

FASCÍCULOS **IRPJ** 2025



**Atividade Rural
Lucro da Exploração
Contratos a Longo Prazo**

8



© 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 XIII
Rio de Janeiro: COAD, 2025.

ISBN: 978-65-84666-79-5

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

O 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 são ilustrados com exemplificação prática, visando facilitar o entendimento de cada tema.

Neste volume, constam os seguintes temas:

- Atividade Rural: além das normas para apuração do IRPJ e da CSLL, examinamos neste trabalho os incentivos fiscais concedidos às empresas que desenvolvem a atividade rural, quando tributadas pelo lucro real;
- Lucro da Exploração: as pessoas jurídicas submetidas à apuração do IRPJ com base no lucro real que gozem de benefícios de isenção ou redução do imposto em decorrência, entre outros, de empreendimentos mantidos nas áreas da Sudam e da Sudene apurarão os incentivos fiscais pertinentes tendo como base de cálculo o lucro da exploração dessas atividades;
- Contratos a Longo Prazo: examinamos neste trabalho como as empresas tributadas pelo lucro real deverão apurar, para fins tributários, os resultados dos contratos de construção por empreitada ou de fornecimento de bens e serviços, executados em prazo superior a doze meses, com produção a curto e longo prazos.

Boa Leitura!

Equipe Técnica COAD

Índice

ATIVIDADE RURAL **Tratamento Tributário**

1. FORMA DE TRIBUTAÇÃO	1
1.1. LUCRO PRESUMIDO OU ARBITRADO	1
2. CONCEITO DE ATIVIDADE RURAL	1
2.1. RECEITA BRUTA	2
2.1.1. Outros Valores Computados na Receita Bruta	3
2.2. COMPROVAÇÃO DA RECEITA E DA DESPESA	3
2.2.1. Receita da Atividade Rural	3
2.2.2. Despesa de Custeio e Investimento da Atividade Rural	3
3. ATIVIDADES EXCLUÍDAS DO CONCEITO	4
4. RESULTADO DA ATIVIDADE RURAL	5
4.1. RESULTADO DA VENDA DE REPRODUTORES OU MATRIZES	5
4.2. RESULTADO DA VENDA DO IMOBILIZADO	5
4.2.1. Alienação da Terra Nua	5
4.3. BENS REAVALIADOS	5
5. EMPRESAS COM ATIVIDADES MISTAS	5
5.1. RECEITA LÍQUIDA INEXISTENTE	5
5.2. LIVRO DE APURAÇÃO DO LUCRO REAL	6
5.3. LIVRO DE APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL	6
5.4. FUNDO PARA COBERTURA DOS RISCOS DO SEGURO RURAL	6
6. NORMA CONTÁBIL – ATIVOS BIOLÓGICOS	6
6.1. MENSURAÇÃO	6
6.1.1. Impossibilidade de Mensurar pelo Valor Justo	7
6.1.2. Ganhos e Perdas na Mensuração	7
7. TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DA AVALIAÇÃO DE ESTOQUES	7
8. DEPRECIAÇÃO ACELERADA INCENTIVADA	8
8.1. EXCLUSÃO DO LUCRO LÍQUIDO	8
8.1.1. Controle no e-Lalur e no e-Lacs	8
8.2. DESVIO DA UTILIZAÇÃO DO BEM	8
8.3. LUCRO PRESUMIDO E ARBITRADO	8
8.4. RETORNO AO LUCRO REAL	8
9. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS	9
9.1. EMPRESA COM ATIVIDADE MISTA	9
10. LUCRO PRESUMIDO OU ARBITRADO	9
10.1. GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE IMÓVEL RURAL	9
11. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO	10
11.1. ALÍQUOTA	10
11.2. BASE DE CÁLCULO NEGATIVA	10
11.2.1. Empresa com Atividade Mista	10
11.2.2. Impossibilidade de Compensação	10

12. CÁLCULO DO IRPJ	11
12.1. ADICIONAL DO IRPJ	11
12.1.1. Apuração Anual.....	11
12.1.2. Empresas com Atividades Mistas	11
13. ATIVIDADE RURAL EXERCIDA NO EXTERIOR	11
14. EXEMPLO PRÁTICO	12
14.1. RECEITA LÍQUIDA POR ATIVIDADE	13
14.2. RATEIO DOS VALORES COMUNS.....	13
14.3. DEPRECIAÇÃO ACELERADA INCENTIVADA.....	15
14.4. CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL	15
14.5. APURAÇÃO DO LUCRO REAL	16

LUCRO DA EXPLORAÇÃO

1. INCENTIVOS FISCAIS ÀS PESSOAS JURÍDICAS.....	19
1.1. INSTALAÇÃO, MODERNIZAÇÃO, AMPLIAÇÃO OU DIVERSIFICAÇÃO DE EMPREENDIMENTOS NAS ÁREAS DA SUDENE E DA SUDAM	19
1.1.1. Novos Empreendimentos ou Projetos Protocolizados a partir de 25-8-2000	19
1.1.2. Programa de Inclusão Digital	20
1.2. DEPÓSITOS PARA REINVESTIMENTO	20
1.2.1. Limite do Incentivo	20
1.2.2. Critérios para Efetivação do Depósito.....	21
1.3. EMPRESAS EM ZONA DE PROCESSAMENTO DA EXPORTAÇÃO	21
1.4. PROGRAMA UNIVERSIDADE PARA TODOS (PROUNI).....	21
1.4.1. Lucro da Exploração	21
1.4.2. Adesão ao Prouni após 26-6-2011.....	22
1.4.3. Cálculo da POEB	22
1.4.4. Cálculo da Isenção na Apuração Trimestral	23
1.4.5. Cálculo da Isenção na Apuração Anual	23
1.5. PROGRAMA DE APOIO AO DESENVOLVIMENTO TECNOLÓGICO DA INDÚSTRIA DE SEMICONDUTORES (PADIS) – LEI 11.484/2007	24
1.5.1. Vigência do Benefício.....	25
1.6. EMPRESAS ESTRANGEIRAS DE TRANSPORTES.....	25
2. MOMENTO DO CÁLCULO	26
2.1. PAGAMENTO MENSAL COM BASE NA RECEITA BRUTA E ACRÉSCIMOS.....	26
3. LUCRO DA EXPLORAÇÃO	26
3.1. LUCRO LÍQUIDO OU PREJUÍZO CONTÁBIL	28
3.1.1. Adição da CSLL ao Lucro da Exploração	28
3.2. RECEITAS E DESPESAS FINANCEIRAS.....	28
3.2.1. Cômputo das Variações Cambiais	29
3.3. RESULTADOS DE PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS	30
3.3.1. Prejuízos	30
3.3.2. Rendimentos	30
3.4. RESULTADOS DE SOCIEDADES EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO – SCP.....	30
3.5. RESERVA DE REAVALIAÇÃO – AJUSTE	30

