreende-se como lucro estimado, em cada mês, o montante determinado pela soma das seguintes parcelas:

- a) valor resultante da aplicação dos percentuais de lucratividade fixados pela legislação vigente sobre a receita bruta da atividade; e
- b) ganhos de capital, demais receitas e os resultados positivos correspondentes a receitas não abrangidas pela letra “a”.

Os percentuais da presunção, bem como o conceito das receitas e a identificação dos valores que compõem ou não a base de cálculo dos tributos trataremos no item 2 a seguir.

2. DETERMINAÇÃO DO LUCRO ESTIMADO

No ano-calendário de 2025, para determinar a primeira parcela da base de cálculo do Imposto de Renda, a pessoa jurídica deve aplicar, sobre a receita bruta mensal da atividade, o percentual fixado no artigo 15 da Lei 9.249/95.

2.1. PERCENTUAIS APLICÁVEIS SOBRE A RECEITA BRUTA MENSAL

ATIVIDADE	%
Revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural	1,6
Construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento de infraestrutura, no caso de contratos de concessão de serviços públicos, independentemente do emprego parcial ou total de materiais	32

ATIVIDADE	%
Exploração de rodovia mediante cobrança de preço dos usuários, inclusive execução de serviços de conservação, manutenção, melhoramentos para adequação de capacidade e segurança de trânsito, operação, monitoração, assistência aos usuários e outros definidos em contratos, em atos de concessão ou de permissão ou em normas oficiais, pelas concessionárias ou subconcessionárias de serviços públicos	32
Prestação de serviços de suprimento de água tratada e os serviços de coleta e tratamento de esgotos deles decorrentes, cobrados diretamente dos usuários dos serviços pelas concessionárias ou subconcessionárias de serviços públicos	
Exploração de rodovia mediante cobrança de preço dos usuários, inclusive execução de serviços de conservação, manutenção, melhoramentos para adequação de capacidade e segurança de trânsito, operação, monitoração, assistência aos usuários e outros definidos em contratos, em atos de concessão ou de permissão ou em normas oficiais, pelas concessionárias ou subconcessionárias de serviços públicos	
Prestação de serviços de suprimento de água tratada e os serviços de coleta e tratamento de esgotos deles decorrentes, cobrados diretamente dos usuários dos serviços pelas concessionárias ou subconcessionárias de serviços públicos	
Prestação de serviços relativos ao exercício de profissões legalmente regulamentadas	
Intermediação de negócios (inclusive representação comercial por conta de terceiros e corretagem de seguros, imóveis e outros) (ver subitem 2.1.8)	32 (*)
Prestação de serviços em geral, como limpeza e locação de mão de obra, ainda que sejam fornecidos os materiais	
Administração, locação ou cessão de bens móveis e imóveis (exceto a receita de aluguéis, quando a pessoa jurídica não exercer a atividade de locação de imóveis) e direitos de qualquer natureza	
Administração de consórcios de bens duráveis	
Cessão de direitos de qualquer natureza	
Construção por administração ou por empreitada unicamente de mão de obra ou com emprego parcial de materiais	
Coleta e transporte de resíduos até aterros sanitários ou local de descarte	
Factoring	38,4
Atividades de operação de empréstimo, de financiamento e de desconto de títulos de crédito realizadas por Empresa Simples de Crédito (ESC)	
Serviços de transporte, exceto o de cargas	16
Instituições financeiras e empresas equiparadas	
Revenda de mercadorias	8
Venda de produtos de fabricação própria	
Industrialização por encomenda (materiais fornecidos pelo encomendante)	
Atividade rural	
Representação comercial por conta própria	
Desmembramento ou loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda (ver subitem 2.1.5)	

ATIVIDADE	%
Construção por empreitada com emprego de todos os materiais indispensáveis à sua execução, sendo tais materiais incorporados à obra	8
Serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, fisioterapia e terapia ocupacional, fonoaudiologia, patologia clínica, imagenologia, radiologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, exames por métodos gráficos, procedimentos endoscópicos, radioterapia, quimioterapia, diálise e oxigenoterapia hiperbárica, desde que a prestadora destes serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária (Anvisa) (ver subitem 2.1.4)	
Transporte de cargas	
Outras atividades não caracterizadas como prestação de serviços	

2.1.1. Atividades Diversificadas

A pessoa jurídica que exerça atividades diversificadas deverá segregar as receitas oriundas de cada atividade e aplicar o percentual respectivo, para efeito de determinação da base de cálculo mensal do Imposto de Renda.

2.1.2. Prestação de Serviços em Geral – Redução do Percentual

As pessoas jurídicas cujas atividades sejam, exclusivamente, as assinaladas (*) no subitem 2.1, podem utilizar, para determinação do lucro estimado, o percentual de 16%, desde que as respectivas receitas não ultrapassem, em cada ano, o limite de R\$ 120.000,00.

INAPLICABILIDADE DA REDUÇÃO

A redução de **32** para **16%** não se aplica aos serviços decorrentes de profissões legalmente regulamentadas, mesmo com receita bruta anual de até R\$ 120.000,00.

Exceções

De acordo com entendimentos manifestados pela Cosit e por diversas Regiões Fiscais, por meio de Soluções de Consultas, entre outras, cujas ementas poderão ser consultadas no Portal COAD, a redução do percentual para 16% pode ser aplicada nas seguintes situações:

- Cursos livres de idiomas (Solução de Divergência 14 Cosit/2003);
- Cursos de informática (Soluções de Consultas 236 SRRF-6ª RF/2001, 102 SRRF-6ª RF/2002, 74 SRRF-8ª RF/2005, 113 SRRF-9ª RF/2005);
- Assessoria de comunicação, produção e realização de eventos (Solução de Consultas 292 SRRF-7ª RF/2001);
- Desenvolvimento de software, exceto os de engenharia, arquitetura e agronomia (Soluções de Consultas 234 SRRF-8ª RF/2001, 101 SRRF-6ª RF/2004, 530 SRRF-8ª RF/2006);
- Serviços de terraplenagem (Solução de Consulta 4 SRRF-2ª RF/2003).

EXCESSO DE RECEITA BRUTA DURANTE O ANO

Se a receita bruta acumulada até determinado mês do ano-calendário exceder o limite anual de R\$ 120.000,00, a pessoa jurídica deverá determinar novas bases de cálculo do Imposto de Renda com a aplicação do percentual de 32%. A diferença de imposto apurada em relação a cada mês transcorrido deverá ser paga em quota única, por meio de Darf separado, com o mesmo código

dos recolhimentos originais, ou seja, com o código 2362 (empresas obrigadas ao lucro real) ou 5993 (empresas optantes pelo lucro real), até o último dia útil do mês seguinte àquele em que ocorrer o excesso. Sobre a diferença recolhida no prazo previsto não incidirão acréscimos legais.

EXEMPLO

Pessoa jurídica prestadora de serviços de coleta e transporte de resíduos, que paga o Imposto de Renda mensal com base na receita bruta e acréscimos, apresenta os seguintes valores:

Mês/2025	I Receita Bruta Mensal R\$	II Receita Bruta Acumulada R\$
Janeiro	32.346,00	30.346,00
Fevereiro	32.330,00	64.676,00
Março	54.068,00	118.744,00
Abril	56.732,00	175.476,00

– IRPJ devido de janeiro a março:

Mês/2025	IRPJ Devido	
	III 16% de I R\$	IV 15% de III R\$
Janeiro	5.175,36	776,30
Fevereiro	5.172,80	775,92
Março	8.650,88	1.297,63

Como, no mês de abril, a receita bruta acumulada ultrapassou R\$ 120.000,00, a base de cálculo do IRPJ naquele mês deverá ser calculada mediante aplicação do percentual de 32%. Em relação aos meses anteriores, deverá ser calculada a diferença de imposto, considerando a nova base de cálculo.

– IRPJ devido em abril:

Mês/2025	IRPJ Devido		VII A Recolher R\$
	V 32% de I R\$	IV 15% de V R\$	
Abril	18.154,24	2.723,14	2.723,14

– Recolhimento da diferença dos meses de janeiro a março:

Mês/2025	IRPJ Devido		IRPJ Recolhido	XI Diferença a Recolher (IX – X) R\$
	VIII 32% de I R\$	IX 15% de III R\$	X R\$ = IV	
Janeiro	10.350,72	1.552,61	776,30	776,31
Fevereiro	10.345,60	1.551,84	775,92	775,92
Março	17.301,76	2.595,26	1.297,63	1.297,63

Caso continue a pagar o imposto com base na receita bruta e acréscimos, a empresa utilizará o percentual de **32%** até o final do ano.

2.1.3. Aplicação do Percentual de Presunção de 8% ou 32%

No que se refere à aplicação do percentual de presunção de 8% ou 32%, para determinação do lucro estimado segundo a natureza da atividade desenvolvida, a Receita Federal emitiu, entre outros, os seguintes entendimentos, cujo conteúdo poderá ser acessado através do Portal COAD:

- *Software* (Soluções de Consultas 99 SRRF 7ª RF/2003, 111 SRRF 8ª RF/2005, 6 SRRF 7ª RF/2006, 144 SRRF 7ª RF/2006, 252 SRRF 7ª RF/2007, 7003 SRRF 7ª RF/2015, 374 Cosit/2015);
- Abastecimento de água e exploração de rodovias (Ato Declaratório Normativo 16 Cosit/2000);
- Sondagem do solo (Decisão 651 SRRF 6ª RF/97 e Solução de Divergência 13 Cosit/2013);
- Perfuração de poços artesianos (Decisão 45 SRRF 9ª RF/2000 e Solução de Consulta 178 SRRF 6ª RF/2004);
- Receitas de máquinas caça-níqueis (Solução de Consulta 10 SRRF 9ª RF/2001);
- Serviços de guindastes, guinchos e assemelhados (Ato Declaratório Interpretativo 11 RFB/2007).

2.1.4. Serviços Hospitalares

A legislação vigente estabelece que as pessoas jurídicas, cuja atividade seja a prestação de serviços hospitalares, quando enquadradas no lucro presumido ou optantes pelo regime de estimativa (receita bruta e acréscimos), na determinação da base de cálculo do imposto, em cada trimestre ou mês, deverão aplicar sobre a receita bruta da atividade o percentual de 8%, desde que a prestadora desses serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária (Anvisa).

Entende-se como atendimento às normas da Anvisa, entre outras, a prestação de serviços em ambientes desenvolvidos de acordo com o item 3 – Dimensionamento, Quantificação e Instalações Prediais dos Ambientes da Parte II – Programação Físico-Funcional dos Estabelecimentos Assistenciais de Saúde da Resolução 50 Anvisa-DC/2002, cuja comprovação deve ser feita mediante alvará da vigilância sanitária estadual ou municipal.

Conceito de Serviços Hospitalares

Conforme dispõe a Instrução Normativa 1.234 RFB/2012, em seu artigo 30, na redação dada pela Instrução Normativa 1.540 RFB/2015, considera-se serviços hospitalares aqueles que se vinculam às atividades desenvolvidas pelos hospitais, voltados diretamente à promoção da saúde, prestados pelos estabelecimentos assistenciais de saúde que desenvolvem as atividades previstas nas atribuições 1 a 4 da Resolução 50 Anvisa-DC, de 21-2-2002.

São também considerados serviços hospitalares aqueles efetuados pelas pessoas jurídicas:

- a) prestadoras de serviços pré-hospitalares, na área de urgência, realizados por meio de Unidade de Terapia Intensiva (UTI) móvel instalada em ambulâncias de suporte avançado (Tipo “D”) ou em aeronave de suporte médico (Tipo “E”); e
- b) prestadoras de serviços de emergências médicas, realizados por meio de UTI móvel, instalada em ambulâncias classificadas nos Tipos “A”, “B”, “C” e

“F”, que possuam médicos e equipamentos que possibilitem oferecer ao paciente suporte avançado de vida.

Ato Declaratório Interpretativo 18 SRF/2003

Conforme Ato Declaratório Interpretativo 18 SRF/2003, independentemente da forma de constituição da pessoa jurídica, não serão considerados serviços hospitalares, ainda que com o concurso de auxiliares ou colaboradores, quando forem:

- prestados exclusivamente pelos sócios da empresa; ou
- referentes unicamente ao exercício de atividade intelectual, de natureza científica, dos profissionais envolvidos.

Consideram-se auxiliares e colaboradores, os profissionais sem a mesma habilitação técnica dos sócios da empresa e que a esses prestem serviços de apoio técnico ou administrativo.

Instrução Normativa 1.700 RFB/2017

De acordo com a Instrução Normativa 1.700 RFB/2017, o percentual de 8% sobre os serviços hospitalares não será aplicado:

- a) à pessoa jurídica organizada sob a forma de sociedade simples;
- b) aos serviços prestados com utilização de ambiente de terceiro; e
- c) à pessoa jurídica prestadora de serviço médico ambulatorial com recursos para realização de exames complementares e serviços médicos prestados em residência, sejam eles coletivos ou particulares (*home care*).

Solução de Consulta 36 Cosit/2016

Segundo a Solução de Consulta em referência, em harmonia com a decisão firmada pelo Superior Tribunal de Justiça e recepcionada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, ficou definido que deve ser feita uma interpretação objetiva do termo “serviços hospitalares” levando em consideração a atividade prestada e não o prestador da atividade, mesmo que a empresa não tenha estrutura hospitalar.

A Solução de Consulta 36 também reitera que, além das demais disposições deste subitem, o adequado enquadramento dos serviços hospitalares deve ser feito tendo em vista cada uma das atividades especificamente realizadas frente ao que dispõe as atividades e subatividades componentes das Atribuições 1 a 4 da Resolução 50 Anvisa-DC/2002. Desse conceito estão excluídas as simples consultas médicas, que não se identificam com as atividades prestadas no âmbito hospitalar, mas nos consultórios médicos.

Solução de Divergência 3 Cosit/2019

A mencionada Solução de Divergência dispõe que se aplica a presunção de 32% sobre a receita bruta dos serviços odontológicos em geral para fins de composição das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL apuradas na forma do lucro presumido.

Para efeito de determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL pela pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, aplica-se, respectivamente, o percentual de 8% e 12% sobre a receita bruta decorrente da prestação de serviços de auxílio diagnóstico e terapia listados na “Atribuição 4: Prestação de Atendimento ao Apoio ao Diagnóstico e Terapia” da Resolução RDC Anvisa nº 50, de 21 de fevereiro de 2002, mesmo que executadas no âmbito

das atividades odontológicas e desde que as receitas sejam segregadas entre si. Também é condição para a aplicação dessa presunção de 8% e 12% que as prestadoras dos serviços sejam organizadas sob a forma de sociedade empresária (de direito e de fato) e atendam às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária (Anvisa).

Aplica-se a presunção de 32% sobre a receita bruta decorrente da prestação de serviços de auxílio diagnóstico e terapia aos serviços prestados com a utilização de ambiente de terceiros.

No nosso entender, esse tratamento também deve ser aplicado ao regime de estimativa com base na receita bruta e acréscimos para determinação do IRPJ e da CSLL.

2.1.5. Receitas Financeiras de Empresas Imobiliárias

No caso de pessoa jurídica que explore atividades imobiliárias relativas a desmembramento ou loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para a revenda, o percentual de 8% também será aplicado sobre a receita financeira, quando decorrente da comercialização de imóveis e for apurada por meio de índices ou coeficientes previstos em contrato.

As receitas financeiras que compõem a incorporação imobiliária inscrita no regime especial de tributação (RET) não deverão ser computadas na receita bruta para efeito de apuração do IRPJ e da CSLL com base no lucro presumido ou regime de estimativa. Este mesmo tratamento será observado em relação às receitas das atividades de construção no âmbito do Programa Minha Casa Minha Vida (PMCMV) tributada pelo RET, de que trata o artigo 2º da Lei 12.024/2009, com redação da Lei 13.970/2019.

2.1.6. Industrialização

De acordo com o Ato Declaratório Interpretativo 26 RFB/2008, para fins de apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, são consideradas industrialização as operações definidas no artigo 4º do Decreto 4.544/2002 – Regulamento do IPI, atualmente definidas pelo Decreto 7.212/2010, observadas as disposições do artigo 5º c/c o artigo 7º. Portanto, com base nesses dispositivos, caracteriza-se industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoar para consumo, tal como:

- a) a que, exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova (transformação);
- b) a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);
- c) a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal (montagem);
- d) a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento); ou

- e) a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (renovação ou recondicionamento).

São irrelevantes, para caracterizar a operação como industrialização, o processo utilizado para obtenção do produto e a localização e condição das instalações ou equipamentos empregados.

OPERAÇÕES NÃO CARACTERIZADAS COMO INDUSTRIALIZAÇÃO

Não serão consideradas como industrialização, as operações a seguir:

- a) o preparo de produtos alimentares, não acondicionados em embalagem de apresentação:
- na residência do preparador ou em restaurantes, bares, sorveterias, confeitarias, padarias, quitandas e semelhantes, desde que os produtos se destinem à venda direta a consumidor; ou
 - em cozinhas industriais, quando destinados à venda direta a pessoas jurídicas e outras entidades, para consumo de seus funcionários, empregados ou dirigentes;
- b) o preparo de refrigerantes, à base de extrato concentrado, por meio de máquinas, automáticas ou não, em restaurantes, bares e estabelecimentos similares, para venda direta a consumidor;
- c) a confecção ou preparo de produto de artesanato, assim considerado aquele proveniente de trabalho manual realizado por pessoa natural quando o trabalho não conte com o auxílio ou participação de terceiros assalariados e o produto seja vendido a consumidor, diretamente ou por intermédio de entidade de que o artesão faça parte ou seja assistido;
- d) a confecção de vestuário, por encomenda direta do consumidor ou usuário, em oficina ou na residência do confeccionador;
- e) 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. Para esse efeito, bem como para o disposto na letra “d” anterior, considera-se:
- oficina, o estabelecimento que empregar, no máximo, 5 operários e, caso utilize força motriz, não dispuser de potência superior a 5 *quilo-watts*; e
 - trabalho preponderante, o que contribuir no preparo do produto, para formação de seu valor, a título de mão de obra, no mínimo com 60%;
- f) a manipulação em farmácia, para venda direta a consumidor, de medicamentos officinais e magistrais, mediante receita médica;
- g) a moagem de café torrado, realizada por comerciante varejista como atividade acessória;
- h) a operação efetuada fora do estabelecimento industrial, consistente na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte:
- edificação (casas, edifícios, pontes, hangares, galpões e semelhantes, e suas coberturas);
 - instalação de oleodutos, usinas hidrelétricas, torres de refrigeração, estações e centrais telefônicas ou outros sistemas de telecomunicação

- e telefonia, estações, usinas e redes de distribuição de energia elétrica e semelhantes; ou
- fixação de unidades ou complexos industriais ao solo;
- i) a montagem de óculos, mediante receita médica;
- j) o acondicionamento de produtos classificados nos Capítulos 16 a 22 da Tipi – Tabela de Incidência do IPI, adquiridos de terceiros, em embalagens confeccionadas sob a forma de cestas de Natal e semelhantes;
- k) o conserto, a restauração e o recondicionamento de produtos usados, nos casos em que se destinem ao uso da própria empresa executora ou quando essas operações sejam executadas por encomenda de terceiros não estabelecidos com o comércio de tais produtos, bem assim o preparo, pelo consertador, restaurador ou recondicionador, de partes ou peças empregadas exclusiva e especificamente naquelas operações;
- l) o reparo de produtos com defeito de fabricação, inclusive mediante substituição de partes e peças, quando a operação for executada gratuitamente, ainda que por concessionários ou representantes, em virtude de garantia dada pelo fabricante;
- m) a restauração de sacos usados, executada por processo rudimentar, ainda que com emprego de máquinas de costura; e
- n) a mistura de tintas entre si, ou com concentrados de pigmentos, sob encomenda do consumidor ou usuário, realizada em estabelecimento varejista, efetuada por máquina automática ou manual, desde que fabricante e varejista não sejam empresas interdependentes, controladora, controlada ou coligadas.

2.1.7. Receitas de Aluguéis

No caso de administração e locação de imóveis próprios ou de terceiros, ou de administração de imóveis, a base de cálculo do imposto será determinada com o percentual de **32** ou **16%**.

Tratando-se de locação de imóveis próprios, somente será utilizado percentual se este for o objeto social da pessoa jurídica. Do contrário, a receita total dos aluguéis deverá ser acrescida na determinação da base de cálculo sobre a qual incidirá a alíquota do imposto, deduzidos os encargos necessários à sua percepção.

2.1.8. Representação Comercial

A Coordenação do Sistema de Tributação, através da Solução de Consulta 200 Cosit, de 5-8-2015, emitiu entendimento de que, para fins de determinação do lucro presumido, a atividade de representação comercial autônoma enquadra-se no parágrafo único do artigo 40 da Lei 9.250/95, que proíbe, na apuração do lucro presumido, a redução do percentual de 32% para 16% sobre a receita bruta, por se tratar de prestação de serviços de profissão legalmente regulamentada.

O novo entendimento, baseado na redação da alínea “a” do inciso IV do § 2º do artigo 4º da Instrução Normativa 1.515 RFB/2014 (atual alínea “a” do inciso IV do § 1º do artigo 33 da Instrução Normativa 1.700 RFB/2017), aplica-se aos fatos geradores ocorridos a partir de 26-11-2014 (data de publicação da IN 1.515 RFB/2014), conforme Solução de Consulta 4.001, de 25-1-2016, da

Divisão de Tributação da Superintendência Regional da Receita Federal, 4ª Região Fiscal, vinculada à Solução de Consulta 200 Cosit/2015.

Segundo a Solução de Consulta 200 Cosit/2015, em linha com o disposto no artigo 40, parágrafo único, da Lei 9.250/95, a prestação de serviços relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada (art. 4º, § 2º, IV, “a”, da IN 1.515), não se encontra entre aquelas atividades referidas no dispositivo mencionado, restando a elas a subsunção ao coeficiente de presunção de 32%.

A regulamentação anterior à IN 1.515 apresentava disciplina ligeiramente diferente, no que se refere ao percentual aplicável às atividades de prestação de serviços de profissões legalmente regulamentadas. A Instrução Normativa 93 SRF, de 24-12-97, (expressamente revogada pela IN 1.515), dispunha em seu artigo 3º, § 2º, IV, “a”, que a regra de 32% atingiria tão somente as sociedades civis (sociedades simples) prestadoras daquela espécie de serviços, de modo que, se os serviços relacionados ao exercício de profissões regulamentadas fossem prestados por sociedade comercial (sociedades empresárias), a receita bruta decorrente poderia sujeitar-se ao percentual de 16%, desde que, obviamente, respeitado o limite de receita bruta anual.

A partir da nova regulamentação introduzida pela IN 1.515/2014, esse entendimento não mais subsiste, uma vez que não faz nenhuma diferenciação entre a prestação dos serviços por sociedades simples ou empresárias, conforme se extrai de seu artigo 4º, § 2º, IV, “a”. Dessa forma, a restrição à aplicação do percentual de 16% preconizada no artigo 40, parágrafo único, da Lei 9.250/95, deve ser interpretada tal qual disposta neste mesmo dispositivo legal, ou seja, ela atinge a prestação de serviços relacionados ao exercício de profissões legalmente regulamentadas, sejam eles prestados por sociedades simples ou empresárias.

Entendemos que, da mesma forma, não poderão se beneficiar da redução do percentual as empresas com as atividades de corretagem de seguros e de corretagem de imóveis.

Por sua vez, o Manual de Orientação do Leiaute da Escrituração Contábil Fiscal (ECF), aprovado pelo Ato Declaratório Executivo 70 Cofis, de 13-12-2019, nos subitens 1.5.1 e 1.5.2, manteve o entendimento de que as atividades de corretagem (seguros, imóveis etc.) e as de representação comercial são consideradas atividades de intermediação de negócios, cujas pessoas jurídicas exclusivamente prestadoras de serviços, com receita bruta anual de até R\$ 120.000,00, podem utilizar, para determinação da base de cálculo do Imposto de Renda mensal, o percentual de 16%.

2.2. CONCEITO DE RECEITA BRUTA

Considera-se receita bruta a receita auferida em qualquer atividade da empresa, como:

- a) o produto da venda de bens nas operações de conta própria;
- b) o preço da prestação de serviços em geral;
- c) o resultado auferido nas operações de conta alheia; e
- d) as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas em qualquer das hipóteses anteriores.

2.2.1. Valores Incluídos na Receita Bruta

Na receita bruta, incluem-se os seguintes valores:

- a) os tributos sobre ela incidentes;
- b) os valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do *caput* do artigo 183 da Lei 6.404/76, das operações.

EXPORTAÇÃO DE BENS

Na hipótese da exportação de bens para o exterior, a receita bruta será determinada pela conversão, para Reais, de seu valor expresso em moeda estrangeira à taxa de câmbio fixada no boletim de abertura pelo Bacen, para compra, em vigor na data de embarque dos bens para o exterior, nos termos da legislação tributária.

2.2.2. Valores não Incluídos na Receita Bruta

Não são incluídos na receita bruta:

– Tributos Não Cumulativos

Não devem ser incluídos na receita bruta os tributos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante, e do qual o vendedor dos bens ou prestador de serviços seja mero depositário, como é o caso do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).

O ICMS devido na condição de contribuinte substituto não integra a receita bruta da pessoa jurídica.

Já o ICMS incidente sobre as vendas não deve ser excluído da receita bruta, de vez que esse imposto integra o preço de venda.

– Vendas Canceladas e Descontos Incondicionais

Do valor da receita bruta deverão ser excluídas as vendas canceladas, as devoluções de mercadorias e os descontos incondicionais.

Desconto incondicional é a parcela redutora do preço de venda, constante da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços, que não depende, para ser concedido, da ocorrência de evento posterior à emissão dos referidos documentos.

Também não são incluídas as saídas que não decorram de venda, a exemplo de transferências de mercadorias para outro estabelecimento da mesma empresa.

ATIVIDADES INCENTIVADAS

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

INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS E EQUIPARADAS

As instituições financeiras e demais empresas a elas equiparadas determinarão a base de cálculo do imposto aplicando o percentual de **16%** sobre a receita bruta mensal da atividade, deduzidas as despesas e perdas a seguir especificadas.

1. No caso das instituições financeiras, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio e sociedades de distribuidoras de títulos e valores mobiliários:

- despesas incorridas na captação de recursos de terceiros;

- despesas com obrigações por refinanciamentos, empréstimos e repasses de recursos de órgãos e instituições oficiais e do exterior;
 - despesas de cessão de créditos;
 - despesas de câmbio;
 - perdas com títulos e aplicações financeiras de renda fixa;
 - perdas nas operações de renda variável;
2. No caso de empresas de seguros privados:
- o cosseguro e o resseguro cedidos, os valores referentes a cancelamentos e restituições de prêmios que houverem sido computados em conta de receita, assim como a parcela dos prêmios destinada à constituição de provisões ou reservas técnicas;
3. No caso de entidades de previdência privada abertas e de empresas de capitalização:
- a parcela das contribuições e prêmios, respectivamente, destinada à constituição de provisões ou reservas técnicas;
4. No caso de operadoras de planos de assistência à saúde:
- as responsabilidades cedidas; e
 - a parcela das contraprestações pecuniárias destinada à constituição de provisões técnicas.
- É vedada a dedução de qualquer despesa administrativa.

PROPAGANDA E PUBLICIDADE

De acordo com as Soluções de Consultas 22 SRRF – 7ª RF/2004, 172 SRRF – 6ª RF/2005, 28 SRRF – 10ª RF/2006, 247 SRRF – 6ª RF/2006, 53 SRRF – 8ª RF/2009, 96 SRRF – 8ª RF/2009, na base de cálculo do IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido devidos pelas agências de propaganda e publicidade optantes pelo lucro presumido, não é computado o preço dos serviços e suprimentos externos (tais como serviços fotográficos, *scannere* tratamento de imagem, fotolito e serviços gráficos) e as importâncias repassadas às empresas de rádio, televisão, jornais, publicidade ao ar livre (*outdoor*), cinema e revistas, nem os descontos por antecipação de pagamento contratualmente reembolsado pelo cliente à agência.

Ao nosso ver, o mesmo tratamento pode ser aplicado à empresa tributada no regime de estimativa.

RESSARCIMENTO PELA PROPAGANDA ELEITORAL

Conforme a Lei 9.504/97, artigo 99, e alterações, as emissoras de rádio e televisão obrigadas à divulgação gratuita da propaganda eleitoral e à veiculação de propaganda de plebiscitos e referendos terão direito à compensação fiscal pela cedência do horário que consiste na exclusão da base de cálculo do IRPJ do valor apurado com base no Decreto 7.791/2012. Também poderão fazer a exclusão dessa compensação fiscal as empresas concessionárias de serviços públicos de telecomunicações, obrigadas ao tráfego gratuito de sinais de televisão e rádio.

O valor assim determinado poderá ser excluído, inclusive, da base de cálculo do IRPJ nos recolhimentos mensais estimados.

2.2.3. Cômputo das Receitas

Na determinação do lucro estimado deve ser obedecido, regra geral, o regime de competência das receitas. Salvo disposição em contrário, a receita bruta será reconhecida no período de apuração em que for configurada a aquisição de sua disponibilidade econômica ou jurídica, independentemente da avaliação quanto à probabilidade de não recebimento do valor pactuado ou contratado.

AJUSTES NO RECONHECIMENTO DA RECEITA

De acordo com a Instrução Normativa 1.881 RFB/2019, que alterou o artigo 26 da Instrução Normativa 1.700 RFB/2017, se for adotado procedimento contábil do qual resulte valor de receita bruta ou momento de reconhecimento dessa receita diferente do estabelecido pela legislação tributária, a pessoa jurídica deverá registrar a diferença mediante lançamento a débito ou a crédito em conta específica de ajuste da receita bruta, que será considerada no cálculo da receita líquida.

A diferença será apurada entre a receita bruta reconhecida e mensurada conforme determinado pela legislação tributária e a receita reconhecida e mensurada de acordo com o procedimento contábil adotado pela pessoa jurídica.

A conta de ajuste da receita bruta será analítica e registrará os lançamentos em último nível, devendo ser criada de acordo com a origem da diferença verificada ou, de forma alternativa, a pessoa jurídica poderá criar uma única conta, desde que mantenha detalhamento específico, por origem, dos valores nela registrados, que permita a identificação da operação da qual seja decorrente. Caso a diferença observada possua a natureza de dedução da receita bruta, (devoluções e vendas canceladas, descontos incondicionais, tributos sobre ela incidentes e ajustes a valor presente das operações vinculadas), ela deverá ser registrada na conta representativa da respectiva dedução.

Tais procedimentos aplicam-se inclusive:

- às diferenças verificadas em adiantamentos recebidos de clientes nas operações de exportação de bens para o exterior; e
- aos procedimentos contábeis relacionados nos itens 1 a 3 do Anexo IV da Instrução Normativa 1.753 RFB/2017, e alterações, relativos ao Pronunciamento Técnico CPC 47 – Receita de Contrato com Cliente, divulgado pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis, que relacionam os procedimentos contábeis, caso adotados pela pessoa jurídica, contemplam modificação ou adoção de novos métodos ou critérios contábeis que influenciam a base de cálculo dos tributos e que, portanto, devam se anular.

EXCEÇÕES AO REGIME DE COMPETÊNCIA

Constituem exceções ao regime de competência das receitas:

Atividades Imobiliárias

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

Contratos a Longo Prazo

I – Nos casos de contratos com prazo de execução superior a um ano, de construção por empreitada ou de fornecimento a preço predeterminado de bens ou serviços a serem produzidos, será computada na receita bruta parte do preço total da empreitada, ou dos bens ou serviços a serem fornecidos, determinada mediante a aplicação, sobre esse preço total, da percentagem do contrato ou da produção executada em cada mês, nos termos da Instrução Normativa 21 SRF/79, observado o disposto no inciso III;

II – No caso de construções ou fornecimentos contratados com base em preço unitário de quantidades de bens ou serviços produzidos em prazo inferior a um ano, a receita deverá ser incluída na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, no mês em que for completada cada unidade;

III – A receita decorrente de fornecimento de bens e serviços para pessoa jurídica de direito público ou empresas sob seu controle, empresas públicas, sociedades de economia mista ou sua subsidiária, nos casos de empreitada ou fornecimento contratado a longo prazo, nas condições dos incisos I e II deste tópico, será reconhecida no mês do recebimento. Essa regra aplica-se também aos créditos quitados pelo Poder Público com títulos de sua emissão, inclusive com Certificados de Securitização emitidos especificamente para essa finalidade, caso em que a receita será reconhecida por ocasião do resgate dos títulos ou de sua alienação sob qualquer forma.

Contrato de Concessão de Serviço Público

No caso de contrato de concessão de serviços públicos, o lucro decorrente da receita reconhecida na fase de construção cuja contrapartida seja ativo financeiro representativo de direito contratual incondicional de receber caixa ou outro ativo financeiro, poderá ser tributado à medida do efetivo recebimento.

Em cada período de apuração, o lucro a ser diferido será a receita líquida diminuída dos custos diretos e indiretos incorridos. Considera-se, no caso, receita líquida a receita bruta diminuída das devoluções e vendas canceladas, dos descontos concedidos incondicionalmente, dos tributos sobre ela incidentes e dos valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do *caput* do artigo 183 da Lei 6.404/76, das operações vinculadas à receita bruta.

Integrará a base de cálculo do Imposto de Renda mensal, quando efetivamente recebido, o valor calculado pela aplicação da seguinte fórmula:

Valor a ser adicionado = $LD \times (R/V)$, onde:

LD = total do lucro diferido na fase de construção;

R = valor do(s) pagamento(s) contratado(s), recebido(s) no período de apuração; e

V = valor total contratado.

EMPRESAS DE FACTORING

As receitas obtidas pelas empresas de *factoring*, representadas pela diferença entre a quantia expressa no título de crédito adquirido e o valor pago, deverão ser reconhecidas na data da operação.