3.6.	RESERVA ESPECIAL DE CM – ARTIGO 2º DA LEI 8.200/91	31
3.7.	TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPENSA.....	31
3.8.	OUTRAS RECEITAS E DESPESAS (LEI 6.404/76, ARTIGO 187, IV)	31
3.9.	REFLEXOS DA SISTEMÁTICA DE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA	31
3.10.	SUBVENÇÃO PARA PRODUTOS E PROCESSOS INOVADORES – LEI 10.973, ARTIGO 19.....	32
3.11.	SUBVENÇÃO PARA REMUNERAÇÃO DE PESQUISADORES EM ATIVIDADES DE INOVAÇÃO TECNOLÓGICA – LEI 11.196, ARTIGO 21	32
3.12.	DOAÇÕES E SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO.....	33
3.13.	PRÊMIO NA EMISSÃO DE DEBÊNTURES.....	33
3.14.	AJUSTE A VALOR JUSTO.....	33
4.	ISENÇÃO E REDUÇÃO DO IMPOSTO	33
4.1.	RECEITAS OMITIDAS	34
4.2.	DESPESAS NÃO DEDUTÍVEIS.....	34
5.	APLICAÇÃO PRÁTICA	34
5.1.	SITUAÇÃO DA EMPRESA EM 31-12-2025	34
5.2.	RECEITA LÍQUIDA POR ATIVIDADE	35
5.3.	CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO	35
5.4.	CÁLCULO DO LUCRO DA EXPLORAÇÃO	36
5.4.1.	Distribuição por Atividades.....	36
5.5.	DEMONSTRAÇÃO DO LUCRO REAL.....	36
5.6.	CÁLCULO DO IMPOSTO.....	36
5.6.1.	Rateio do Adicional do Imposto.....	37

CONTRATOS A LONGO PRAZO

Tratamento Tributário

1.	CONTRATOS ALCANÇADOS	39
2.	CONCEITOS	39
2.1.	LONGO PRAZO	39
2.2.	PRAZO DE EXECUÇÃO	39
2.3.	CONTRATO POR PRAZO SUPERIOR A 1 ANO	39
2.4.	PRAZO INDETERMINADO	40
2.5.	PREÇO PREDETERMINADO	40
3.	PRODUÇÃO A LONGO PRAZO	40
3.1.	AVALIAÇÃO DA PRODUÇÃO EXECUTADA.....	40
3.2.	CONTRATOS NÃO ABRANGIDOS	40
3.3.	CONTROLES ESPECÍFICOS	40
3.3.1.	Controle Contábil em cada Período de Apuração do Lucro Real	40
3.4.	DETERMINAÇÃO DOS CUSTOS DOS CONTRATOS.....	41
3.4.1.	Custos Pagos ou Incorridos	41
3.4.2.	Custo Orçado ou Estimado	41
3.4.3.	Custo Total	41
3.5.	DETERMINAÇÃO DA RECEITA DOS CONTRATOS.....	41
3.5.1.	Receita Computada em cada Período de Apuração.....	42
4.	ALTERAÇÕES DAS NORMAS CONTÁBEIS	42
4.1.	PROCEDIMENTO FISCAL NO AJUSTE DO CONTRATO A LONGO PRAZO	42

5.	AVALIAÇÃO DO ANDAMENTO POR MEDIÇÃO	43
5.1.	CUSTO COMPUTÁVEL EM CADA PERÍODO DE APURAÇÃO	43
5.2.	RECEITA COMPUTÁVEL EM CADA PERÍODO DE APURAÇÃO	43
5.3.	EXEMPLO PRÁTICO	43
5.3.1.	Ano-Calendário de 2023	44
5.3.2.	Ano-Calendário de 2024	44
5.3.3.	Ano-Calendário de 2025	45
6.	AVALIAÇÃO DO ANDAMENTO COM BASE NOS CUSTOS INCORRIDOS	45
6.1.	CUSTO COMPUTÁVEL EM CADA PERÍODO DE APURAÇÃO	45
6.2.	RECEITA COMPUTÁVEL EM CADA PERÍODO DE APURAÇÃO	46
6.3.	EXEMPLO PRÁTICO	46
6.3.1.	Ano-Calendário de 2023	46
6.3.2.	Ano-Calendário de 2024	47
6.3.3.	Ano-Calendário de 2025	47
7.	PRODUÇÃO EM CURTO PRAZO	48
7.1.	DETERMINAÇÃO DOS RESULTADOS	48
7.2.	MÚLTIPLAS CONSTRUÇÕES OU FORNECIMENTOS	48
7.3.	EXECUÇÃO A CURTO E A LONGO PRAZOS	48
7.4.	CONTRATO QUE SE PROLONGA POR MAIS DE 12 MESES	48
7.4.1.	Adicional sobre o Imposto de Renda Postergado	48
7.4.2.	Pagamento dos Valores Postergados	49
7.5.	REGIME DE ESTIMATIVA	49
8.	CONTRATOS COM ENTIDADES GOVERNAMENTAIS	49
8.1.	SUBSIDIÁRIA DE SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA	49
8.2.	CONTRATOS ABRANGIDOS	49
8.3.	VALORES RECEBIDOS POR AÇÃO DECLARATÓRIA	49
9.	DIFERIMENTO DA INCIDÊNCIA DO IRPJ	50
9.1.	TRIBUTAÇÃO DO LUCRO DIFERIDO	50
9.1.1.	Créditos Quitados com Títulos do Poder Público	50
9.2.	CONTROLE DO LUCRO DIFERIDO	50
9.3.	FÓRMULAS PARA APURAÇÃO DO LUCRO DIFERIDO	50
9.4.	EXEMPLO PRÁTICO	51
9.4.1.	Ano-Calendário de 2023	51
9.4.2.	Ano-Calendário de 2024	52
9.4.3.	Ano-Calendário de 2025	53
9.5.	PROVISÃO PARA O IRPJ SOBRE LUCROS DIFERIDOS	53
10.	DIFERIMENTO DA INCIDÊNCIA DA CSLL	54
10.1.	TRATAMENTO FISCAL	54
10.1.1.	Créditos Quitados com Títulos do Poder Público	54
10.2.	PROVISÃO PARA A CSLL SOBRE LUCROS DIFERIDOS	54
11.	EMPREITADA OU FORNECIMENTO SUBCONTRATADO	55
12.	REGIME DE ESTIMATIVA	55
13.	RETENÇÃO NA FONTE POR ENTIDADES FEDERAIS	55
13.1.	COMPENSAÇÃO DO VALOR RETIDO NA EMPRESA FORNECEDORA	55
14.	LUCRO PRESUMIDO	55
14.1.	LUCROS DIFERIDOS EM PERÍODOS ANTERIORES	56

ATIVIDADE RURAL

Tratamento Tributário

As pessoas jurídicas que se dedicam à exploração de atividade rural sujeitam-se às mesmas regras de incidência do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido aplicáveis às demais pessoas jurídicas, podendo enquadrar-se no lucro real, presumido ou arbitrado, desde que sejam observadas e atendidas as condições e limites da legislação vigente.

Os mesmos critérios aplicam-se com relação às alíquotas da CSLL e do IRPJ, abrangendo também a alíquota adicional do IR.

1. FORMA DE TRIBUTAÇÃO

A atividade rural é beneficiada com determinados incentivos que somente podem ser utilizados pela pessoa jurídica quando tributada com base no lucro real.

Neste caso, o lucro real deverá ser apurado em conformidade com as leis comerciais e fiscais, inclusive com a manutenção do e-Lalur e do e-Lacs, segregando contabilmente as receitas, os custos e as despesas referentes à atividade rural das demais atividades, a fim de se proceder à correta determinação dos resultados da atividade rural, com vistas à utilização dos citados incentivos.

1.1. LUCRO PRESUMIDO OU ARBITRADO

A pessoa jurídica que exerce atividade rural poderá optar pela tributação com base no lucro presumido, desde que não se utilize de qualquer dos incentivos aplicáveis a essa atividade, observadas as normas aplicáveis às demais pessoas jurídicas.

A pessoa jurídica rural pagará o Imposto de Renda sobre o lucro arbitrado nas hipóteses e condições previstas para as demais pessoas jurídicas.

2. CONCEITO DE ATIVIDADE RURAL

A exploração da atividade rural inclui as operações provenientes do giro normal da empresa, em decorrência do exercício das seguintes atividades:

- agricultura;
- pecuária;
- extração e exploração vegetal e animal;
- exploração de atividades zootécnicas, tais como apicultura, avicultura, cunicultura, suinocultura, sericicultura, piscicultura e de outras culturas de pequenos animais;
- exploração de atividade florestal, ou seja, o cultivo de florestas que se destinem ao corte para comercialização, consumo ou industrialização;
- venda de rebanho de renda, reprodutores ou matrizes;
- transformação de produtos decorrentes da atividade rural, sem que sejam alteradas a composição e as características do produto *in natura*, feita pelo próprio agricultor ou criador, com equipamentos e utensílios usualmente empregados

nas atividades rurais, utilizando exclusivamente matérias-primas produzidas na área rural explorada, tais como:

- a) beneficiamento de produtos agrícolas:
 - descasque de arroz e de outros produtos semelhantes;
 - debulha de milho;
 - conservas de frutas;
- b) transformação de produtos agrícolas:
 - moagem de trigo e de milho;
 - moagem de cana-de-açúcar para produção de açúcar mascavo, melado, rapadura;
 - grãos em farinha ou farelo;
- c) transformação de produtos zootécnicos:
 - produção de mel acondicionado em embalagem de apresentação;
 - laticínio (pasteurização e o acondicionamento do leite; transformação do leite em queijo, manteiga e requeijão);
 - produção de sucos de frutas acondicionados em embalagem de apresentação;
 - produção de adubos orgânicos;
- d) transformação de produtos florestais:
 - produção de carvão vegetal;
 - produção de lenha com árvores da propriedade rural;
 - venda de pinheiros e madeira de árvores plantadas na propriedade rural;
- e) produção de embriões de rebanho em geral, alevinos e girinos em propriedade rural, independentemente de sua destinação (reprodução ou comercialização);
- f) atividade de captura de pescado *in natura*, realizada por embarcações, desde que a exploração se faça com apetrechos semelhantes aos da pesca artesanal (arrastões de praia, rede de cerca etc.), inclusive a exploração em regime de parceria. A exploração de atividade rural inclui também a atividade de captura de pescado cultivado pelo homem.

A inclusão de rendimentos auferidos em outras atividades que não as examinadas neste item 2, com o objetivo de usufruir de benefícios fiscais, constitui fraude e sujeita o infrator à multa de 150% do valor da diferença do imposto devido, sem prejuízos de outras cominações legais.

2.1. RECEITA BRUTA

Considera-se receita bruta da atividade rural aquela decorrente das atividades mencionadas no item 2, das quais serão excluídas as vendas canceladas, as devoluções de vendas e os descontos incondicionais concedidos.

Na receita bruta, não se incluem os tributos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante, dos quais o vendedor dos produtos seja mero depositário.

Na receita bruta, incluem-se os tributos sobre ela incidentes e os valores 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.

2.1.1. Outros Valores Computados na Receita Bruta

São também computados como receita bruta da atividade rural:

- os valores recebidos de órgãos públicos, tais como auxílios, subvenções, subsídios, Aquisições do Governo Federal (AGF) e as indenizações recebidas do Programa de Garantia da Atividade Agropecuária (Proagro);
- o valor da entrega de produtos agrícolas, pela permuta com outros bens ou pela dação em pagamento;
- as sobras líquidas da destinação para constituição do Fundo de Reserva e do Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social, quando creditadas, distribuídas ou capitalizadas à pessoa jurídica rural cooperada.

FUNDO DE LIQUIDEZ PARA GARANTIA DOS FINANCIAMENTOS CONTRATADOS

A Lei 11.524/2007 permitiu à instituição financeira a constituição de fundo de liquidez para garantia dos financiamentos contratados, composto de recursos oriundos das participações, não restituíveis, a serem pagas pelos produtores rurais ou suas cooperativas, destinado a financiar a liquidação de suas dívidas com fornecedores de insumos agropecuários.

Os valores das participações para constituição do fundo de liquidez poderão ser considerados como despesa dedutível na apuração da base de cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, quando pagos por pessoa jurídica produtora rural.

O bônus de adimplência recebido pelo produtor rural ou sua cooperativa, em decorrência de sua participação no fundo, bem como o valor resultante do rateio do saldo do fundo de liquidez serão considerados receita operacional.

2.2. COMPROVAÇÃO DA RECEITA E DA DESPESA

A receita da atividade rural e as despesas de custeio e os investimentos deverão estar lastreados com documentos com as características a seguir.