ATIVIDADE DE COMPRA E VENDA DE VEÍCULOS AUTOMOTORES

A Lei 9.716/98, artigo 5º, e sua regulamentação atual pela Instrução Normativa 1.700 RFB/2017, artigo 242, dispõem que as pessoas jurídicas que tenham como objeto social, declarado em seus atos constitutivos, a compra e venda de veículos automotores poderão equiparar, para efeitos tributários, como operação de consignação, as operações de venda de veículos usados, adquiridos para revenda, bem assim dos recebidos como parte do preço de veículos novos ou usados. Esses veículos usados deverão ser objeto de nota fiscal de entrada e, quando da venda, de nota fiscal de saída, sujeitando-se ao respectivo regime fiscal aplicável às operações de consignação.

Havendo equiparação, será computada como receita bruta a diferença entre o valor pelo qual o veículo usado tiver sido alienado, constante da nota fiscal de saída, e o seu custo de aquisição, constante da nota fiscal de entrada. O custo de aquisição de veículo usado é o preço ajustado entre as partes.

Assim sendo, na determinação das bases de cálculo estimadas do IRPJ e da CSLL, será aplicado o percentual de 32% sobre a receita bruta, ou seja, a diferença entre o valor pelo qual o veículo usado tiver sido alienado e o seu custo de aquisição.

A pessoa jurídica deverá manter em boa guarda, à disposição da RFB, o demonstrativo de apuração da base de cálculo determinada na operação de consignação com venda de veículos usados.

2.3. ACRÉSCIMOS À BASE DE CÁLCULO DO IRPJ

Devem compor o lucro estimado, no mês em que forem auferidos, dentre outros:

- a) os ganhos de capital auferidos nas alienações de bens e direitos do Ativo Não Circulante (Investimento, Imobilizado e Intangíveis);
- b) os ganhos auferidos nas alienações de participações societárias permanentes em sociedades coligadas e controladas, e de participações societárias que permanecerem no Ativo da pessoa jurídica até o término do ano-calendário seguinte ao de suas aquisições;
- c) os ganhos auferidos em operações de cobertura (*hedge*) realizadas em bolsas de valores, de mercadorias e de futuros ou no mercado de balcão organizado;
- d) os ganhos de capital auferidos nas alienações de ouro não considerado ativo financeiro ou não tributados como renda variável;
- e) a receita de locação de imóvel, quando a pessoa jurídica não exercer a atividade de locação de imóveis, deduzida dos encargos necessários à sua percepção;
- f) os juros equivalentes à taxa referencial Selic, acumulada mensalmente, e de 1% no mês da compensação ou restituição, relativos a impostos e contribuições pagos a maior ou indevidamente;
- g) os juros ativos, não decorrentes de aplicações financeiras;
- h) as variações monetárias ativas;
- i) as multas ou qualquer outra vantagem paga ou creditada por pessoa jurídica, ainda que a título de indenização, em virtude de rescisão de contrato;
- j) a diferença entre o valor em dinheiro ou o valor dos bens e direitos recebidos de instituição isenta, a título de devolução de patrimônio, e o valor em dinheiro

ou o valor dos bens e direitos que tenham sido entregues para a formação do referido patrimônio;

- k) os ganhos de capital auferidos na devolução de capital em bens e direitos;
- l) os rendimentos auferidos nas operações de mútuo realizadas entre pessoas jurídicas ou entre pessoa jurídica e pessoa física.

2.3.1. Ajuste a Valor Presente

Os valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do *caput* do artigo 183 da Lei 6.404/76 incluem-se nas receitas relativas ao subitem 2.3, quando delas decorrentes, independentemente da forma como estas receitas tenham sido contabilizadas.

Os valores decorrentes do ajuste a valor presente, apropriados como receita financeira no mesmo período de apuração do reconhecimento das respectivas receitas, ou em outro período de apuração, não serão incluídos na base de cálculo estimada.

2.3.2. Determinação do Ganho de Capital

O ganho de capital mencionado nas letras “a” a “d” do subitem 2.3 corresponderá à diferença positiva entre o valor da alienação e o respectivo valor contábil do bem.

VALOR CONTÁBIL

Considera-se valor contábil, para efeito de apuração do ganho de capital:

I – Investimentos do Ativo Não Circulante:

- a) participações societárias avaliadas pelo custo de aquisição, o valor de aquisição;
- b) participações societárias avaliadas pelo valor de Patrimônio Líquido, a soma algébrica dos seguintes valores:
 - valor de Patrimônio Líquido pelo qual o investimento estiver registrado;
 - da mais ou menos-valia e do ágio por rentabilidade futura (*goodwill*), ainda que tenham sido realizados na escrituração societária do contribuinte.

II – Ouro Não Considerado Ativo Financeiro: o valor de aquisição;

III – Demais Bens e Direitos do Ativo Não Circulante (Investimentos, Imobilizado e Intangível): o custo de aquisição, diminuído dos encargos de depreciação, amortização ou exaustão acumulada, inclusive o saldo registrado na Parte “B” do Balanço referente à depreciação acelerada incentivada, e das perdas estimadas no valor dos ativos;

IV – Outros Bens e Direitos Não Classificados no Ativo Não Circulante (Investimento, Imobilizado e Intangível): o custo de aquisição.

Cômputo do Ajuste a Valor Presente

Poderão ser considerados no valor contábil, e na proporção deste, os respectivos valores decorrentes dos efeitos do ajuste a valor presente de que trata o inciso III do *caput* do artigo 184 da Lei 6.404/76.

Nesse caso, para obter a parcela a ser considerada no valor contábil do ativo, a pessoa jurídica terá que calcular inicialmente o quociente entre:

- (1) o valor contábil do ativo na data da alienação; e

(2) o valor do mesmo ativo sem considerar eventuais realizações anteriores, inclusive mediante depreciação, amortização ou exaustão, e a perda estimada por redução ao valor recuperável.

A parcela a ser considerada no valor contábil do ativo corresponderá ao produto dos valores decorrentes do ajuste a valor presente com o quociente apurado no parágrafo anterior.

Para fins da neutralidade tributária, deverá ser considerada no valor contábil eventual diferença entre o valor do ativo na contabilidade societária e o valor do ativo mensurado de acordo com os métodos e critérios contábeis vigentes em 31-12-2007 observada na data da adoção inicial dos critérios da Lei 12.973/2014.

Esses ajustes serão efetuados independentemente das determinações relativas à evidenciação por meio de subcontas.

CUSTOS NÃO COMPROVADOS

A não comprovação dos custos pela pessoa jurídica implicará a adição integral da receita à base de cálculo do Imposto de Renda devido mensalmente.

VENDAS A LONGO PRAZO DE BENS DO ATIVO NÃO CIRCULANTE

O ganho de capital na venda de bem do Ativo Não Circulante (Investimentos, Imobilizado e Intangível) deve ser acrescido integralmente à base de cálculo do imposto no mês em que a operação for realizada.

Tratando-se de bem vendido para recebimento do preço, no todo ou em parte, após o término do ano-calendário seguinte ao da contratação, a pessoa jurídica poderá reconhecer o lucro na proporção da parcela do preço recebida em cada mês.

AJUSTE A VALOR JUSTO

Na apuração dos ganhos examinados neste subitem, o aumento ou redução no valor do ativo registrado em contrapartida a ganho ou perda decorrente de sua avaliação com base no valor justo não será considerado como parte integrante do valor contábil. O disposto não se aplica caso o ganho relativo ao aumento no valor do ativo tenha sido anteriormente computado na base de cálculo do imposto.

2.3.3. Variações Monetárias

As variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio, serão consideradas, para efeito de determinação das bases de cálculo do IRPJ, da CSLL, do PIS e da Cofins, quando da liquidação da correspondente operação. À opção da pessoa jurídica, as variações monetárias poderão ser consideradas na determinação da base de cálculo pelo regime de competência, sendo a opção aplicada a todo o ano-calendário.

Para mais informações sobre as variações cambiais ver trabalho específico divulgado no Livro 6 do Fascículo do IRPJ/2023.

2.4. VALORES NÃO ACRESCIDOS À BASE DE CÁLCULO

De acordo com a legislação vigente, não integram a base de cálculo do imposto mensal:

- a) os rendimentos e ganhos líquidos produzidos por aplicação financeira de renda fixa e de renda variável;
- b) as receitas provenientes de atividade incentivada, na proporção do benefício de isenção ou redução do imposto a que a pessoa jurídica, submetida ao regime de tributação com base no lucro real, fizer jus;
- c) as recuperações de créditos que não representem ingressos de novas receitas;
- d) a reversão de saldos de provisões não dedutíveis anteriormente constituídas;
- e) os lucros e dividendos decorrentes de participações societárias avaliadas pelo custo de aquisição em empresas domiciliadas no Brasil;
- f) os lucros, rendimentos e ganhos de capital decorrentes de participações societárias em empresas domiciliadas no exterior;
- g) a contrapartida do ajuste por aumento do valor de investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial;
- h) os juros sobre o capital próprio auferidos;
- i) os valores recebidos dos Estados, Distrito Federal e Municípios, relativos ao ICMS e ao ISS, no âmbito de programas de concessão de crédito, de que trata o artigo 4º da Lei 11.945/2009;
- j) os créditos apurados no âmbito do Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras (Reintegra), de que trata o artigo 22 da Lei 13.043/2014;
- k) no caso de contrato de concessão de serviços públicos, a receita reconhecida pela construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento da infraestrutura cuja contrapartida for Ativo Intangível representativo de direito de exploração;
- l) o ganho proveniente de compra vantajosa, que integrará a base de cálculo do imposto no mês em que houver a alienação ou baixa do investimento. O ganho proveniente de compra vantajosa corresponde ao excesso do valor justo dos ativos líquidos da investida, na proporção da participação adquirida, em relação ao custo de aquisição do investimento;
- m) as receitas de subvenções para investimento e as receitas relativas a prêmios na emissão de debêntures, desde que os registros nas respectivas reservas de lucros sejam efetuados até 31 de dezembro do ano em curso, salvo nos casos de apuração de prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior a essas receitas, cuja constituição da reserva deverá ocorrer à medida em que forem apurados lucros;
- n) as parcelas referentes aos ajustes de preços de transferência;
- o) as variações monetárias ativas em razão da taxa de câmbio referentes aos saldos de juros a apropriar decorrentes do ajuste a valor presente;
- p) o valor da contrapartida do benefício fiscal previsto no artigo 11 da Lei 13.755/2018, reconhecido no resultado operacional pela pessoa jurídica habilitada no Programa Rota 2030-Mobilidade e Logística;
- q) as receitas de subvenção para implantação e expansão do empreendimento econômico de que trata a Lei 14.789/2023.

2.4.1. Receitas de Aplicações Financeiras

Os rendimentos e ganhos líquidos decorrentes de aplicações financeiras de renda fixa e de renda variável somente serão considerados na determinação da base de cálculo do imposto estimado quando não tiverem sido submetidos à incidência do IR/Fonte ou ao recolhimento mensal previstos nas regras específicas de tributação a que estão sujeitos.

2.4.2. Avaliação a Valor Justo

O ganho decorrente de avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo não integrará a base de cálculo estimada no período de apuração:

- a) relativo à avaliação com base no valor justo, caso seja registrado diretamente em conta de receita; ou
- b) em que seja reclassificado como receita, caso seja inicialmente registrado em conta de Patrimônio Líquido.

3. CÁLCULO DO IMPOSTO MENSAL

As pessoas jurídicas em geral determinarão o Imposto de Renda a pagar aplicando, sobre a base de cálculo determinada da forma examinada no item 2, as seguintes alíquotas:

Alíquota básica:

15% – aplicável sobre o total da base de cálculo apurada em cada mês;

Alíquota do adicional:

10% – aplicável sobre a parcela da base de cálculo que ultrapassar, em cada mês, o limite de R\$ 20.000,00.

4. DEDUÇÕES DE INCENTIVOS FISCAIS

Desde que observados os limites e prazos fixados na legislação vigente, a pessoa jurídica poderá deduzir, do IRPJ mensal calculado à alíquota de **15%**, os incentivos fiscais referentes a:

- Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT);
- Atividades Culturais ou Artísticas;
- Produção de obras e projetos audiovisuais;
- Aquisição de quotas do Funcines;
- Fundos dos Direitos da Criança e do Adolescente;
- Fundos Nacional, Estaduais e Municipais do Idoso;
- Programa Nacional de Apoio à Atenção Oncológica (Pronon);
- Programa Nacional de Apoio à Atenção da Saúde da Pessoa com Deficiência (Pronas/PCD);
- Atividades de Caráter Desportivo e Paradesportivo;
- Prorrogação da Licença-maternidade e da Licença-paternidade; e
- Programa Rota 2030-Mobilidade e Logística.

Sobre a dedução de incentivos fiscais, ver trabalho específico divulgado no Volume 11 do Fascículo de 2024.

4.1. LIMITES DE DEDUÇÃO

Os limites para deduções do Imposto de Renda devido são os seguintes:

Deduções	Específico %	Global %
Atividades Culturais ou Artísticas	4	4
Produção de obras e projetos audiovisuais	3	
Patrocínio a projeto audiovisuais	4	
ou		
Aquisição de quotas do Funcines	3	
Fundos dos Direitos da Criança e do Adolescente	1	—
Fundos do Idoso	1	—
Pronon	1	—
Pronas/PCD	1	—
Atividades de Caráter Desportivo e Paradesportivo	1	—

O programa Rota 2030 prevê dedução correspondente aos percentuais da alíquota e adicional do IRPJ e da CSLL sobre até 30% dos investimentos realizados, do valor total devido de IR e da CSLL. Caso o valor calculado seja maior que o valor devido, este poderá ser deduzido limitado a 30% dos tributos devidos nos períodos seguintes.

5. COMPENSAÇÃO DO IMPOSTO PAGO OU RETIDO

A empresa pode deduzir do imposto apurado em cada mês o Imposto de Renda pago ou retido na fonte sobre receitas que integraram a base de cálculo correspondente. Portanto, pode ser compensado o imposto que incidiu, dentre outros, sobre:

- a) receitas de prestação de serviços caracterizadamente de natureza profissional, segundo a norma específica;
- b) comissões, corretagens ou qualquer outra remuneração pela representação comercial ou pela mediação na realização de negócios civis ou mercantis;
- c) comissões sobre as vendas de passagens, excursões ou viagens;
- d) receitas de serviços de propaganda e publicidade, prestados por agências de propaganda;
- e) receitas da prestação de serviços de limpeza e conservação de imóveis, de segurança, de vigilância e de locação de mão de obra;
- f) receitas da prestação de serviços de administração de distribuição de refeições pelo sistema de refeição-convênio, e de administração de cartões de crédito;
- g) receitas da prestação de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, inclusive *factoring*.

Se o valor do imposto pago ou retido for superior ao IRPJ mensal, o excesso poderá ser compensado com o imposto mensal devido nos meses subsequentes.

Para mais informações sobre o assunto ver trabalhos específicos divulgados no Volume 9 do Fascículo do IRPJ/2024.

O Imposto de Renda retido sobre os pagamentos efetuados por órgãos e entidades da administração pública federal também poderá ser compensado com o imposto apurado a partir do mês da retenção. Sobre este assunto ver Orientação divulgada nos Fascículos 24 e 25 do Colecionador de IR/2016.

6. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO

Os contribuintes que pagarem o Imposto de Renda (IRPJ) mensal com base na receita bruta e acréscimos deverão recolher a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), a cada mês, também sob a forma de estimativa. Mantidas a base de cálculo e a alíquota previstas na legislação específica, aplicam-se à CSLL os mesmos períodos de apuração e formas de pagamento estabelecidos para o Imposto de Renda das pessoas jurídicas, alterando o cálculo da Base e a alíquota.

6.1. BASE DE CÁLCULO DA CSLL

A base de cálculo estimada da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido deve corresponder à soma dos seguintes valores:

- a) o valor resultante da aplicação, sobre a receita bruta da atividade definida no subitem 2.2, dos percentuais fixados pelo artigo 20 da Lei 9.249/95, e suas alterações;
- b) os ganhos de capital, demais receitas e os resultados positivos correspondentes a receitas não abrangidas pela letra “a”, discriminados no subitem 6.2.