2.2.1. Receita da Atividade Rural

A receita bruta da atividade rural, decorrente da comercialização dos produtos, deverá ser sempre comprovada por documentos usualmente utilizados nesta atividade, tais como nota fiscal do produtor, nota fiscal de entrada, nota promissória rural vinculada à nota fiscal do produtor e demais documentos reconhecidos pelas fiscalizações estaduais.

Quando a receita bruta da atividade rural for decorrente da alienação de bens utilizados na exploração da atividade rural, a comprovação poderá ser feita por documentação hábil e idônea, em que necessariamente constem o nome, CPF ou CNPJ e endereço do adquirente, bem como a data e o valor da operação em moeda corrente nacional.

2.2.2. Despesa de Custeio e Investimento da Atividade Rural

A despesa de custeio, assim considerada aquela necessária à percepção dos rendimentos da atividade rural e à manutenção da respectiva fonte produtora, relacionada com a natureza das atividades rurais exercidas, e o investimento, que é a aplicação de recursos financeiros que visem ao desenvolvimento da atividade rural para a expansão da produção e melhoria da produtividade, serão comprovados através de documentos idôneos, tais como nota fiscal,

fatura, duplicata, recibo, contrato de prestação de serviços, laudo de vistoria de órgão financiador e folha de pagamento de empregados, de modo que possa ser identificada a destinação dos recursos.

A nota fiscal simplificada e o cupom fiscal, quando identificarem o destinatário das mercadorias ou produtos, são documentos hábeis para comprovar as despesas.

3. ATIVIDADES EXCLUÍDAS DO CONCEITO

Estão excluídas do conceito de atividade rural, não sendo aplicável o tratamento ora examinado, as atividades diversas daquelas mencionadas no item 2, dentre elas:

- a) a industrialização de produtos, tais como bebidas alcoólicas em geral, óleos essenciais, arroz beneficiado em máquinas industriais, fabricação de vinho com uvas ou frutas;
- b) a comercialização de produtos rurais de terceiros e a compra e venda de rebanho com permanência em poder da pessoa jurídica rural em prazo inferior a 52 dias, quando em regime de confinamento, ou 138 dias, nos demais casos;
- c) o beneficiamento ou a industrialização de pescado *in natura*;
- d) o ganho auferido por pessoa jurídica rural proprietária de rebanho, entregue, mediante contrato por escrito, à outra parte contratante (simples possuidora do rebanho), para o fim específico de procriação, ainda que o rendimento seja predeterminado em número de animais;
- e) as receitas provenientes do aluguel ou arrendamento de máquinas, equipamentos agrícolas e pastagens, e da prestação de serviços em geral, inclusive a de transportes de produtos de terceiros;
- f) as receitas decorrentes da venda de recursos minerais, extraídos de propriedade rural, tais como metal nobre, pedras preciosas, areia, aterro, pedreiras;
- g) as receitas de vendas de produtos agropecuários recebidos em doação, quando o donatário não explore atividade rural;
- h) as receitas financeiras de aplicações de recursos no período compreendido entre dois ciclos de produção;
- i) os valores dos prêmios ganhos a qualquer título pelos animais que participarem em concursos, competições, feiras e exposições;
- j) os prêmios recebidos de entidades promotoras de competições hípcas pelos proprietários, criadores e profissionais do turfe;
- l) as receitas oriundas da exploração de turismo rural e de hotel fazenda;
- m) a pesca no oceano;
- n) o desflorestamento; e
- o) o extrativismo de produtos vegetais que não foram cultivados pelo homem, como madeira, óleos, frutos, borracha.

No que se refere à letra “b”, o período considerado pela legislação tem em vista o tempo suficiente para descaracterizar a simples intermediação, pois o prazo de permanência inferior àquele estabelecido legalmente configura simples comércio de animais.

4. RESULTADO DA ATIVIDADE RURAL

Considera-se resultado da atividade rural a diferença entre os valores das receitas auferidas e das despesas incorridas no período de apuração, correspondentes a todas as unidades rurais exploradas pela pessoa jurídica rural.

O resultado da atividade rural, quando positivo, integrará as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL das pessoas jurídicas rurais

4.1. RESULTADO DA VENDA DE REPRODUTORES OU MATRIZES

Admite-se como da atividade própria das empresas que se dedicam à criação de animais os resultados provenientes da venda de reprodutores ou matrizes, bem como do rebanho de renda, qualquer que seja o montante do resultado dessa operação, desde que observado o período de permanência na empresa conforme letra “b” do item 3.

4.2. RESULTADO DA VENDA DO IMOBILIZADO

Integra o resultado da atividade rural a alienação de todos os bens utilizados exclusivamente na produção rural, tais como tratores, implementos, equipamentos, máquinas, utilitários e benfeitorias incorporadas ao imóvel rural.

4.2.1. Alienação da Terra Nua

Na alienação de bens utilizados na produção, o valor da terra nua não constitui resultado da atividade rural. Nesse caso, o ganho ou perda deve ser apurado de acordo com regras aplicáveis às demais pessoas jurídicas.

4.3. BENS REAVALIADOS

Integra o resultado da atividade rural a realização da contrapartida da reavaliação dos bens utilizados exclusivamente na atividade rural.

5. EMPRESAS COM ATIVIDADES MISTAS

A empresa que desenvolve outras atividades, além da rural, e desejar compensar prejuízos fiscais e bases negativas da CSLL ou usufruir de outros benefícios fiscais, conforme detalhamos nos itens 8, 9 e 11.2 deste trabalho, deverá segregar, contabilmente, as receitas, os custos e as despesas referentes à atividade rural das demais atividades. Nesse caso, a pessoa jurídica deverá distribuir proporcionalmente à percentagem que a receita líquida de cada atividade representar em relação à receita líquida total:

- a) os custos e as despesas comuns a todas as atividades;
- b) os custos e as despesas não dedutíveis, comuns a todas as atividades, a serem adicionados ao lucro líquido, na determinação do lucro real e da base cálculo da CSLL;
- c) os demais valores, comuns a todas as atividades, que devam ser computados no lucro real e na base cálculo da CSLL.

5.1. RECEITA LÍQUIDA INEXISTENTE

No caso de a pessoa jurídica não possuir receita líquida no ano-calendário, a referida percentagem será determinada com base nos custos ou despesas de cada atividade explorada.