6.1.1. Percentuais Aplicáveis sobre a Receita Bruta Mensal

ATIVIDADE	%
Revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural	12
Revenda de mercadorias	
Venda de produtos de fabricação própria	
Instituições Financeiras e empresas equiparadas	
Industrialização por encomenda (material fornecido pelo encomendante)	
Atividade rural	
Representação comercial por conta própria	
Loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda	
Serviços de transporte	
Serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, fisioterapia e terapia ocupacional, fonoaudiologia, patologia clínica, imagenologia, radiologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, exames por métodos gráficos, procedimentos endoscópicos, radioterapia, quimioterapia, diálise e oxigenoterapia hiperbárica, desde que a prestadora destes serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária (Anvisa)	
Construção por empreitada com emprego de todos os materiais indispensáveis à sua execução, sendo tais materiais incorporados à obra	32
Outras atividades não caracterizadas como prestação de serviços	
Prestação de serviços relativos ao exercício de profissões legalmente regulamentadas	
Intermediação de negócios (inclusive representação comercial por conta de terceiros e corretagem de seguros, imóveis e outros)	
Administração, locação ou cessão de bens móveis e imóveis (exceto a receita de aluguéis, quando a pessoa jurídica não exercer a atividade de locação de imóveis)	
Administração de consórcios de bens duráveis	
Cessão de direitos de qualquer natureza	32
Construção por administração ou por empreitada unicamente de mão de obra ou com emprego parcial de materiais	

ATIVIDADE	%
Construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento de infraestrutura, no caso de contratos de concessão de serviços públicos, independentemente do emprego parcial ou total de materiais	32
Prestação de serviços em geral, como limpeza e locação de mão de obra, ainda que sejam fornecidos materiais	
Coleta e transporte de resíduos até aterros sanitários ou local de descarte	
Exploração de rodovia mediante cobrança de preço dos usuários, inclusive execução de serviços de conservação, manutenção, melhoramentos para adequação de capacidade e segurança de trânsito, operação, monitoração, assistência aos usuários e outros definidos em contratos, em atos de concessão ou de permissão ou em normas oficiais, pelas concessionárias ou subconcessionárias de serviços públicos	
Prestação de serviços de suprimento de água tratada e os serviços de coleta e tratamento de esgotos deles decorrentes, cobrados diretamente dos usuários dos serviços pelas concessionárias ou subconcessionárias de serviços públicos	
<i>Factoring</i>	
Atividades de operação de empréstimo, de financiamento e de desconto de títulos de crédito realizadas por Empresa Simples de Crédito (ESC)	38,4

ATIVIDADES DIVERSIFICADAS

A pessoa jurídica que exerça atividades diversificadas deverá segregar as receitas oriundas de cada atividade e aplicar o percentual respectivo, para efeito de determinação da base de cálculo mensal da CSLL.

SOCIEDADES COOPERATIVAS

As sociedades cooperativas (exceto as de consumo de que trata o artigo 69 da Lei 9.532/97) que obedecerem ao disposto na legislação específica, relativamente aos atos cooperativos, ficam isentas da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

Portanto, havendo atos com associados e não associados, a sociedade cooperativa deve destacar, em sua escrituração contábil, as receitas de operações da atividade própria daquelas decorrentes de atos não cooperativos legalmente permitidos.

Na apuração da CSLL devida a cada mês, a sociedade cooperativa deve proceder da seguinte forma:

- aplicar, sobre a receita bruta das operações com não associados, o percentual correspondente à atividade;
- acrescer, à parcela apurada na forma da letra “a”, os ganhos de capital, demais receitas e os resultados positivos correspondentes a receitas não abrangidas pela letra “a”.

RECEITA FINANCEIRA DE EMPRESAS IMOBILIÁRIAS

No caso de pessoa jurídica que explore atividades imobiliárias relativas a desmembramento ou loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem como venda de imóveis construídos ou adquiridos para a revenda, também será aplicado o percentual de 12% sobre a receita financeira quando decorrente da comercialização de imóveis e for apurada por meio de índices ou coeficientes previstos em contrato.

6.2. ACRÉSCIMOS À BASE DE CÁLCULO DA CSLL

Devem compor a base de cálculo estimada da CSLL, no mês em que forem auferidos, dentre outros:

- a) os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras de renda fixa e de renda variável;
- b) os rendimentos auferidos nas operações de mútuo realizadas entre pessoas jurídicas e entre pessoas jurídicas e pessoas físicas;
- c) os ganhos de capital nas alienações de bens e direitos do Ativo Não Circulante (Investimento, Imobilizado e Intangíveis);
- d) os ganhos de capital nas alienações de ouro não considerado ativo financeiro;
- e) os ganhos de capital auferidos nas alienações de participações societárias permanentes em sociedades coligadas e controladas, e de participações societárias que permanecerem no Ativo da pessoa jurídica até o término do ano-calendário seguinte ao de suas aquisições;
- f) os ganhos auferidos em operações de cobertura (*hedge*), realizadas em bolsas de valores, de mercadorias e de futuros ou no mercado de balcão;
- g) a receita da locação de imóveis, quando não for este o objeto social da pessoa jurídica, deduzida dos encargos necessários à sua percepção;
- h) os juros equivalentes à taxa referencial Selic, acumulada mensalmente, e de 1% no mês da compensação ou da restituição, relativos a impostos e contribuições pagos a maior ou indevidamente;
- i) os juros e indenizações por lucros cessantes, decorrentes de sentenças judiciais;
- j) os juros ativos, não decorrentes de aplicações financeiras;
- l) as multas ou qualquer outra vantagem paga ou creditada por pessoa jurídica, ainda que a título de indenização, em virtude de rescisão de contrato;
- m) as variações monetárias ativas;
- n) a diferença entre o valor em dinheiro ou o valor dos bens e direitos recebidos de instituição isenta, a título de devolução de patrimônio, e o valor em dinheiro ou o valor dos bens e direitos que tenham sido entregues para a formação do referido patrimônio;
- o) os ganhos de capital auferidos na devolução de capital de bens e direitos;
- p) os juros sobre o capital auferidos.

6.2.1. Ajuste a Valor Presente

Os valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do *caput* do artigo 183 da Lei 6.404/76 incluem-se nas receitas relativas ao subitem 6.2, quando delas decorrentes, independentemente da forma como estas receitas tenham sido contabilizadas.

Os valores decorrentes do ajuste a valor presente, apropriados como receita financeira no mesmo período de apuração do reconhecimento das respectivas receitas, ou em outro período de apuração, não serão incluídos na base de cálculo estimada.

6.3. VALORES NÃO ACRESCIDOS À BASE DE CÁLCULO

Conforme as disposições legais vigentes, não integram a base de cálculo mensal da CSLL estimada:

- a) as recuperações de créditos que não representem ingressos de novas receitas;
- b) a reversão de saldo de provisões não dedutíveis anteriormente constituídas;
- c) os lucros e dividendos decorrentes de participações societárias avaliadas pelo custo de aquisição em empresas domiciliadas no Brasil;
- d) a contrapartida do ajuste por aumento do valor de investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial;
- e) as receitas provenientes de atividade incentivada, na proporção do benefício de isenção ou redução do tributo a que a pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro real ou resultado ajustado fizer jus;
- f) os valores recebidos dos Estados, Distrito Federal e Municípios, relativos ao ICMS e ao ISS, no âmbito de programas de concessão de crédito, de que trata o artigo 4º da Lei 11.945/2009;
- g) o valor da contrapartida do benefício fiscal previsto no artigo 11 da Lei 13.755/2018, reconhecido no resultado operacional pela pessoa jurídica habilitada no Programa Rota 2030-Mobilidade e Logística;
- h) no caso de contrato de concessão de serviços públicos, a receita reconhecida pela construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento da infraestrutura cuja contrapartida for Ativo Intangível representativo de direito de exploração;
- i) o ganho proveniente de compra vantajosa, que integrará a base de cálculo no mês em que houver a alienação ou baixa do investimento. O ganho proveniente de compra vantajosa corresponde ao excesso do valor justo dos ativos líquidos da investida, na proporção da participação adquirida, em relação ao custo de aquisição do investimento;
- j) as receitas de subvenções para investimento e as receitas relativas a prêmios na emissão de debêntures, desde que os registros nas respectivas reservas de lucros sejam efetuados até 31 de dezembro do ano em curso, salvo nos casos de apuração de prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior a essas receitas, cuja constituição da reserva deverá ocorrer à medida que forem apurados lucros;
- k) os lucros, rendimentos e ganhos de capital decorrentes de participações societárias em empresas domiciliadas no exterior;
- l) os créditos apurados no âmbito do Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras (Reintegra), de que trata o artigo 22 da Lei 13.043/2014;
- m) as parcelas referentes aos ajustes de preços de transferência;
- n) as receitas de subvenção para implantação e expansão do empreendimento econômico de que trata a Lei 14.789/2023.

6.4. ALÍQUOTA

Para cálculo da CSLL das empresas, deve ser aplicado o percentual de 9%, exceto para as instituições ligadas ao sistema financeiro, para as quais daremos tratamento a seguir.

6.4.1. Instituições Financeiras

Em virtude da publicação, em 1-3-2021, da Medida Provisória 1.034, convertida na Lei 14.183/2021, alterou-se a alíquota da CSLL a partir de julho de 2021 para as instituições relacionadas a seguir.

ENTIDADES	ALÍQUOTA	PRAZOS
pessoas jurídicas de seguros privados, das de capitalização e distribuidoras de valores mobiliários, das corretoras de câmbio e de valores mobiliários, das sociedades de crédito, financiamento e investimentos, das sociedades de crédito imobiliário, das administradoras de cartões de crédito, das sociedades de arrendamento mercantil, das cooperativas de crédito, e das associações de poupança e empréstimo	15	Até 30-6-2021
	20	De 1-7-2021 a 31-12-2021
	15	A partir de 1-1-2022
bancos de qualquer espécie	15	Até 30-6-2021
	25	De 1-7-2021 a 31-12-2021
	20	A partir de 1-1-2022

6.4.2. Ver Regras Globe – Adicional CSLL

A Medida Provisória 1.262, de 3-10-2024, regulamentada pela Instrução Normativa 2.228 RFB, de 3-10-2024, instituiu o Adicional da CSLL, alterando com isso a legislação da CSLL, mantida a destinação e com a finalidade de estabelecer tributação mínima efetiva de 15% no processo de adaptação da legislação brasileira às chamadas Regras GloBE (*GloBE Rules – Global Anti-Base Erosion Rules*). Tais regras produzem efeitos a partir de 1-1-2025.

A tributação mínima será aplicada a Entidades Constituintes de um Grupo de Empresas Multinacional que tiver auferido receitas anuais de 750 milhões de euros ou mais nas Demonstrações Financeiras Consolidadas da Entidade Investidora Final em pelo menos 2 dos 4 anos fiscais imediatamente anteriores ao analisado, excluídas as entidades governamentais, os organismos internacionais, as organizações sem fins lucrativos, os fundos de pensão e os fundos de investimento, assim definidos de acordo com os conceitos e requisitos previstos no modelo de regras, que figurem como controladores finais de um grupo multinacional, além de outras entidades por eles detidas.

As Entidades Constituintes deverão prestar todas as informações necessárias à apuração do Adicional da CSLL, conforme ato normativo a ser emitido pela RFB, que poderá prever que as informações de um mesmo Grupo de Empresas Multinacional sejam apresentadas por uma única Entidade Constituinte Declarante.

No caso de informações que deixarem de ser apresentadas nos prazos fixados em ato normativo, ou forem apresentadas com inexatidões, incorreções ou omissões, as Entidades Constituintes localizadas no País ficarão sujeitas, de forma geral, às seguintes multas:

- 0,2%, por mês-calendário ou fração, da receita total do Ano Fiscal a que se refere a obrigação, limitada a 10% e a 10 milhões de reais, quando as informações deixarem de ser apresentadas ou forem apresentadas com atraso; e
- 5%, não inferior a 20 mil reais, do valor omitido, inexato ou incorreto.

As multas poderão ter reduções de 90% a 25%, conforme o caso.

O Adicional da CSLL deverá ser pago até o último dia útil do 7º mês após o término do ano fiscal. Este será considerado não recolhido para fins das Regras GloBE caso seja, direta ou indiretamente, objeto de litígio judicial ou administrativo, e não poderá ser utilizado como crédito na aplicação daquelas regras pelo Grupo de Empresas Multinacional em nenhuma circunstância, Ano Fiscal ou jurisdição. Considera-se litígio indireto, dentre outros, o questionamento da revogação tácita dos efeitos de incentivos fiscais decorrente da sujeição ao Adicional da CSLL.

Segundo a Receita, as regulamentações pela tributação mínima efetiva de 15% do Adicional da CSLL estão sujeitas a atualizações periódicas para acompanhar os novos documentos de referência que venham a ser publicados após 3-10-2024, pois o objetivo é garantir que o Adicional da CSLL continue sendo considerado válido de acordo com as normas aceitas, conforme as evoluções no cenário global de tributação.

6.5. BÔNUS DE ADIMPLÊNCIA FISCAL

As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real ou presumido, adimplentes com os tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) nos últimos cinco anos-calendário, poderão beneficiar-se do bônus de 1% instituído pelo artigo 38 da Lei 10.637/2002. No caso de empresas enquadradas no regime de estimativa, o bônus será deduzido da CSLL devida apurada no ajuste anual de 31 de dezembro.

Essa matéria encontra-se examinada de forma mais detalhada no Volume 11 do Fascículo do IRPJ/2024, no trabalho “Provisão para a CSLL”.

6.6. COMPENSAÇÃO DA CSLL PAGA OU RETIDA

Para apuração do valor a pagar da CSLL, poderá ser compensada a CSLL retida nos recebimentos de outra pessoa jurídica de direito privado, decorrentes da prestação de serviços de limpeza, conservação, manutenção, segurança, vigilância, transporte de valores, locação de mão de obra, assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, inclusive *factoring* e pela prestação de serviços profissionais.

Sobre o assunto, ver trabalho específico divulgado no Volume 9 do Fascículo do IRPJ/2024.

6.6.1. CSLL Retida por Órgãos e Entidades Públicos

A CSLL retida por órgãos e entidades da administração pública federal também poderá ser compensada com a contribuição apurada a partir do mês da retenção. Sobre este assunto, ver Orientação divulgada nos Fascículos 24 e 25 do Colecionador de IR/2016.

Da mesma forma, poderá ser compensada a CSLL retida, na forma do artigo 33 da Lei 10.833/2003, sobre os pagamentos efetuados pelos órgãos e entidades públicos do Distrito Federal, dos estados e municípios, que firmarem convênio com a União nos termos da Portaria 1.454 SRF/2004.

7. PRAZO DE RECOLHIMENTO MENSAL DO IRPJ E DA CSLL

O Imposto de Renda e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido das empresas enquadradas no regime de estimativa devem ser recolhidos até o último dia útil do mês seguinte ao de ocorrência dos respectivos fatos geradores. Dessa forma, no ano-calendário de 2025, os prazos são os seguintes:

Período de Apuração/2025	Vencimento
Janeiro	28-2-2025
Fevereiro	31-3-2025
Março	30-4-2025
Abril	30-5-2025
Maio	30-6-2025
Junho	31-7-2025
Julho	29-8-2025
Agosto	30-9-2025
Setembro	31-10-2025
Outubro	28-11-2025
Novembro	29-12-2025
Dezembro	30-1-2026

7.1. CÓDIGOS DO DARF

Os recolhimentos mensais serão efetuados mediante Darf com a utilização dos seguintes códigos:

Denominação	Código do Darf
IRPJ	
– Entidades Financeiras	2319
– Demais Empresas Obrigadas ao Lucro Real	2362
– Empresas não Obrigadas ao Lucro Real	5993
CSLL	
– Entidades Financeiras	2469
– Demais Empresas	2484

8. FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE PAGAMENTO MENSAL DO IRPJ E DA CSLL

A falta ou insuficiência de pagamento do Imposto de Renda e/ou da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido sujeitará o contribuinte aos acréscimos legais previstos na legislação tributária federal. No caso de lançamento de ofício, no decorrer do ano-calendário, será observada a forma de apuração da base de cálculo do Imposto de Renda adotada pela pessoa jurídica. A forma de apuração será informada pelo contribuinte em atendimento à intimação específica do Auditor-Fiscal da Receita Federal. Quando a empresa mantiver escrituração contábil de acordo com a legislação comercial e fiscal, inclusive a escrituração do e-Lalur, demonstrando a

base de cálculo do imposto relativa a cada trimestre, o lançamento será efetuado com base nas regras do lucro real trimestral.

Deve ser considerado, ainda, que:

- a) se a empresa tiver optado pelo pagamento do imposto por estimativa, o lançamento de ofício ficará restrito à multa de ofício sobre os valores não recolhidos;
- b) as infrações às regras de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, verificadas nos procedimentos de redução ou suspensão do imposto ou da CSLL a pagar em determinado mês, ensejarão a aplicação da multa de ofício sobre o valor indevidamente reduzido ou suspenso;
- c) se o contribuinte não informar a forma de tributação adotada no prazo consignado na intimação, o Auditor-Fiscal da Receita Federal aplicará a multa de ofício sobre o valor apurado com base na receita bruta e acréscimos de cada mês, salvo se houver sido adotado o lucro real trimestral;
- d) verificada a falta de pagamento do imposto ou da CSLL por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá:
 - a multa de ofício de 50% sobre o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL no ano-calendário correspondente; e
 - o imposto ou a CSLL devido com base no lucro real apurado em 31 de dezembro, caso não recolhido, acrescido de multa de ofício e juros de mora contados do vencimento da quota única do tributo.