5.2. LIVRO DE APURAÇÃO DO LUCRO REAL

A empresa rural que explore atividades mistas deverá demonstrar, no Livro Eletrônico de Apuração do Lucro Real (e-Lalur), separadamente, o lucro ou prejuízo contábil e o lucro ou prejuízo fiscal dessas atividades.

Embora a atividade rural esteja sujeita, como as demais atividades, à alíquota básica de 15% e ao adicional de 10% quando o lucro real ultrapassar o limite fixado, haverá necessidade de se apurarem dois lucros separadamente, para fins de compensação de prejuízos fiscais, conforme analisado no item 9 deste trabalho.

5.3. LIVRO DE APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL

Em face do detalhamento dos ajustes da CSLL no Livro Eletrônico de Apuração da Base de Cálculo da CSLL (e-Lacs), a empresa rural que explore atividades mistas também deverá demonstrar nessa escrituração, separadamente, o lucro ou prejuízo contábil e a base positiva ou negativa da CSLL dessas atividades.

5.4. FUNDO PARA COBERTURA DOS RISCOS DO SEGURO RURAL

O valor das quotas de fundo destinado à cobertura suplementar dos riscos do seguro rural, criado pela Lei Complementar 137/2010, adquiridas por empresas agroindustriais, poderá ser deduzido do lucro real, para efeito do IRPJ, e da base de cálculo da CSLL.

6. NORMA CONTÁBIL – ATIVOS BIOLÓGICOS

O CFC (Conselho Federal de Contabilidade), através da Resolução 1.186, de 28-8-2009 e alterações, aprovou a NBC TG 29 (R2), em que estabelece o tratamento contábil dos ativos biológicos (animais e/ou plantas, vivos) e dos produtos agrícolas (bens gerados pelos ativos biológicos) obtidos no momento de colheita.

A entidade deve reconhecer um ativo biológico ou produto agrícola quando, e somente quando:

- a) controla o ativo como resultado de eventos passados;
- b) for provável que benefícios econômicos futuros associados com o ativo fluirão para a entidade; e
- c) o valor justo ou o custo do ativo puder ser mensurado confiavelmente.

6.1. MENSURAÇÃO

De acordo com a referida NBC TG, os ativos biológicos e os produtos agrícolas serão mensurados da seguinte forma:

- a) ativo biológico: deve ser mensurado ao valor justo menos a despesa de venda no momento do reconhecimento inicial e no final de cada período de competência, exceto para os casos em que o valor justo não pode ser mensurado de forma confiável;
- b) produto agrícola: deve ser mensurado ao valor justo menos a despesa de venda no momento da colheita. O valor assim atribuído representa o custo.

Considera-se valor justo o preço que seria recebido pela venda de um ativo ou que seria pago pela transferência de um passivo em uma transação não forçada entre participantes do mercado na data de mensuração.

6.1.1. Impossibilidade de Mensurar pelo Valor Justo

Conforme prevê a NBC TG 29 (R2), há uma premissa de que o valor justo dos ativos biológicos pode ser mensurado de forma confiável. Contudo, tal premissa pode ser rejeitada no caso de ativo biológico cujo valor deveria ser cotado pelo mercado, porém este não o tem disponível e as alternativas para estimá-los não são claramente confiáveis. Em tais situações, o ativo biológico deve ser mensurado ao custo, menos qualquer depreciação e perda por irre recuperabilidade acumuladas.

Quando o valor justo de tal ativo biológico se tornar mensurável de forma confiável, deve-se mensurá-lo ao seu valor justo menos as despesas de venda. Quando o ativo biológico classificado no Ativo Não Circulante satisfizer aos critérios para ser classificado como mantido para venda, ou incluído em grupo de ativo mantido para essa finalidade, de acordo com a NBC TG 31 – Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada, presume-se que o valor justo possa ser mensurado de forma confiável.

Esta presunção pode ser rejeitada somente no reconhecimento inicial. A empresa que tenha mensurado previamente o ativo biológico ao seu valor justo, menos a despesa de venda, continuará a mensurá-lo assim até a sua venda.

Em todos os casos, a empresa deve mensurar o produto agrícola no momento da colheita ao seu valor justo, menos a despesa de venda. A Norma assume a premissa de que o valor justo do produto agrícola no momento da colheita pode ser sempre mensurado de forma confiável.

Na determinação do custo, da depreciação e da perda por irre recuperabilidade acumuladas, deve-se considerar a NBC TG 16 – Estoques, a NBC TG 27 – Ativo Imobilizado e a NBC TG 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos.

6.1.2. Ganhos e Perdas na Mensuração

A NBC TG 29 (R2) dispõe que o ganho ou a perda proveniente da mudança no valor justo menos a despesa de venda de ativo biológico reconhecido no momento inicial até o final de cada período deve ser incluído no resultado do exercício em que tiver origem. A perda pode ocorrer no reconhecimento inicial de ativo biológico porque as despesas de venda são deduzidas na determinação do valor justo. O ganho pode originar-se no reconhecimento inicial de ativo biológico, como quando ocorre o nascimento de bezerro.

O ganho ou a perda proveniente do reconhecimento inicial do produto agrícola ao valor justo, menos a despesa de venda, deve ser incluído no resultado do período em que ocorrer. O ganho ou a perda pode originar-se no reconhecimento inicial do produto agrícola como resultado da colheita.

7. TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DA AVALIAÇÃO DE ESTOQUES

O ganho e a perda decorrentes da atualização do valor dos estoques de produtos agrícolas, animais e extrativos destinados à venda, tanto em virtude do registro no estoque de crias nascidas no período de apuração como pela avaliação do estoque a valor justo, obedecerão ao disposto no item 5 do trabalho sob o título Avaliação de Estoques, divulgado no Volume 5 deste Fascículo.

8. DEPRECIAÇÃO ACELERADA INCENTIVADA

De acordo com o artigo 6º da Medida Provisória 2.159-70/2001, os bens do Ativo Imobilizado, exceto a terra nua, adquiridos por pessoa jurídica que explore atividade rural, para uso nessa atividade, poderão ser depreciados integralmente no próprio ano da aquisição.

Não terá direito ao benefício da depreciação acelerada incentivada a pessoa jurídica rural que direcionar a utilização do bem exclusivamente para outras atividades estranhas à atividade rural própria.

8.1. EXCLUSÃO DO LUCRO LÍQUIDO

A depreciação integral no mesmo ano de aquisição consiste em registro, na escrituração comercial, do encargo calculado à taxa normal de depreciação e exclusão do lucro líquido, para fins de determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL correspondentes à atividade rural, do complemento para atingir o valor integral do bem.