9. APLICAÇÃO PRÁTICA

Empresa com atividade de revenda e manutenção de máquinas industriais, optante pelo regime de estimativa no ano-calendário de 2025, recolherá o IRPJ e a CSLL relativos a janeiro com base na receita bruta e acréscimos, da forma demonstrada a seguir:

Dados	R\$
Receita bruta da revenda de mercadorias	1.128.622,17
Devolução de venda	(120.738,95)
	1.007.883,22
Receita da prestação de serviços	369.489,40
CSLL retida na fonte na forma do artigo 30 da Lei 10.833/2003	2.687,20
Ganho na venda de veículo	67.179,90
Juros recebidos de clientes	40.307,91
Rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa IR/Fonte s/rendimentos: R\$ 16.794,97	83.974,85
Dedução de Incentivo Fiscal – PAT: Refeições fornecidas no período: 5.953 Custo médio efetivo por refeição: R\$ 11,00 Total das despesas com refeições: R\$ 11,00 x 5.953 =	65.483,00

9.1. DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO

O lucro estimado será determinado da seguinte forma:

Receitas das atividades no mês de janeiro/2025

– Revenda de mercadorias		
8% de R\$ 1.007.883,22	R\$	80.630,66
– Receita de prestação de serviços		
32% de R\$ 369.489,40	R\$	118.236,61
Lucro Estimado	R\$	198.867,27
Ganho de capital e demais receitas		
– Ganho na venda de veículo	R\$	67.179,90
– Juros de clientes	R\$	40.307,91
		R\$ 107.487,81
Base de cálculo do imposto mensal	R\$	306.355,08

9.2. CÁLCULO DO IMPOSTO A PAGAR

O Imposto de Renda a pagar relativo ao mês de janeiro de 2025 será calculado do seguinte modo:

Valor do Imposto de Renda

15% de R\$ 306.355,08	R\$	45.953,26	
10% de R\$ 286.355,08			
(R\$ 306.355,08 – R\$ 20.000,00)	R\$	28.635,51	R\$ 74.588,77
Dedução do PAT		(–) R\$	1.838,13
Valor do Imposto devido		R\$	72.750,64

Cálculo do valor da dedução do PAT:

VALOR TOTAL DO INCENTIVO	LIMITE INDIVIDUAL
Total das despesas com refeições: R\$ 11,00 x 5.953 = R\$ 65.483,00	4% do imposto devido
Valor do incentivo: 15% de R\$ 65.483,00 = R\$ 9.822,45	4% de R\$ 45.953,26 = R\$ 1.838,13
Excesso de incentivo do PAT: R\$ 9.822,45 – R\$ 1.838,13 = R\$ 7.984,32	

9.3. DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL

A base de cálculo da CSLL será determinada da seguinte forma:

Receitas das atividades no mês de janeiro/2025

– Revenda de mercadorias		
12% de R\$ 1.007.883,22	R\$	120.945,99
– Receita de prestação de serviços		
32% de R\$ 369.489,40	R\$	118.236,61
Base de cálculo da CSLL (I)	R\$	239.182,60
Ganho de capital e demais receitas		
– Ganho na venda de veículo	R\$	67.179,90
– Juros de clientes	R\$	40.307,91
– Rendimentos de aplicações de		
renda fixa	R\$	83.974,85
		R\$ 191.462,66
Base de cálculo da CSLL (II)	R\$	430.645,26

9.4. CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL A PAGAR

A CSLL a pagar relativa ao mês de janeiro de 2025 será calculada do seguinte modo:

9% de R\$ 430.645,26	R\$ 38.758,07
Compensação da CSLL retida na fonte s/valor recebido pela prestação do serviço	(R\$ 2.687,20)
Valor da CSLL estimada a pagar	R\$ 36.070,87

ESTE EXEMPLO DEVE SER CONSIDERADO ISOLADAMENTE, NÃO ESTANDO COORDENADO COM OS DEMAIS EXEMPLOS APRESENTADOS NESTE LIVRO.

FUNDAMENTAÇÃO LEGAL: Emenda Constitucional 103, de 12-11-2019 (Fascículo 46/2019); Lei Complementar 167, de 24-4-2019 (Fascículo 17/2019); Lei 7.689, de 15-12-88 (Informativos 49 e 51/98); Lei 8.981, de 20-1-95 (Informativo 04/95); Lei 9.065, de 20-6-95 (Informativos 25 e 27/95); Lei 9.249, de 26-12-95 (Informativo 52/95); Lei 9.430, de 27-12-96 (Informativo 53/96); Lei 9.718, de 27-11-98 (Informativo 48/98); Lei 10.637, de 30-12-2002 (Informativo 53/2002); Lei 10.833, de 29-12-2003 (Informativo 53/2003); Lei 13.043, de 13-11-2014 (Fascículo 47/2014); Lei 13.755, de 10-12-2019 (Fascículo 50/2018); Lei 10.865, de 30-4-2004 (Informativo 18/2004); Lei 11.051, de 29-12-2004 (Informativo 53/2004); Lei 12.973, de 13-5-2014 (Fascículo 20/2014); Lei 13.169, de 6-10-2015 (Fascículo 40/2015); Lei 13.487, de 6-10-2017 – artigo 5º (Portal COAD); Lei 14.183, de 14-7-2021 (Fascículo 28/2021); Lei 14.789, de 29-12-2023 (Fascículo 01/2024); Medida Provisória 2.158-35, de 24-8-2001 (Informativo 35/2001); Decreto 9.557, de 8-11-2018 (Fascículo 46/2019); Decreto 9.580, de 22-11-2018 – Regulamento do Imposto de Renda – artigos 208, 217 a 226, 261, 499, 591, 714, 716, 718, 720 a 723 (Portal COAD); Decreto 7.212, de 15-6-2010 (Portal COAD); Decreto 7.791, de 17-8-2012 (Fascículo 34/2012); Instrução Normativa 11 SRF, de 21-2-96 (Informativo 08/96); Instrução Normativa 25 SRF, de 25-2-99 (Informativo 09/99); Instrução Normativa 51 SRF, de 3-11-78 (Informativo 45/78); Instrução Normativa 213 SRF, de 7-10-2002 (Informativo 41/2002); Instrução Normativa 267 SRF, de 23-12-2002 (Informativo 53/2002); Instrução Normativa 459 SRF, de 18-10-2004 (Informativo 43/2004); Instrução Normativa 475 SRF, de 6-12-2004 (Informativo 50/2004); Instrução Normativa 1.234 RFB, de 11-1-2012 (Fascículo 02/2012); Instrução Normativa 1.422 RFB, de 19-12-2013 (Fascículo 51/2013); Instrução Normativa 1.540 RFB, de 5-1-2015 (Fascículo 1/2015); Instrução Normativa 1.585 RFB, de 31-8-2015 (Fascículo 35/2015); Instrução Normativa 1.700 RFB, de 14-3-2017 (Fascículo 11/2017 e Portal COAD); Instrução Normativa 1.881 RFB, de 3-4-2019 (Fascículo 15/2019); Instrução Normativa 1.942 RFB, de 27-4-2020 (Fascículo 18/2020); Ato Declaratório Normativo 10 CST, de 14-4-93 (DO-U de 16-4-93); Ato Declaratório Interpretativo 10 SRF, de 23-3-2004 (Informativo 13/2004); Ato Declaratório Interpretativo 18 SRF, de 23-10-2003 (Informativo 43/2003); Ato Declaratório Interpretativo 26 RFB, de 25-4-2008 (Fascículo 18/2008); Ato Declaratório Normativo 6 Cosit, de 13-1-97 (Informativo 03/97); Ato Declaratório Normativo 16 Cosit, de 31-10-2000 (Informativo 45/2000); Ato Declaratório Normativo 22 Cosit, de 31-10-2000 (Informativo 45/2000); Ato Declaratório Normativo 51 Cosit, de 1994 (Informativo 39/94); Ato Declaratório Executivo 38 Cofis, de 13-12-2024 – Manual de Orientação do Leiaute da ECF (Fascículo 51/2024); Parecer Normativo 38 CST, de 31-10-80 (DO-U de 5-11-80); Parecer Normativo 77 CST, de 23-10-86 (Infor-

mativo 44/86); Solução de Divergência 13 Cosit, de 26-7-2013 (Fascículo 33/2013); Decisão 45 SRRF – 9ª RF, de 27-4-2000 (Informativo 33/2000); Decisão 105 SRRF – 10ª RF, de 21-9-2000 (Informativo 47/2000); Decisão 651 SRRF – 6ª RF, de 1997 (Informativo 38/97); Solução de Consulta 1 Cosit, de 28-3-2002 (Informativo 14/2002); Solução de Consulta 4 SRRF – 2ª RF, de 2-2-2003 (Informativo 20/2003); Solução de Consulta 10 SRRF – 9ª RF, de 12-1-2001 (Informativo 17/2001); Solução de Consulta 17 SRRF – 1ª RF, de 28-1-2002 (Informativo 9/2002); Solução de Consulta 22 SRRF – 7ª RF, de 22-1-2004 (Informativo 46/2004); Solução de Consulta 25 SRRF – 10ª RF, de 14-3-2001 (DO-U de 20-4-2001); Solução de Consulta 36 Cosit, de 19-4-2016 (Portal COAD); Solução de Consulta 60 SRRF – 8ª RF, de 15-4-2002 (Informativo 39/2002); Solução de Consulta 71 SRRF – 6ª RF, de 30-4-2001 (Informativo 51/2001); Solução de Consulta 173 SRRF – 10ª RF, de 24-10-2003 (Informativo 47/2003); Solução de Consulta 200 Cosit, de 5-8-2015 (Fascículo 34/2015); Solução de Consulta 7.003 SRRF – 7ª RF, de 22-1-2015 (DO-U de 25-2-2015); Solução de Consulta 202 SRRF – 6ª RF, de 18-11-2003 (Informativo 20/2003); Solução de Consulta 292 SRRF – 7ª RF, de 19-11-2001 (Informativo 06/2002); Solução de Consulta 374 Cosit, de 18-12-2014 (Fascículo 13/2015); Perguntas & Respostas IRPJ/RFB – Capítulos XV e XVI.

REGIME DE ESTIMATIVA

Suspensão ou Redução do Pagamento Mensal

As pessoas jurídicas enquadradas, por opção ou obrigatoriedade, no lucro real anual, que recolhem os valores mensais pela estimativa, podem escolher efetuar os cálculos com base no “Balanço/Balancete de Suspensão/Redução” ou com base na “Receita Bruta e Acréscimo”.

No trabalho anterior, examinamos o pagamento mensal do IRPJ e da CSLL com base na receita bruta e acréscimos. A seguir, analisamos a redução ou suspensão do pagamento mensal, em decorrência do levantamento de balanços ou balancetes intermediários, sistemática que permite ao contribuinte planejar a sua carga tributária no decorrer do ano-calendário.

Vale lembrar que esses dois critérios de cálculo podem ser alternados ao longo de todo o ano-calendário.

1. BALANÇOS/BALANCETES DE SUSPENSÃO OU REDUÇÃO

Os balanços ou balancetes utilizados para suspender ou reduzir o pagamento do imposto mensal deverão ser levantados com observância da legislação comercial e fiscal, e somente produzirão efeitos para determinação da parcela do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido devidos no decorrer do ano-calendário.

A dispensa do pagamento do imposto aplica-se, inclusive, à pessoa jurídica que, através de balanço ou balancete, comprovar a existência de prejuízo fiscal no mês de janeiro do ano-calendário.

O pagamento mensal relativo ao mês de janeiro do ano-calendário poderá ser efetuado com base em balanço ou balancete mensal, desde que neste fique demonstrado que o imposto devido no período é inferior ao calculado com base na receita bruta e acréscimos.

As empresas que levantarem balanços ou balancetes, para fins de suspensão ou redução do pagamento mensal do IRPJ e/ou da CSLL, devem consolidar as receitas e despesas dos meses abrangidos no período em curso, procedendo, em cada apuração intermediária, como se fosse no balanço anual.

1.1. AJUSTES NO RECONHECIMENTO DA RECEITA

De acordo com a Instrução Normativa 1.881 RFB/2019, que alterou o artigo 26 da Instrução Normativa 1.700 RFB/2017, caso a empresa opte por adotar procedimento contábil do qual resulte valor de receita bruta ou momento de reconhecimento dessa receita diferente do estabelecido pela legislação tributária, a pessoa jurídica deverá registrar a diferença mediante lançamento a débito ou a crédito em conta específica de ajuste da receita bruta, que será considerada no cálculo da receita líquida.

A diferença será apurada entre a receita bruta reconhecida e mensurada conforme determinado pela legislação tributária e a receita reconhecida e mensurada de acordo com o procedimento contábil adotado pela pessoa jurídica.

A conta de ajuste da receita bruta será analítica e registrará os lançamentos em último nível, devendo ser criada de acordo com a origem da diferença verificada ou, de forma alternativa, a pessoa jurídica poderá criar uma única conta, desde que mantenha detalhamento específico, por origem, dos valores nela registrados, que permita a identificação da operação da qual seja decorrente. Caso a diferença observada possua a natureza de dedução da receita bruta, (devoluções e vendas canceladas, descontos incondicionais, tributos sobre ela incidentes e ajustes a valor presente das operações vinculadas), ela deverá ser registrada na conta representativa da respectiva dedução.

Tais procedimentos aplicam-se inclusive:

- às diferenças verificadas em adiantamentos recebidos de clientes nas operações de exportação de bens para o exterior; e
- aos procedimentos contábeis relacionados nos itens 1 a 3 do Anexo IV da Instrução Normativa 1.753 RFB/2017, e alterações, relativos ao Pronunciamento Técnico CPC 47 – Receita de Contrato com Cliente, divulgado pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis, que relacionam os procedimentos contábeis, caso adotados pela pessoa jurídica, contemplam modificação ou adoção de novos métodos ou critérios contábeis que influenciam a base de cálculo dos tributos e que, portanto, devam se anulados.

1.2. DEFINIÇÃO DE PERÍODO EM CURSO

Considera-se período em curso aquele compreendido entre o dia 1º de janeiro ou o dia de início da atividade e o último dia do mês a que se referir o balanço ou balancete.

Assim, se a empresa resolver levantar balanços/balancetes em todos os meses do ano-calendário, com o objetivo de suspender/reduzir o pagamento mensal com base na receita bruta e acréscimos, os períodos intermediários serão os seguintes:

Mês a que se refere a Suspensão/Redução	Período em curso do Balanço/Balancete
Janeiro	1º a 31 de janeiro
Fevereiro	1º de janeiro a 29 de fevereiro
Março	1º de janeiro a 31 de março
Abril	1º de janeiro a 30 de abril
Maiο	1º de janeiro a 31 de maio
Junho	1º de janeiro a 30 de junho
Julho	1º de janeiro a 31 de julho
Agosto	1º de janeiro a 31 de agosto
Setembro	1º de janeiro a 30 de setembro
Outubro	1º de janeiro a 31 de outubro
Novembro	1º de janeiro a 30 de novembro
Dezembro	1º de janeiro a 31 de dezembro

Pode ocorrer, também, de a empresa recolher o imposto em alguns meses com base na receita bruta e resolver, em qualquer época do ano-calendário, levantar

balanço/balancete intermediário para suspender/reduzir o pagamento mensal do IRPJ e/ou da CSLL.

Por exemplo, uma empresa que recolha o imposto dos meses de janeiro a agosto com base na receita bruta e acréscimos resolve levantar balanço/balancete intermediário para suspender/reduzir o pagamento referente a setembro. Nesse caso, o período intermediário a considerar será de 1º de janeiro a 30 de setembro, independentemente de os recolhimentos dos meses anteriores terem sido calculados com base na Receita Bruta e Acréscimos.

Se a mesma empresa recolher o imposto dos meses de outubro e novembro com base na receita bruta e acréscimos e quiser suspender/reduzir o pagamento do imposto relativo a dezembro, deverá levantar novo balanço/balancete intermediário, dessa vez abrangendo o período de 1º de janeiro a 31 de dezembro.

PAGAMENTOS POR ESTIMATIVAS

Vale lembrar que todas as estimativas pagas, em meses anteriores, ao mês que o IRPJ e a CSLL estiverem sendo calculados pelo método do “Balanço/Balancete de Suspensão/Redução”, podem ser deduzidas, inclusive as que tenham sido recolhidas mediante o cálculo pelo “Receita Bruta e Acréscimo”.

1.3. TRIBUTAÇÃO COM BASE NO LUCRO REAL

Nos balanços/balancetes de suspensão ou redução, a pessoa jurídica deverá seguir todas as regras da legislação comercial e fiscal que estiverem em vigor no respectivo período de apuração.

1.4. APURAÇÃO DO LUCRO REAL

O resultado apurado em cada balanço ou balancete de suspensão/redução deverá ser ajustado por todas as adições exigidas e exclusões e compensações admitidas pela legislação do Imposto de Renda, exceto, nos balanços ou balancetes levantados de janeiro a novembro, as seguintes adições:

- a) dos lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior;
- b) das parcelas decorrentes dos ajustes de Preços de Transferência.

No Volume 10 do Fascículo do IRPJ/2024, encontram-se especificados os ajustes ao lucro líquido que devem ser realizados para efeito de apuração do lucro real.

1.4.1. Utilização do Lalur

A demonstração do lucro real relativa a cada período abrangido pelo balanço/balancete de suspensão ou redução deverá ser informada no Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur), observando-se:

- a cada balanço ou balancete levantado para fins de suspensão ou redução do Imposto de Renda, o contribuinte deverá determinar um novo lucro real, desconsiderando as apurações procedidas em meses anteriores do mesmo ano-calendário;
- as adições, exclusões e compensações, computadas na apuração do lucro real de cada período em curso, deverão constar, discriminadamente, na parte A do Lalur, sendo os registros na parte B do referido livro realizados somente no encerramento do ano-calendário.