8.1.1. Controle no e-Lalur e no e-Lacs

O valor da depreciação, excluído na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL do ano de aquisição, deverá ser controlado na parte B do e-Lalur e na parte B do e-Lacs, para adição, a partir do período de apuração seguinte, na medida em que a depreciação, à taxa normal, for sendo registrada na escrita contábil.

Por ocasião da alienação do bem, existindo saldo de depreciação na parte B do e-Lalur e do e-Lacs, este deverá ser adicionado ao lucro líquido da atividade rural para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

8.2. DESVIO DA UTILIZAÇÃO DO BEM

No período de apuração em que o bem já totalmente depreciado, em virtude de depreciação incentivada, for desviado exclusivamente para outras atividades, deverá ser adicionado ao resultado líquido da atividade rural o saldo da depreciação complementar existente nas partes B do e-Lalur e do e-Lacs. Retornando o bem a ser utilizado na produção rural própria da pessoa jurídica, esta poderá voltar a fazer jus ao benefício da depreciação incentivada, excluindo do resultado líquido da atividade rural no período a diferença entre o custo de aquisição do bem e a depreciação acumulada até a época, fazendo os devidos registros nas partes B do e-Lalur e do e-Lacs.

8.3. LUCRO PRESUMIDO E ARBITRADO

A pessoa jurídica rural que tiver usufruído o benefício fiscal da depreciação acelerada incentivada, vindo, posteriormente, a ser tributada pelo lucro presumido ou arbitrado, caso aliene o bem depreciado com o incentivo durante a permanência em um desses regimes, deverá adicionar à base de cálculo, para determinação do lucro presumido ou arbitrado e da CSLL, o saldo remanescente da depreciação não realizada.

8.4. RETORNO AO LUCRO REAL

A pessoa jurídica rural que retornar à tributação com base no lucro real deverá adicionar o encargo de depreciação normal registrado na escrituração comercial, relativo a bens já totalmente depreciados, ao resultado líquido do período

de apuração, para determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da atividade rural, efetuando a baixa do respectivo valor no saldo da depreciação incentivada controlado nas partes B do e-Lalur e do e-Lacs.

9. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS

De acordo com as Leis 8.981 e 9.065/95, a compensação de prejuízos fiscais, pelas empresas em geral, está limitada a 30% do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação do Imposto de Renda. No entanto, como a tributação da atividade rural é regida por legislação específica, esse limite não se aplica à compensação dos prejuízos fiscais decorrentes da atividade rural.

9.1. EMPRESA COM ATIVIDADE MISTA

Segundo a Instrução Normativa 1.700 RFB/2017, para efeito de compensação de prejuízos fiscais, as empresas que exploram atividade rural juntamente com outra atividade deverão observar o exposto a seguir.

I – o prejuízo fiscal da atividade rural poderá ser compensado, sem qualquer limitação, nos seguintes casos:

- a) compensação do prejuízo fiscal da atividade rural com o lucro real dessa mesma atividade, apurado nos períodos seguintes;
- b) compensação do prejuízo fiscal da atividade rural com o lucro real de outras atividades apurado no mesmo período.

II – a limitação de 30% do lucro real deverá ser observada na compensação:

- a) de prejuízos fiscais da atividade rural com o lucro real de outra atividade, apurado em períodos subsequentes;
- b) de prejuízos fiscais de outras atividades com o lucro real dessas mesmas atividades, em períodos de apuração subsequentes.

Para os efeitos fiscais, considera-se prejuízo compensável o apurado na demonstração da base de cálculo do imposto devido na atividade rural.

Mais detalhes sobre a compensação de prejuízos fiscais, ver Volume 9 do Fascículo de 2024.

10. LUCRO PRESUMIDO OU ARBITRADO

Para efeito de determinação do lucro presumido ou arbitrado, as pessoas jurídicas que desenvolvem atividade rural devem aplicar, sobre a receita bruta apurada a cada trimestre, o percentual de 8 ou 9,6%, respectivamente. À parcela, assim determinada, deverão ser acrescidos os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos não abrangidos na receita bruta.

10.1. GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE IMÓVEL RURAL

Por força do artigo 19 da Lei 9.393/96, para fins de apuração do ganho de capital, as pessoas jurídicas, tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado, deverão considerar como custo de aquisição e valor da venda do imóvel rural o Valor da Terra Nua (VTN) constante do Documento de Informação e Apuração do ITR (Diat) ou o valor atribuído de ofício quando o Diat não for entregue pelo proprietário do imóvel, nos anos de ocorrência de sua aquisição e de sua alienação, respectivamente. Na apuração do ganho de capital correspondente a imó-

vel rural adquirido anteriormente a 1º de janeiro de 1997, será considerado custo de aquisição o valor constante da escritura pública, devendo ser observado que:

- a) tratando-se de bens cuja aquisição tenha ocorrido até o final de 1995, o custo de aquisição poderá ser corrigido monetariamente até 31 de dezembro desse ano, tomando-se por base o valor da Ufir vigente em 1º de janeiro de 1996 (R\$ 0,8287), não se lhes aplicando qualquer correção monetária a partir desta data;
- b) tratando-se de bens adquiridos após 31 de dezembro de 1995, ao custo de aquisição dos bens não será atribuída qualquer atualização monetária.

Alienação Antes da Entrega do Diat

De acordo com a Solução de Consulta 118 Cosit/2019, caso a alienação do imóvel rural ocorra em momento anterior ao período de apresentação do DIAT (Documento de Informação e Apuração do ITR), deverá ser adotado como valor de venda o efetivo da respectiva operação. Da mesma forma, considera-se como custo o valor constante nos respectivos documentos de aquisição.

11. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO

As empresas rurais tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, estão sujeitas ao pagamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

11.1. ALÍQUOTA

A alíquota da CSLL devida pelas empresas que exercem a atividade rural é de 9%.

11.2. BASE DE CÁLCULO NEGATIVA

A Lei 8.981/95 limitou em 30% da base de cálculo positiva, apurada em períodos de apuração subsequentes, a compensação da base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. A limitação de 30% era observada inclusive para efeito de compensação da base de cálculo negativa da Contribuição Social apurada pelas empresas rurais.

Com a edição da Medida Provisória 1.991-15/2000 (Informativo 11/2000), atual Medida Provisória 2.158-35/2001, desde 13-3-2000 esta limitação não mais se aplica ao resultado decorrente da exploração da atividade rural.

11.2.1. Empresa com Atividade Mista

Aplica-se à compensação da base de cálculo negativa da CSLL o mesmo tratamento examinado no subitem 9.1 anterior.