A não escrituração do Lalur, até a data fixada para pagamento do imposto do respectivo mês, implicará a desconsideração do balanço ou do balancete para efeito de suspensão ou redução, ensejando a aplicação de multa de ofício sobre o valor indevidamente reduzido ou suspenso. Na verificação relativa ao ano-calendário em curso o Lalur será exigido mediante intimação específica, emitida pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil.

ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL FISCAL (ECF)

As pessoas jurídicas deverão apresentar anualmente ao Sped, até o último dia útil do mês de julho do ano seguinte ao ano-calendário a que se refira, a Escrituração Contábil Fiscal (ECF) de forma centralizada pela matriz.

Deverão ser informados na ECF, detalhadamente, os ajustes das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, com o preenchimento e controle, por meio de validações, das Partes A e B do Livro Eletrônico de Apuração do Lucro Real (e-Lalur) e do Livro Eletrônico de Apuração da Base de Cálculo da CSLL (e-Lacs). Todos os saldos informados nesses livros também serão controlados e, no caso da Parte B, haverá o batimento de saldos de um ano para outro. Assim sendo, os ajustes ao lucro líquido para determinação do lucro real de cada período em curso e suspensão ou redução do pagamento mensal do imposto serão escriturados no e-Lalur contido na ECF.

Para mais informações sobre a Escrituração Contábil Fiscal (ECF), ver trabalho específico divulgado no Volume 5 do Fascículo do IRPJ/2024.

PREJUÍZOS FISCAIS

O saldo de prejuízos fiscais existente em 31 de dezembro do ano-calendário anterior, controlado na Parte B do e-Lalur, poderá ser compensado com o lucro real apurado nos balanços ou balancetes de suspensão/redução do imposto. Deverá ser observado, contudo, o limite de 30% de que trata o artigo 15 da Lei 9.065/95, limite este que não se aplica quando se tratar de atividade rural.

Quanto a prejuízos fiscais apurados nos balanços/balancetes de suspensão ou redução, no regime de estimativa, os resultados negativos de um período serão automaticamente absorvidos pelos resultados positivos de outros períodos do mesmo ano-calendário, sem qualquer limitação.

A compensação de prejuízos fiscais está examinada, com exemplos práticos, no Volume 9 do Fascículo do IRPJ/2024.

1.5. TRANSCRIÇÃO DOS BALANÇOS NO DIÁRIO

O artigo 35 da Lei 8.981/95 prevê que os balanços/balancetes utilizados para suspender/reduzir o pagamento mensal do imposto e/ou da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido devem ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e, obrigatoriamente, transcritos no livro Diário.

No entanto, a adoção obrigatória da ECD (Escrituração Contábil Digital), pelas empresas do lucro real, supre a obrigatoriedade de transcrever no livro Diário o balancete ou balanço de suspensão ou redução do imposto.

1.5.1. Prazo para Escrituração

A escrituração da ECD (Escrituração Contábil Digital) deve ser feita até o último dia útil do mês de junho do ano seguinte.

PRAZOS MENSAIS DE ANO EM CURSO

Na verificação relativa ao ano-calendário em curso, o livro Diário será exigido mediante intimação específica, emitida pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil. Nesse caso, a escrituração do livro Diário deve ser efetuada até a data fixada para pagamento do imposto do respectivo mês, ou seja, até o último dia útil do mês seguinte ao da suspensão ou redução.

A não escrituração do Diário, até a data fixada para pagamento do imposto do respectivo mês, implicará a desconsideração do balanço ou do balancete para efeito de suspensão ou redução, ensejando a aplicação de multa de ofício sobre o valor indevidamente reduzido ou suspenso no valor de 50% sobre o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado.

1.6. DISPENSA DO REGISTRO DE INVENTÁRIO

A RFB dispensou as pessoas jurídicas da escrituração do livro Registro de Inventário à época dos balanços/balancetes intermediários levantados para suspender/reduzir o pagamento do imposto mensal.

No entanto, o contribuinte continua obrigado a promover, ao final de cada período em curso, levantamento e avaliação de seus estoques, na forma da legislação específica.

A empresa que mantiver registro permanente de estoques, integrado e coordenado com a contabilidade, poderá ajustar os saldos contábeis, pelo confronto com a contagem física, somente ao final do ano-calendário ou no encerramento do período de apuração, nos casos de incorporação, fusão, cisão ou encerramento de atividade.

1.7. CONCEITO DE IMPOSTO DEVIDO NO PERÍODO EM CURSO

Para fins da suspensão ou redução do pagamento mensal do imposto, considera-se Imposto de Renda devido no período em curso o resultado da aplicação da alíquota básica 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.

1.7.1. Alíquota do Imposto

A alíquota básica do Imposto de Renda das pessoas jurídicas é de 15%.

1.7.2. Adicional do Imposto

Haverá incidência de adicional do imposto, à alíquota de 10%, sobre a parcela da base de cálculo que exceder o valor resultante da multiplicação de R\$ 20.000,00 pelo número de meses do respectivo período de apuração.

O adicional incide, inclusive, sobre os resultados tributáveis de pessoa jurídica que explore atividade rural. No caso de atividades mistas, a base de cálculo do adicional será a soma do lucro real apurado nas atividades em geral com o lucro real apurado na atividade rural.

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

1.7.3. Incentivos Fiscais de Dedução do Imposto

Desde que observe os limites individuais e globais fixados nas legislações específicas, a pessoa jurídica poderá deduzir do Imposto de Renda devido a cada período em curso os incentivos fiscais do Programa de Alimentação do

Trabalhador (PAT), Operações de Caráter Cultural e Artístico, Atividades Audiovisuais, Fundos de Financiamento da Indústria Cinematográfica Nacional (Funcines), Fundos dos Direitos da Criança e do Adolescente, Projetos Desportivos e Paradesportivos, Prorrogação da Licença-maternidade e da Licença-paternidade, Fundos do Idoso, Programa Nacional de Apoio à Atenção Oncológica (Pronon), Programa Nacional de Apoio à Atenção da Saúde da Pessoa com Deficiência (Pronas/PCD) e Programa Rota 2030-Mobilidade e Logística.

Deduções	Individual %	Global %
Atividades Culturais e Artísticas	4	4
Produção de obras e projetos audiovisuais	3	
Patrocínio a projetos audiovisuais ou	4	
Aquisição de quotas dos Funcines	3	
Fundos dos Direitos da Criança e do Adolescente	1	–
Fundos do Idoso	1	–
Projetos Desportivos e Paradesportivos	1	–
Pronon	1	–
Pronas/PCD	1	–

O programa Rota 2030 prevê dedução correspondente aos percentuais da alíquota e adicional do IRPJ e da CSLL sobre até 30% dos investimentos realizados, do valor total devido de IR e da CSLL. Caso o valor calculado seja maior que o valor devido, este poderá ser deduzido limitado a 30% dos tributos devidos nos períodos seguintes.

Sobre a dedução de incentivos fiscais, ver trabalho específico divulgado no Volume 11 do Fascículo de 2024.

1.7.4. Redução e/ou Isenção do Imposto

O Imposto de Renda apurado sobre o lucro real do período em curso pode ser deduzido, quando for o caso, pelos incentivos de isenção ou redução autorizados pela legislação vigente. Esses incentivos, que obrigam ao cálculo do lucro da exploração, podem ser usufruídos pelas pessoas jurídicas mencionadas em trabalho específico, divulgado no Volume 8 do Fascículo de 2024.

1.7.5. Ressarcimento pela Propaganda Eleitoral

Conforme a Lei 9.504/97, artigo 99, e alterações, as emissoras de rádio e televisão obrigadas à divulgação gratuita da propaganda eleitoral e à veiculação de propaganda de plebiscitos e referendos terão direito à compensação fiscal pela cedência do horário que consiste exclusão da base de cálculo do IRPJ do valor apurado com base no Decreto 7.791/2012. Também poderão fazer a exclusão dessa compensação fiscal as empresas concessionárias de serviços públicos de telecomunicações, obrigadas ao tráfego gratuito de sinais de televisão e rádio.

O valor assim determinado poderá ser excluído, inclusive, da base de cálculo do IRPJ nos recolhimentos mensais estimados.

1.8. CONCEITO DE IMPOSTO DE RENDA PAGO

Considera-se imposto pago, para efeito de comparação com o imposto apurado no balanço/balancete de suspensão/redução, a soma dos valores correspondentes ao Imposto de Renda:

- a) pago mensalmente com base na receita bruta e acréscimos e/ou em balanços/balancetes de redução;
- b) retido na fonte sobre receitas ou rendimentos computados na determinação do lucro real do período em curso, inclusive o relativo aos juros sobre o capital próprio;
- c) pago sobre os ganhos líquidos obtidos em aplicações financeiras de renda variável;
- d) retido na fonte por órgão ou entidade federal na forma do artigo 64 da Lei 9.430/96, alterado pelo artigo 34 da Lei 10.833/2003.

O imposto pago ou retido na fonte sobre receitas auferidas nos meses anteriores do período em curso poderá ser deduzido desde que não tenha sido deduzido no pagamento por estimativa daqueles meses.

1.8.1. Imposto Pago no Exterior

No caso de levantamento de balanço/balancete de redução referente ao mês de dezembro, será também considerado imposto pago, para efeito de comparação com o IRPJ devido, o valor do imposto pago no exterior, relativo a lucros disponibilizados, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior durante todo o ano-calendário, os quais deverão estar incluídos no lucro real apurado com base nesse balanço ou balancete, desde que o imposto seja pago até 31 de janeiro do ano-calendário seguinte àquele em que os rendimentos tenham sido auferidos.

O cômputo dos tributos pagos no país de domicílio da filial, sucursal, controlada ou coligada da pessoa jurídica, bem como o pago relativamente a rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior está limitado:

- a) ao imposto pago no exterior, correspondente aos lucros de cada filial, sucursal, controlada ou coligada, bem assim aos rendimentos e ganhos de capital que houverem sido computados na determinação do lucro real; e
- b) à diferença positiva entre os valores calculados sobre o lucro real com e sem a inclusão dos referidos lucros, rendimentos e ganhos de capital provenientes do exterior.

A compensação do imposto pago no exterior encontra-se examinada, com exemplos práticos, no Volume 6 do Fascículo do IRPJ/2014.

1.9. DEPÓSITOS PARA REINVESTIMENTO

Até o ano-calendário de 2023, conforme o artigo 3º da Medida Provisória 2.199-14/2001, alterado pela Lei 13.799/2019, as pessoas jurídicas que tenham empreendimentos enquadrados em setores da economia considerados, em ato do Poder Executivo, prioritários para o desenvolvimento regional, nas áreas de atuação da Sudene e da Sudam, poderão depositar no Banco do Nordeste do Brasil S/A e no Banco da Amazônia S/A, respectivamente, para reinvestimento, o percentual de até 30% do imposto devido pelos referidos empreendimentos, calculados sobre o lucro da exploração, acrescidos de 50% de recursos pró-

prios, ficando, porém, a liberação desses recursos condicionada à aprovação do órgão competente, dos respectivos projetos técnicos econômicos de modernização ou complementação de equipamento.

Sobre o assunto, ver trabalho sob o título “Lucro da Exploração”, divulgado no Volume 8 do Fascículo do IRPJ/2024.

1.10. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO

No mês em que a pessoa jurídica utilizar balanço/balancete para suspender ou reduzir o pagamento do Imposto de Renda (IRPJ), deverá calcular a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) com base no resultado contábil apurado no período em curso, ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação vigente, com exceção dos ajustes a seguir, nos balanços levantados de janeiro a novembro:

- a) os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior;
- b) as parcelas decorrentes dos ajustes de Preços de Transferência.

Assim, no mês em que o imposto calculado sobre o lucro estimado for superior ao devido com base no lucro real (ou se for apurado prejuízo fiscal), e a empresa optar pela redução (ou suspensão), também a CSLL deverá ser calculada e recolhida com base no balanço, ainda que resulte superior ao valor calculado por estimativa. Nos meses seguintes, retornando a empresa a pagar o imposto com base na receita bruta e acréscimos, também a CSLL será calculada dessa forma.

1.10.1. Utilização do e-Lacs

Da mesma forma que no Lucro Real, a demonstração da base de cálculo da CSLL relativa a cada período abrangido pelo balanço/balancete de suspensão ou redução deverá ser informada no Livro Eletrônico de Apuração da Base de Cálculo da CSLL (e-Lacs), observando-se, conforme o caso, as mesmas disposições relativas a esta Contribuição examinadas no subitem 1.3.1.

1.10.2. Base de Cálculo Efetiva da CSLL

No Volume 10 do Fascículo do IRPJ/2024, estão especificadas as parcelas a adicionar e a excluir do lucro líquido na determinação da base de cálculo da CSLL, de acordo com a legislação vigente.

1.10.3. Indedutibilidade da CSLL

A CSLL é indedutível na apuração do lucro real e, também, para efeito de sua própria base de cálculo. Por essa razão, o valor devido deve ser calculado aplicando-se a alíquota correspondente diretamente sobre o resultado contábil ajustado.

1.10.4. Bônus de Adimplência Fiscal

A Lei 10.637/2002, em seu artigo 38, estabelece que as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real ou presumido, adimplentes nos últimos cinco anos-calendário com os tributos e contribuições administrados pela RFB, poderão beneficiar-se do bônus de 1% a ser deduzido da CSLL devida apurada em 31 de dezembro.

Tratando-se de empresas enquadradas no regime de estimativa, o bônus correspondente ao ano-calendário somente poderá ser utilizado para dedução da CSLL devida apurada no correspondente balanço de ajuste anual. Essa matéria encontra-se examinada de forma mais detalhada no Volume 11 do Fascículo do IRPJ/2024, no trabalho “Provisão para a CSLL”.

1.10.5. Conceito de CSLL Devida no Período em Curso

Para fins da suspensão ou redução do pagamento mensal da CSLL, considera-se Contribuição Social sobre o Lucro Líquido devida no período em curso o resultado da aplicação, sobre a base de cálculo positiva apurada, diminuída, quando for o caso, dos incentivos fiscais, da alíquota de 9%, exceto para as instituições do sistema financeiro.

INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS

Em virtude da publicação, em 1-3-2021, da Medida Provisória 1.034, convertida na Lei 14.183/2021, alterou-se a alíquota da CSLL a partir de julho de 2021 para as instituições relacionadas a seguir.

ENTIDADES	ALÍQUOTA	PRAZOS
pessoas jurídicas de seguros privados, das de capitalização e distribuidoras de valores mobiliários, das corretoras de câmbio e de valores mobiliários, das sociedades de crédito, financiamento e investimentos, das sociedades de crédito imobiliário, das administradoras de cartões de crédito, das sociedades de arrendamento mercantil, das cooperativas de crédito, e das associações de poupança e empréstimo	15	Até 30-6-2021
	20	De 1-7-2021 a 31-12-2021
	15	A partir de 1-1-2022
bancos de qualquer espécie	15	Até 30-6-2021
	25	De 1-7-2021 a 31-12-2021
	20	A partir de 1-1-2022

VER REGRAS GLOBE – ADICIONAL CSLL

A Medida Provisória 1.262, de 3-10-2024, regulamentada pela Instrução Normativa 2.228 RFB, de 3-10-2024, instituiu o Adicional da CSLL, alterando com isso a legislação da CSLL, mantida a destinação e com a finalidade de estabelecer tributação mínima efetiva de 15% no processo de adaptação da legislação brasileira às chamadas Regras GloBE (*GloBE Rules – Global Anti-Base Erosion Rules*). Tais regras produzem efeitos a partir de 1-1-2025.

A tributação mínima será aplicada a Entidades Constituintes de um Grupo de Empresas Multinacional que tiver auferido receitas anuais de 750 milhões de euros ou mais nas Demonstrações Financeiras Consolidadas da Entidade Investidora Final em pelo menos 2 dos 4 anos fiscais imediatamente anteriores ao analisado, excluídas as entidades governamentais, os organismos internacionais, as organizações sem fins lucrativos, os fundos de pensão e os fundos de investimento, assim definidos de acordo com os conceitos e requisitos previstos no modelo de regras, que figurem como controladores finais de um grupo multinacional, além de outras entidades por eles detidas.

As Entidades Constituintes deverão prestar todas as informações necessárias à apuração do Adicional da CSLL, conforme ato normativo a ser emitido pela

RFB, que poderá prever que as informações de um mesmo Grupo de Empresas Multinacional sejam apresentadas por uma única Entidade Constituinte Declarante.

As informações que deixarem de ser apresentadas nos prazos fixados em ato normativo, ou forem apresentadas com inexatidões, incorreções ou omissões, as Entidades Constituintes localizadas no País ficarão sujeitas, de forma geral, às seguintes multas:

- a) 0,2%, por mês-calendário ou fração, da receita total do Ano Fiscal a que se refere a obrigação, limitada a 10% e a 10 milhões de reais, quando as informações deixarem de ser apresentadas ou forem apresentadas com atraso; e
- b) 5%, não inferior a 20 mil reais, do valor omitido, inexato ou incorreto.