11.2.2. Impossibilidade de Compensação

De acordo com a MP 2.158-35/2001, aplica-se à base de cálculo negativa da CSLL o disposto nos artigos 32 e 33 do Decreto-Lei 2.341/87. Esses dispositivos, incorporados ao RIR/2018 através dos artigos 584 e 585, determinam, em relação a prejuízos fiscais, o que segue:

MUDANÇA DE CONTROLE SOCIETÁRIO E DE RAMO DE ATIVIDADE

A pessoa jurídica não poderá compensar seus próprios prejuízos fiscais se entre a data da apuração e da compensação houver ocorrido, cumulativamente, modificação de seu controle societário e do ramo de atividade.

Na ocorrência desses eventos a pessoa jurídica deverá baixar, nas partes B do e-Lalur e do e-Lacs, os saldos dos prejuízos fiscais e das bases de cálculo negativas da CSLL.

INCORPORAÇÃO, FUSÃO E CISÃO

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

Quando ocorrer cisão parcial, a empresa remanescente da cisão continuará a gozar do direito de compensar seus próprios prejuízos fiscais, se for o caso, sendo que, nessa hipótese, somente poderá compensar a parcela de prejuízo fiscal proporcional ao patrimônio que nela houver permanecido.

A pessoa jurídica cindida deverá baixar, nas partes B do e-Lalur e do e-Lacs, o saldo dos prejuízos fiscais e das bases de cálculo negativas da CSLL proporcionalmente ao patrimônio líquido transferido na cisão.

12. CÁLCULO DO IRPJ

O cálculo do Imposto de Renda devido pelas empresas rurais deve ser efetuado à alíquota básica de 15%, de acordo com os critérios aplicáveis às pessoas jurídicas em geral.

12.1. ADICIONAL DO IRPJ

As pessoas jurídicas estão sujeitas ao adicional de 10% sobre a parcela da base de cálculo do IRPJ que ultrapassar o limite de R\$ 20.000,00 para cada mês abrangido no período de apuração.

12.1.1. Apuração Anual

No encerramento do ano-calendário, as empresas deverão pagar o adicional do IRPJ, se o lucro real apurado ultrapassar o limite de R\$ 240.000,00. No caso de período de apuração inferior a doze meses, bem como de apuração procedida em balanços/balancetes intermediários, para fins de suspensão/redução do pagamento mensal do imposto, o limite será o valor resultante da multiplicação de R\$ 20.000,00 pelo número de meses a que corresponder o respectivo período de apuração.

12.1.2. Empresas com Atividades Mistas

O adicional de 10% incidirá sobre a parcela do lucro real (atividades em geral e atividade rural) que exceder a R\$ 20.000,00 multiplicado pelo número de meses do período de apuração.

13. ATIVIDADE RURAL EXERCIDA NO EXTERIOR

Os resultados da atividade rural exercida no exterior por pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil estão sujeitos à incidência do Imposto sobre a Renda e da CSLL na forma prevista para as demais pessoas jurídicas, sendo vedada a compensação do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL da atividade rural apurados no exterior com o lucro real e o resultado ajustado positivo da CSLL obtidos no Brasil, sejam estes oriundos da atividade rural ou não.

14. EXEMPLO PRÁTICO

Empresa agropecuária, que tem como atividade secundária a industrialização de bebidas alcoólicas, levanta os seguintes dados no ano-calendário de 2025:

ATIVIDADE RURAL

– Receita Bruta da Venda de Produtos	R\$ 5.748.348,33
– ICMS	R\$ 1.034.702,70
– PIS	R\$ 94.847,75
– Cofins	R\$ 436.874,47
– Receita Líquida	R\$ 4.181.923,41
– Custos	R\$ 1.667.382,18
– Despesas Operacionais	R\$ 1.942.828,59

ATIVIDADE NÃO INCENTIVADA

– Receita Bruta da Venda de Produtos	R\$ 2.692.882,70
– ICMS	R\$ 484.718,89
– PIS	R\$ 44.432,56
– Cofins	R\$ 204.659,09
– Receita Líquida	R\$ 1.959.072,16
– Custos	R\$ 1.050.277,02
– Despesas Operacionais	R\$ 668.154,42

RECEITAS E DESPESAS COMUNS

– Dividendos de Part. Societárias Avaliadas pelo Custo de Aquisição	R\$ 97.854,77
– Perda na Avaliação de Investimento Avaliado pelo MEP	R\$ 9.975,60
– Variações Monetárias Passivas	R\$ 5.489,23
– Despesas Financeiras	R\$ 11.073,44
– Variações Monetárias Ativas	R\$ 5.903,23
– Receitas Financeiras	R\$ 25.777,60
– Despesas Operacionais	
• Doações Indedutíveis	R\$ 20.848,47
• Despesas com Brindes	R\$ 20.452,65
• PIS sobre receitas financeiras	R\$ 205,93
• Cofins sobre receitas financeiras	R\$ 1.267,23
• Depreciação de Veículo não Utilizado na Produção/Comercialização	R\$ 5.805,91

BENS ADQUIRIDOS EM 2025

– Equipamentos (aquisição em 17-5-2025)	R\$ 58.650,88
– Imóvel Rural (aquisição em 18-4-2025):	
• Valor da Terra Nua	R\$ 390.969,80
• Edificações	R\$ 330.152,28

CSLL ESTIMADA DO ANO DE 2025	R\$ 91.363,70
------------------------------	---------------

IRPJ ESTIMADO DO ANO DE 2025	R\$ 140.705,04
------------------------------	----------------

14.1. RECEITA LÍQUIDA POR ATIVIDADE

A empresa determina antecipadamente os percentuais que a receita líquida de cada atividade representa em relação à receita líquida total, utilizando as seguintes fórmulas:

$$RP = \frac{RLR \times 100}{RLT} \text{ e } \frac{RLS \times 100}{RLT}$$

RP = Percentual que cada receita líquida representa em relação à receita líquida total da empresa

RLR = Receita Líquida da Atividade Rural

RLS = Receita Líquida da Atividade Não Incentivada

RLT = Receita Líquida Total da Empresa

Assim, temos:

Receita da Atividade Rural:

$$\frac{R\$ 4.181.923,41}{R\$ 6.140.995,57} \times 100 = 68,10\%$$

Receita da Atividade Não Incentivada:

$$\frac{R\$ 1.959.072,16}{R\$ 6.140.995,57} \times 100 = 31,90\%$$

14.2. RATEIO DOS VALORES COMUNS

Com base nos percentuais determinados no subitem anterior, a empresa procede, então, ao rateio dos valores contabilizados englobadamente durante o ano-calendário, comuns às atividades incentivada e não incentivada.