As multas poderão ter reduções de 90% a 25%, conforme o caso.

O Adicional da CSLL deverá ser pago até o último dia útil do 7º mês após o término do ano fiscal. Este será considerado não recolhido para fins das Regras GloBE caso seja, direta ou indiretamente, objeto de litígio judicial ou administrativo, e não poderá ser utilizado como crédito na aplicação daquelas regras pelo Grupo de Empresas Multinacional em nenhuma circunstância, Ano Fiscal ou jurisdição. Considera-se litígio indireto, dentre outros, o questionamento da revogação tácita dos efeitos de incentivos fiscais decorrente da sujeição ao Adicional da CSLL.

Segundo a Receita, as regulamentações pela tributação mínima efetiva de 15% do Adicional da CSLL estão sujeitas a atualizações periódicas para acompanhar os novos documentos de referência que venham a ser publicados após 3-10-2024, pois o objetivo é garantir que o Adicional da CSLL continue sendo considerado válido de acordo com as normas aceitas, conforme as evoluções no cenário global de tributação.

1.10.6. Conceito de CSLL Paga

Considera-se CSLL paga, para efeito de comparação com a CSLL apurada no balanço/balancete de suspensão/redução, a soma dos valores correspondentes à CSLL:

- a) paga mensalmente com base na receita bruta e acréscimos e/ou em balanços/balancetes de redução;
- b) retida na fonte por pessoas jurídicas de direito privado, nos termos do artigo 30 da Lei 10.833/2003;
- c) retida na fonte por órgão ou entidade federal na forma do artigo 64 da Lei 9.430/96, alterado pelo artigo 34 da Lei 10.833/2003;
- d) retida na fonte por órgão ou entidade estadual, municipal ou do Distrito Federal, na forma do artigo 33 da Lei 10.833/2003.

A CSLL paga ou retida na fonte sobre receitas auferidas nos meses anteriores do período em curso poderá ser deduzida desde que não tenha sido deduzida no pagamento por estimativa daqueles meses.

COMPENSAÇÃO DA PARCELA EXCEDENTE DE IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR

A pessoa jurídica que tiver lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior está obrigada a incluí-los nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL apuradas em 31 de dezembro do respectivo ano-calendário, inclusive quando

se tratar de balanço ou balancete de suspensão/redução levantado naquele mês.

O saldo do Imposto de Renda pago no exterior, que exceder o valor compensável com o IRPJ devido no Brasil, poderá ser compensado com a CSLL devida, em virtude da adição à sua base de cálculo, dos lucros, rendimentos e ganhos de capital oriundos do exterior, até o limite acrescido em decorrência dessa adição.

A compensação do imposto pago no exterior encontra-se examinada, com exemplos práticos, no Volume 6 do Fascículo do IRPJ/2014.

2. OBRIGATORIEDADE DO LUCRO REAL

A empresa que, no decorrer do ano-calendário, suspender ou reduzir o pagamento mensal do imposto e/ou da contribuição, ficará obrigada à tributação com base no lucro real, ainda que não se enquadre nas situações que impedem a opção com base no lucro presumido.

3. FALTA OU INSUFICIÊNCIA DO PAGAMENTO MENSAL DO IRPJ E DA CSLL

A falta ou insuficiência de pagamento do Imposto de Renda e/ou da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido sujeitará o contribuinte aos acréscimos legais previstos na legislação tributária federal. No caso de lançamento de ofício, no decorrer do ano-calendário, será observada a forma de apuração da base de cálculo do Imposto de Renda adotada pela pessoa jurídica. A forma de apuração será informada pelo contribuinte em atendimento à intimação específica do Auditor-Fiscal da Receita Federal. Quando a empresa mantiver escrituração contábil de acordo com a legislação comercial e fiscal, inclusive a escrituração do e-Lalur, demonstrando a base de cálculo do imposto relativa a cada trimestre, o lançamento será efetuado com base nas regras do lucro real trimestral.

Deve ser considerado, ainda, que:

- a) se a empresa tiver optado pelo pagamento do imposto por estimativa, o lançamento de ofício ficará restrito à multa de ofício sobre os valores não recolhidos;
- b) as infrações às regras de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, verificadas nos procedimentos de redução ou suspensão do imposto ou da CSLL a pagar em determinado mês, ensejarão a aplicação da multa de ofício sobre o valor indevidamente reduzido ou suspenso;
- c) se o contribuinte não informar a forma de tributação adotada no prazo consignado na intimação, o Auditor-Fiscal da Receita Federal aplicará a multa de ofício sobre o valor apurado com base na receita bruta e acréscimos de cada mês, salvo se houver sido adotado o lucro real trimestral;
- d) verificada a falta de pagamento do imposto ou da CSLL por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá:
 - a multa de ofício de 50% sobre o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL no ano-calendário correspondente; e
 - o imposto ou a CSLL devido com base no lucro real apurado em 31 de dezembro, caso não recolhido, acrescido de multa de ofício e juros de mora contados do vencimento da quota única do tributo.

4. CÓDIGOS DE DARF

Os códigos de recolhimento das estimativas com base em balanços/Balancete de Suspensão/Redução são os mesmos utilizados para recolhimento das estimativas com base na Receita Bruta e Acréscimos, ou seja, independentemente da forma escolhida para o recolhimento mensal, os códigos de recolhimento são os mesmos.

5. APLICAÇÃO PRÁTICA

Para melhor entendimento da matéria, apresentamos, a seguir, situações de suspensão/redução do pagamento mensal do imposto.

I – Admitamos uma pessoa jurídica prestadora de serviços, optante pelo regime de estimativa no ano-calendário de 2025, que apresente os seguintes dados em balancetes isolados levantados nos três primeiros meses do ano, antes do IRPJ e da CSLL:

Balancetes Mensais (Resultados Isolados)

	Janeiro R\$	Fevereiro R\$	Março R\$
Receitas	1.125.104,44	1.687.657,62	1.722.815,88
Despesas	1.406.380,06	924.984,24	1.230.621,16
Resultado contábil	(281.275,62)	762.673,38	492.194,72

As receitas são exclusivamente da atividade de prestação de serviços, não havendo, nos três meses, outras receitas a considerar.

Nas despesas de cada mês estão computados:

- os encargos de depreciação de bens;
- o custo dos serviços prestados;
- contribuição não compulsória no valor de R\$ 3.515,97 (janeiro);
- gratificação de dirigente no valor de R\$ 70.318,45 (março).

Sabe-se, ainda, que a empresa:

- não tem prejuízos fiscais/base de cálculo negativa da CSLL de períodos anteriores a compensar;
- não é beneficiária de incentivos fiscais de dedução do imposto;
- somente contabiliza a Provisão para a CSLL em 31 de dezembro.

a) Se o IRPJ e a CSLL dos meses de janeiro a março/2025 forem calculados com base na receita bruta e acréscimos, os valores devidos serão os seguintes:

Mês/2025	I Receita Bruta R\$	IRPJ Devido			
		II Base de Cálculo (32% de I) R\$	III (15% de II) R\$	IV (10% de II – R\$ 20.000,00) R\$	V Total (III + IV) R\$
Janeiro	1.125.104,44	360.033,42	54.005,01	34.003,34	88.008,35
Fevereiro	1.687.657,62	540.050,44	81.007,57	52.005,04	133.012,61
Março	1.722.815,88	551.301,08	82.695,16	53.130,11	135.825,27

Mês/2025	I Receita Bruta R\$	CSLL Devida	
		II Base de Cálculo (32% de I) R\$	III CSLL Devida (9% de II) R\$
Janeiro	1.125.104,44	360.033,42	32.403,01
Fevereiro	1.687.657,62	540.050,44	48.604,54
Março	1.722.815,88	551.301,08	49.617,10

b) Se a empresa levantar balanços/balancetes de suspensão/redução para determinar o lucro real e a base de cálculo da CSLL a cada período em curso, apurará os seguintes valores:

Cálculo da CSLL com base em balancetes de redução/suspensão			
2025	Janeiro 1 a 31-1 R\$	Fevereiro 1-1 a 25-2 R\$	Março 1-1 a 31-3 R\$
Resultado contábil consolidado	(281.275,62)	481.397,76	973.592,48
Adições			
Contribuição não compulsória	3.515,97	3.515,97	3.515,97
Exclusões			
Base de cálculo	(277.759,65)	484.913,73	977.108,45
(x 9%)	–	43.642,24	87.939,76
Compensação da CSLL já paga	–	–	(43.642,24)
Valor a comparar com o devido com base na receita bruta e acréscimos	–	43.642,24	44.297,52
Valor a recolher	–	43.642,24	44.297,52

Cálculo do IRPJ com base em balancetes de redução/suspensão			
2025	Janeiro 1 a 31-1 R\$	Fevereiro 1-1 a 25-2 R\$	Março 1-1 a 31-3 R\$
Resultado contábil consolidado	(281.275,62)	481.397,76	973.592,48
Adições			
Contribuição não compulsória	3.515,97	3.515,97	3.515,97
Gratificação a dirigente	–	–	70.318,45
Exclusões			
Lucro real/prejuízo fiscal	(277.759,65)	484.913,73	1.047.426,90
IRPJ (15%)	–	72.737,06	157.114,04
IRPJ (lucro real – R\$ 20.000,00 p/mês) x 10%	–	44.491,37	98.742,69
IRPJ Total	–	117.228,43	255.856,73
Compensação do IRPJ já pago	–	–	(117.228,43)
Valor a comparar com o devido com base na receita bruta e acréscimos	–	117.228,43	138.628,30
Valor a recolher	–	117.228,43	138.628,30

c) Comparação da carga tributária dos três primeiros meses do ano:

Mês/2025	Receita Bruta e Acréscimos R\$			Balancete de Suspensão/Redução R\$		
	IRPJ	CSLL	TOTAL	IRPJ	CSLL	TOTAL
Janeiro	88.008,35	32.403,01	120.411,36	–	–	–
Fevereiro	133.012,61	48.604,54	181.617,15	117.228,43	43.624,24	160.870,67
Março	135.825,27	49.617,10	185.442,37	138.628,30	44.297,52	182.925,82
	356.846,23	130.624,65	487.470,88	255,856,73	87.939,76	343.796,49

Como se observa, nos meses de janeiro a março/2025 será mais vantajoso para a empresa do exemplo utilizar balancetes para suspender/reduzir os pagamentos do IRPJ/CSLL.

II – Empresa comercial, que optou pelo regime de estimativa no ano-calendário de 2025, recolhe o IRPJ e a CSLL dos meses de janeiro a maio com base na receita bruta e acréscimos.

As receitas são exclusivamente da atividade de revenda de mercadorias, não havendo, nesses meses, outras receitas a considerar. A empresa não é beneficiária de incentivos fiscais de dedução do imposto.

Mês/2025	I Receita Bruta R\$	IRPJ Devido			
		II Base de Cálculo (8% de I) R\$	III (15% de II) R\$	IV (10% de II – R\$ 20.000,00) R\$	V Total (III + IV) R\$
Janeiro	387.777,56	31.022,20	4.653,33	1.102,22	5.755,55
Fevereiro	632.871,38	50.629,71	7.594,46	3.062,97	10.657,43
Março	548.488,54	43.879,08	6.581,86	2.387,91	8.969,77
Abril	634.381,08	50.750,49	7.612,57	3.075,05	10.687,62
Maio	843.828,48	67.506,28	10.125,94	4.750,63	14.876,57
IRPJ Recolhido até 30-6-2025:					50.946,94

Mês/2025	I Receita Bruta R\$	II Base de Cálculo (12% de I) R\$	III CSLL Devida (9% de II) R\$
Janeiro	387.777,56	46.533,31	4.188,00
Fevereiro	632.871,38	75.944,57	6.835,01
Março	548.488,54	65.818,62	5.923,68
Abril	634.381,08	76.125,73	6.851,32
Maio	843.828,48	101.259,42	9.113,35
CSLL recolhida até 30-6-2025:			32.911,36

a) Se o IRPJ e a CSLL do mês de junho também forem calculados com base na receita bruta e acréscimos, os valores devidos serão os seguintes:

Mês/2025	I Receita Bruta R\$	II Base de Cálculo (12% de I) R\$	III CSLL Devida (9% de II) R\$
Junho	1.265.742,76	151.889,13	13.670,02

Mês/2025	I Receita Bruta R\$	IRPJ Devido			
		II Base de Cálculo (8% de I) R\$	III (15% de II) R\$	IV (10% de II – R\$ 20.000,00) R\$	V Total (III + IV) R\$
Junho	1.265.742,76	101.259,42	15.188,91	8.125,94	23.314,85

b) Se a empresa resolver levantar balancete de suspensão/redução a fim de determinar o IRPJ e a CSLL efetivamente devidos até 30 de junho de 2025, a apuração será feita do seguinte modo:

Balancete do período de 1º de janeiro a 30 de junho de 2025

Receitas dos meses de janeiro a junho	4.313.089,80
Despesas dos meses de janeiro a junho	4.064.440,64
Resultado contábil consolidado em 30 de junho	248.649,16

Nas despesas de R\$ 4.064.440,64 estão computados:

- os encargos de depreciação de bens;
- os custos das mercadorias revendidas;
- gratificação a dirigente paga em fevereiro no valor de R\$ 140.638,08.

Sabe-se, ainda, que, no balanço anual de 31-12-2024, a empresa apurou prejuízo fiscal (R\$ 644.641,25) e base de cálculo negativa da CSLL (R\$ 773.569,49).

Cálculo da CSLL devida no período de 1-1 a 30-6-2025	R\$
Resultado contábil apurado em 30-6-2025	248.649,16
Adições	–
Exclusões	–
Base de cálculo positiva antes das compensações	248.649,16
Compensações	
30% de R\$ 248.649,16	(74.594,75)
Base de cálculo positiva após a compensação da base negativa	174.054,41
9% de R\$ 174.054,41	15.664,90
Compensação da CSLL já paga até 30-6-2025	(32.911,36)
Valor a comparar com o devido em junho/2022 com base na receita bruta e acréscimos	–
CSLL devida em junho/2025 com base na receita bruta e acréscimos	13.670,02
Valor a recolher até 30-7-2025 com base no balanço de suspensão	–

Cálculo do IRPJ devido no período de 1-1 a 30-6-2025	R\$
Resultado contábil apurado em 30-6-2025 após a CSLL	248.649,16
Adições	
CSLL	
Gratificação de dirigente	140.638,08
Exclusões	
Lucro real antes da compensação do prejuízo fiscal	389.287,24
Compensações	
30% de R\$ 389.287,24	(116.786,17)
Lucro real após a compensação do prejuízo fiscal	272.501,07
IRPJ (15%)	40.875,16
IRPJ (10% s/ o lucro real excedente a R\$ 120.000,00 no período)	15.250,11
IRPJ Total	56.125,27
Compensação do IRPJ já pago até 30-6-2025	(50.946,94)
Valor a comparar com o devido em junho/2022 com base na receita bruta e acréscimos	5.178,33
IRPJ devido em junho/2025 com base na receita bruta e acréscimos	23.314,85
Valor a recolher até 30-7-2025 com base no balanço de suspensão	5.178,33

c) Comparação da carga tributária:

Mês/2025	Receita Bruta e Acréscimos R\$			Balancete de Suspensão/Redução R\$		
	IRPJ	CSLL	TOTAL	IRPJ	CSLL	TOTAL
Junho	23.314,85	16.970,02	36.984,87	5.178,33	—	5.178,73

5.1. RETORNO AO CÁLCULO COM BASE NA RECEITA BRUTA E ACRÉSCIMOS

Se em mês ou meses seguintes o contribuinte verificar que os valores de IRPJ e CSLL a recolher apurados no balanço/balancete do período em curso, deduzidos os valores já pagos até o mês anterior, superam o IRPJ e a CSLL devidos com base na receita bruta e acréscimos, poderá abandonar o método de suspensão/redução e retornar ao lucro estimado.

FUNDAMENTAÇÃO LEGAL: Emenda Constitucional 103, de 12-11-2019 (Fascículo 46/2019); Lei 7.689, de 15-12-88 (Informativos 49 e 51/98); Lei 8.541, de 23-12-92 (Informativo 52/95); Lei 8.981, de 20-1-95 (Informativo 04/95); Lei 9.065, de 20-6-95 (Informativos 25 e 27/95); Lei 9.249, de 26-12-95 (Informativo 52/95); Lei 9.316, de 22-11-96 (Informativo 48/96); Lei 9.430, de 27-12-96 (Informativo 53/96); Lei 9.718, de 27-11-98 (Informativo 48/98); Lei 10.637, de 30-12-2002 (Informativo 53/2002); Lei 10.684, de 30-5-2003 (Informativo 23/2003); Lei 10.833, de 29-12-2003 (Informativo 53/2003); Lei 10.865, de 30-4-2004 (Informativo 18/2004); Lei 11.051, de 29-12-2004 (Informativo 53/2004); Lei 11.774, de 17-9-2008 (Fascículo 38/2008); Lei 12.973, de 13-5-2014 (Fascículo 20/2014); Lei 13.169, de 6-10-2015 (Fascículo 40/2015); Lei 13.755, de 10-12-2018 (Fascículo 50/2018); Lei 13.799, de 3-1-2019 (Fascículo 01/2019); Lei 14.183, de 14-7-2021 (Fascículo 28/2021); Medida Provisória 2.158-35,

de 24-8-2001 (Informativo 35/2001); Medida Provisória 2.199-14, de 24-8-2001 (Informativo 35/2001); Medida Provisória 2.228-1, de 6-9-2001 (Informativo 37/2001); Medida Provisória 1.262, de 3-10-2024 (Informativo 42/2024); Decreto 9.580, de 22-11-2018 – Regulamento do Imposto de Renda – artigos 218, 225 a 227, 257, 260, 668 e 998 (Portal COAD); Decreto 7.791, de 17-8-2012 (Fascículo 34/2012); Instrução Normativa 11 SRF, de 21-2-96 (Informativo 08/96); Instrução Normativa 51 SRF, de 3-11-78 (Informativo 45/78); Instrução Normativa 213 SRF, de 7-10-2002 (Informativo 41/2002); Instrução Normativa 267 SRF, de 23-12-2002 (Informativo 53/2002); Instrução Normativa 459 SRF, de 18-10-2004 (Informativo 43/2004); Instrução Normativa 1.234 RFB, de 11-1-2012 (Fascículo 02/2012); Instrução Normativa 1.312 RFB, de 28-12-2012 (Fascículo 01/2013); Instrução Normativa 2.004, de 18-1-2021 (Fascículo 03/2021); Instrução Normativa 1.520 RFB, de 4-12-2014 (Fascículo 50/2014); Instrução Normativa 1.585 RFB, de 31-8-2015 (Fascículo 35/2015); Instrução Normativa 1.700 RFB, de 14-3-2017 (Fascículo 11/2017 e Portal COAD); Instrução Normativa 2.003 RFB, de 18-1-2021 (Fascículo 03/2021); Instrução Normativa 1.942 RFB, de 27-4-2020 (Fascículo 18/2020); Instrução Normativa 2.228 RFB, de 3-10-2024 (Fascículo 41/2024); Instrução Normativa 2.245 RFB, de 30-12-2024 (Fascículo 01/2025); Ato Declaratório Executivo 38 Cofis, de 13-12-2024 – Manual de Orientação do Leiaute da ECF (Fascículo 51/2024); Perguntas & Respostas IRPJ/2021 – RFB – Capítulos XV, XVI e XVII.

REGIME DE ESTIMATIVA

Ajuste Anual

As pessoas jurídicas que tributam pelo lucro real anual, seja por opção ou obrigatoriedade, recolhem, mensalmente, valores de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e o Imposto de Renda (IRPJ) a título de antecipação, e ao final do ano-calendário calculam seu resultado anual.

O valor apurado ao final do ano-calendário, no balanço anual de 31 de dezembro do respectivo ano, é chamado de Ajuste Anual e é considerado definitivo. Do valor de IRPJ e CSLL calculado, a empresa poderá compensar, sem juros e sem atualização monetária, os valores recolhidos durante o ano-calendário sob a forma de estimativa, calculados com base na receita bruta e acréscimos ou em balanços/balancetes de suspensão ou redução, bem como os demais valores antecipados que são compensáveis.

O saldo do imposto e/ou da contribuição, porventura apurado, será pago, compensado ou restituído, conforme examinamos neste trabalho.

1. SALDO A COMPENSAR OU A RESTITUIR

Quando o valor apurado no ajuste anual é maior do que as antecipações efetuadas ao longo do ano-calendário, configura-se “Saldo Negativo”. Essas diferenças negativas do IRPJ e/ou da CSLL apuradas no ajuste anual poderão ser compensadas com tributos, exceto contribuição previdenciária, devidos a partir do mês de janeiro do ano-calendário seguinte ao do encerramento do período de apuração, da seguinte forma:

- a) os valores pagos, nos vencimentos estipulados na legislação específica, com base na receita bruta e acréscimos ou em balanço ou balancete de suspensão ou redução nos meses de janeiro a novembro, que excederem o valor devido anualmente, serão acrescidos de juros equivalentes à taxa Selic para títulos federais, acumulada mensalmente, a partir de 1º de janeiro do ano-calendário subsequente àquele a que se referir o ajuste anual até o mês anterior ao da compensação e de 1% relativamente ao mês em que a compensação estiver sendo efetuada;
- b) o valor pago, no vencimento estipulado em legislação específica, com base na receita bruta e acréscimos ou em balanço ou balancete de suspensão ou redução relativo ao mês de dezembro, que exceder ao valor devido anualmente, será acrescido dos juros equivalentes à taxa Selic para títulos federais, acumulada mensalmente, a partir de 1º de fevereiro até o mês anterior ao da compensação e de 1% relativamente ao mês em que a compensação estiver sendo efetuada.

1.1. DECLARAÇÃO DA COMPENSAÇÃO

Observado o disposto no subitem a seguir, a compensação efetuada pela pessoa jurídica, na data de sua efetivação, deverá ser informada à RFB mediante

apresentação da Declaração de Compensação gerada a partir do programa PER/DComp.

A compensação declarada à RFB extingue o crédito tributário, sob condição resolutória da ulterior homologação do procedimento.

Na impossibilidade da utilização do programa, a compensação deverá ser solicitada mediante a apresentação do formulário Declaração de Compensação aprovado pela Instrução Normativa 1.717 RFB/2017, ao qual deverão ser anexados documentos comprobatórios do direito creditório.

1.1.1. Compensação ou Restituição Mediante Apresentação da ECF

De acordo com a Instrução Normativa 1.717 RFB/2017, artigo 161-A, acrescido pela Instrução Normativa 1.765 RFB/2017, o pedido de restituição e a declaração de compensação de saldo negativo de IRPJ ou de CSLL somente serão recepcionados pela Receita Federal depois da confirmação da transmissão da ECF (Escrituração Contábil Fiscal), na qual se encontre demonstrado o direito creditório, de acordo com o período de apuração.

1.1.2. Débitos não Compensáveis

O saldo negativo do IRPJ ou da CSLL não poderá ser compensado com os seguintes débitos:

- a) relativos ao recolhimento mensal por estimativa do IRPJ e da CSLL apurados com base na receita bruta e acréscimos ou balanço/balancete de suspensão ou redução;
- b) relativos a tributos e contribuições devidos no registro da Declaração de Importação;
- c) relativos a tributos e contribuições administrados pela Receita Federal que já tenham sido encaminhados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União;
- d) consolidado em qualquer modalidade de parcelamento concedido pela Receita Federal; e
- e) que já tenha sido objeto de compensação não homologada, ainda que a compensação se encontre pendente de decisão definitiva na esfera administrativa.

1.2. APLICAÇÃO PRÁTICA

I – A Empresa CAT Ltda. apurou, no ajuste anual de 31-12-2024, saldo a compensar de Imposto de Renda no valor de R\$ 213.570,73. Sabe-se que o IRPJ estimado devido em dezembro/2024, pago em 31-1-2025, é de R\$ 118.650,41. Em 2025, a empresa compensou, após a entrega da ECF, o imposto pago a maior no ano-calendário de 2024 com a Cofins referente ao mês de julho/2025, no valor de R\$ 237.300,86, da forma a seguir:

1	IRPJ Devido no Ano de 2024	R\$ 664.422,36
2	Recolhimentos Estimados – janeiro a novembro/2024	R\$ 759.362,68
3	Excedente referente aos meses de janeiro a novembro/2024 (2 – 1)	R\$ 94.920,32
4	Recolhimento Estimado – dezembro/2024	R\$ 118.650,41
5	Total dos Recolhimentos Estimados (2 + 4)	R\$ 878.013,09

Saldo a compensar em 25-8-2025:	
– Valor original total a compensar (R\$ 878.013,09 – R\$ 664.442,36).....	R\$ 213.570,73
Acréscimo de Juros	
– Parcela excedente referente aos meses de janeiro a novembro/2025	R\$ 94.920,32
– Cálculo da taxa de juros: *(Selic acumulada estimada de janeiro a julho/2025) + 1%	4,46%
– Valor a compensar acrescido dos juros: R\$ 94.920,32 x 1,0446	R\$ 99.153,77
– Parcela excedente referente a dezembro/2024	R\$ 118.650,41
– Cálculo da taxa de juros: *(Selic estimada acumulada de fevereiro a julho/2025) + 1%	3,92%
– Valor a compensar acrescido dos juros: R\$ 118.650,41 x 1,0392	R\$ 123.301,51
– Valor total a compensar acrescido dos juros: R\$ 99.153,77 + R\$ 123.301,51	R\$ 222.455,28
Compensação	
– Cofins devida referente a julho/2025	R\$ 237.300,28
– Compensação integral do saldo negativo apurado em 31-12-2025	(–) R\$ 222.455,28
– Saldo da Cofins de julho/2025 a pagar em 25-8-2025:.....	R\$ 14.845,58

** Valores da Selic utilizados em nossos exemplos práticos são estimativas, não correspondem aos valores reais.*

II – Admitamos que a empresa BCB Ltda., enquadrada no regime de estimativa no ano-calendário de 2024, tenha apurado no ajuste anual de 31-12-2024 saldo negativo do IRPJ no valor de R\$ 195.774,33 e deseje compensá-lo, após a entrega da ECF, com os seguintes valores de PIS:
Julho/2025: R\$ 164.786,44
Agosto/2025: R\$ 228.402,05

1	IRPJ Devido no Ano de 2024	R\$ 1.533.554,46
2	Recolhimentos Estimados – janeiro a novembro/2024	R\$ 1.468.298,93
3	Excedente referente aos meses de janeiro a novembro/ 2024 (2 – 1)	–
4	Recolhimento Estimado – Dezembro/2024	R\$ 261.029,86
5	Total dos Recolhimentos Estimados (2 + 4)	R\$ 1.729.328,79
6	Excedente Referente a Dezembro (5 – 3 – 1)	R\$ 195.774,33

Procedimento em agosto/2025, por ocasião do recolhimento do PIS referente a julho/2024:

Saldo a compensar em 25-8-2025:	
– Valor original total a compensar.....	R\$ 195.774,33
Acréscimo de Juros	
– Parcela excedente referente a dezembro/2025	R\$ 234.929,20
– Cálculo da taxa de juros:	
*(Selic estimada acumulada de fevereiro a julho/2025) + 1%	3,92%
– Valor total a compensar acrescido dos juros:	
R\$ 195.774,33 x 1,0392 =	R\$ 203.448,68
Compensação em Agosto/2025	
– PIS referente a julho/2025	R\$ 164.786,44
– Compensação parcial do saldo negativo apurado em 31-12-2023	(–) R\$ 164.786,44
– Saldo do PIS referente a julho/2025 com vencimento em 25-8-2025	– 0 –
Em 25-8-2025, após a compensação, a conta IRPJ A RECUPERAR, no Ativo Circulante, apresentará a seguinte posição:	

	(D)	(C)	(S)
Saldo em 31-12-2024	195.774,33	–	195.774,33
Juros de fevereiro/2025	1.957,74	–	197.732,07
Juros de março/2025	959,29	–	198.691,36
Juros de abril/2025	920,14	–	199.611,50
Juros de maio/2025	959,29	–	200.570,79
Juros de junho/2025	959,29	–	201.530,08
Juros de julho/2025	959,29	–	202.489,37
Juros de agosto/2025	959,29	–	203.448,66
Compensação em agosto/2025	–	164.786,44	38.662,24

Procedimento em setembro/2025, por ocasião do recolhimento do PIS referente a agosto/2025:

Saldo a compensar:	
– Valor original compensado com o PIS referente a julho/2025:	
<u>R\$ 164.786,44</u> = R\$ 158.570,48	
1,0392	
– Valor original a compensar com o PIS referente a agosto/2025:	
R\$ 195.774,33 – R\$ 158.570,48 = R\$ 37.203,85	
– Cálculo da taxa de juros:	
*(Selic estimada acumulada de fevereiro a agosto/2025) + 1%	4,41%
– Valor a compensar acrescido dos juros:	
R\$ 37.203,85 x 1,0441	R\$ 38.844,54

Compensação em Setembro/2025

PIS referente a agosto/2025	R\$ 228.402,05
Compensação final do saldo negativo	
apurado em 31-12-2024	(-) R\$ 38.844,54
Saldo do PIS referente a agosto/2025 com	
vencimento em 25-9-2025	R\$ 189.557,51

Em 25-9-2025, após a compensação, a conta IRPJ A RECUPERAR, no Ativo Circulante, apresentou a seguinte posição:

	(D)	(C)	(S)
Saldo em 31-12-2024	195.774,33	—	195.774,33
Juros de fevereiro/2025	1.957,74	—	197.732,07
Juros de março/2025	959,29	—	198.694,36
Juros de abril/2025	920,14	—	199.611,50
Juros de maio/2025	959,29	—	200.570,79
Juros de junho/2025	959,29	—	201.530,08
Juros de julho/2025	959,29	—	202.489,37
Juros de agosto/2025	959,29	—	203.448,66
Compensação em agosto/2025	—	164.786,42	38.662,24
Juros de setembro/2025	182,30 ^(*)	—	38.844,54
Compensação em setembro/2025	—	38.844,54	—

(*) 0,49% de R\$ 37.203,85

O tratamento examinado aplica-se, também, ao saldo a compensar da CSLL apurado no ajuste anual.

Em relação aos saldos negativos de IRPJ/CSLL apurados no ajuste anual é assegurado ainda ao contribuinte requerer a restituição, mediante o Pedido Eletrônico de Restituição preenchido através do programa PER/DComp.

No preenchimento do PER/DComp de compensação, o próprio programa, mediante informação dos dados do período relativo ao crédito, fornece o valor da atualização do crédito, bem como o saldo descapitalizado no caso da compensação não terminar com o valor total do crédito.

**Valores da Selic utilizados em nossos exemplos práticos são estimativas para fins de especificação, por isso não correspondem aos valores reais.*

2. SALDO A PAGAR

Se a diferença apurada no ajuste anual for positiva, o saldo do imposto e/ou da contribuição deverá ser pago, em quota única, até o último dia útil do mês de março do ano seguinte.

O saldo a pagar será acrescido de juros calculados à taxa Selic, a partir de fevereiro do ano seguinte até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de 1% no mês do pagamento.

Portanto, se o saldo a pagar do imposto e/ou da contribuição, apurado em 31-12-2024, for recolhido no período de 1 a 31 de março de 2025, deverá ser acrescido de juros relativos à taxa Selic de fevereiro/2025 mais 1% referente ao mês de março/2025.

- No entanto, é facultado o recolhimento antecipado, observado o que segue:
- sem acréscimo, se recolhido de 2 a 31 de janeiro/2025; ou
 - com acréscimo de 1%, se recolhido no período de 3 a 28 de fevereiro/2025.

Imposto Estimado de Dezembro

Esse tratamento não se aplica aos valores do IRPJ e da CSLL relativos ao mês de dezembro, que deverão ser recolhidos até o último dia útil do mês de janeiro do ano seguinte.

2.1. CÓDIGOS DE DARF

Os recolhimentos mensais serão efetuados mediante Darf com a utilização dos seguintes códigos:

Denominação	Código do Darf
IRPJ	
– Entidades Financeiras	2390
– Demais Empresas Obrigadas ao Lucro Real	2430
– Empresas não Obrigadas ao Lucro Real	2456
CSLL	
– Entidades Financeiras	6758
– Demais Empresas	6773

2.2. APLICAÇÃO PRÁTICA

I – A empresa BCB Ltda., tributada pelo lucro real anual em 2024, apresentou, em 31-12-2024, os seguintes valores:

1	IRPJ Devido no Ano	R\$ 366.518,45
2	Recolhimentos Estimados – janeiro a dezembro/2024	R\$ 236.753,22
3	Diferença a Recolher (1 – 2)	R\$ 129.765,23

Para pagamento em 31-3-2025, a empresa calculará os juros como segue:

- Selic de fevereiro/2025 = 0,49%
- Cálculo da taxa de juros:
0,49% (Selic-fevereiro/2025) + 1% = 1,49%
- Valor do acréscimo dos juros:
R\$ 129.765,23 x 1,49%.....R\$ 1.933,50

** Valores da Selic utilizados em nossos exemplos práticos são estimativas para fins de especificação, por isso não correspondem aos valores reais.*

FUNDAMENTAÇÃO LEGAL: Lei 9.430, de 27-12-96 (Informativo 53/96); Lei 13.670, de 30-5-2018 (Informativo 23/2018); Decreto 9.580, de 22-11-2018 – Regulamento do Imposto de Renda – artigos 228, 922, 942 e 944 (Portal COAD); Instrução Normativa 2.004 RFB, de 18-1-2021 (Fascículo 03/2021); Instrução Normativa 1.700 RFB, de 14-3-2017 (Fascículo 11/2017 e Portal COAD); Instrução Normativa 2.055 RFB, de 06-12-2021 (Fascículo 49/2021); Instrução Normativa 1.881 RFB, de 13-6-2018 (Fascículo 20/2018); Ato Declaratório 3 SRF, de 7-1-2000 (Fascículo 02/2000); Ato Declaratório 38 Cofis, de 13-12-2024 – Manual de Orientação do Leiaute da ECF (Fascículo 51/2024).