ESPÉCIE	TOTAL (100%) R\$	ATIVIDADE RURAL (68,10%) R\$	ATIVIDADE NÃO INCENTIVADA (31,90%) R\$
Dividendos recebidos	97.854,77	66.639,10	31.215,67
Perda em investimento avaliado pelo MEP	9.975,60	6.793,38	3.182,22
Variações monetárias passivas	5.489,23	3.738,17	1.751,06
Despesas financeiras	11.073,44	7.541,01	3.532,43
Variações monetárias ativas	5.903,23	4.020,10	1.883,13
Receitas financeiras	25.777,60	17.554,55	8.223,05
Doações indedutíveis	20.848,47	14.197,81	6.650,66
Despesas com brindes	20.452,65	13.928,25	6.524,40
Depreciação de veículo não dedutível	5.805,91	3.953,82	1.852,09
PIS sobre receitas financeiras	205,93	140,24	65,69
Cofins sobre receitas financeiras	1.267,23	862,98	404,25

ATIVIDADE RURAL	
Demonstração do Lucro Líquido ANTES da CSLL e do IRPJ	
	R\$
Receita bruta	5.748.348,33
ICMS	(1.034.702,70)
Contribuições incidentes s/vendas	<u>(531.722,22)</u>
Receita líquida	4.181.923,41
Custos dos produtos vendidos	<u>(1.667.382,18)</u>
Lucro bruto	2.514.541,23
Variações monetárias ativas	4.020,10
Receitas financeiras	17.554,55
Dividendos recebidos	66.639,10
Despesas operacionais (*)	(1.975.911,69)
Despesas financeiras	(7.541,01)
Variações monetárias passivas	(3.738,17)
Perda na avaliação de investimento pelo MEP	<u>(6.793,38)</u>
Lucro operacional	608.770,73
Lucro líquido ANTES da CSLL e do IRPJ	608.770,73

(*) Este valor corresponde ao somatório das despesas operacionais da atividade rural com os valores das despesas operacionais comuns proporcionais à atividade rural, conforme cálculo demonstrado anteriormente.

ATIVIDADE NÃO INCENTIVADA	
Demonstração do Lucro Líquido ANTES da CSLL e do IRPJ	
	R\$
Receita bruta	2.692.882,70
ICMS	(484.718,89)
Contribuições incidentes s/vendas	<u>(249.091,65)</u>
Receita líquida	1.959.072,16
Custos dos produtos vendidos	<u>(1.050.277,02)</u>
Lucro bruto	908.795,14
Variações monetárias ativas	1.883,13
Receitas financeiras	8.223,05
Dividendos recebidos	31.215,67
Despesas operacionais (*)	(683.651,51)
Despesas financeiras	(3.532,43)
Variações monetárias passivas	(1.751,06)
Perda na avaliação de investimento pelo MEP	<u>(3.182,22)</u>
Lucro operacional	257.999,77
Lucro líquido ANTES da CSLL e do IRPJ	257.999,77

(*) Este valor corresponde ao somatório das despesas operacionais da atividade não incentivada com os valores das despesas operacionais comuns proporcionais à atividade não incentivada, conforme cálculo demonstrado anteriormente.

14.3. DEPRECIÇÃO ACELERADA INCENTIVADA

Durante o ano-calendário, a empresa rural adquiriu bens do Ativo Imobilizado destinados à produção, podendo beneficiar-se do incentivo da depreciação acelerada para efeito de determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, conforme examinado no item 8 deste trabalho.

Assim, temos:

AQUISIÇÃO DE EQUIPAMENTOS EM 17-5-2025:

Valor de Aquisição do Bem = R\$ 58.650,88

Depreciação Anual

10% de R\$ 58.650,88 = R\$ 5.865,09

Depreciação Registrada na Contabilidade

$\frac{R\$ 5.865,09 \times 8}{12} = R\$ 3.910,08$

Depreciação Acelerada

R\$ 58.650,88 – R\$ 3.910,08 = R\$ 54.740,80

AQUISIÇÃO DE IMÓVEL RURAL EM 18-4-2025:

Como o valor da terra nua não deve ser considerado no cálculo da depreciação, o incentivo de depreciação acelerada somente abrangerá o valor das edificações, como segue:

Valor de Aquisição das Edificações = R\$ 330.152,28

Depreciação Anual

4% de R\$ 330.152,28 = R\$ 13.206,09

Depreciação Registrada na Contabilidade

$\frac{13.206,09 \times 9}{12} = R\$ 9.904,59$

Depreciação Acelerada

R\$ 330.152,28 – R\$ 9.904,59 = R\$ 320.247,69

14.4. CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL

A empresa calcula o valor da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido em função do resultado de cada atividade.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O RESULTADO DA ATIVIDADE RURAL

DESCRIÇÃO	VALOR
Lucro Líquido	608.770,73
ADIÇÕES	
(+) Doações Inedutíveis	14.197,81
(+) Perda na Avaliação de Investimento pelo MEP	6.793,38
(+) Despesas com Brindes	13.928,25
(+) Depreciação não Dedutível de Veículo	3.953,82
SOMA DAS ADIÇÕES	38.873,26

DESCRIÇÃO	VALOR
EXCLUSÕES	
(-) Dividendos de participações societárias avaliadas pelo custo de aquisição	66.639,10
(-) Depreciação acelerada incentivada de equipamento	54.740,80
(-) Depreciação acelerada incentivada das edificações	320.247,69
SOMA DAS EXCLUSÕES	441.627,59
(=) BASE DE CÁLCULO DA CSLL DA ATIVIDADE RURAL	206.016,40

Valor da Contribuição
9% de R\$ 206.016,40 = R\$ 18.541,48

Lucro líquido da atividade rural após a CSLL:
R\$ 608.770,73 – R\$ 18.541,48 = R\$ 590.229,25

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O RESULTADO
DA ATIVIDADE NÃO INCENTIVADA

DESCRIÇÃO	VALOR
Lucro Líquido	257.999,77
ADIÇÕES	
(+) Doações Inedutíveis	6.650,66
(+) Perda na Avaliação de Investimento pelo MEP	3.182,22
(+) Despesas com Brindes	6.524,40
(+) Depreciação não Dedutível de Veículo	1.852,09
SOMA DAS ADIÇÕES	18.209,37
EXCLUSÕES	
(-) Dividendos de participações societárias avaliadas pelo custo de aquisição	31.215,67
SOMA DAS EXCLUSÕES	31.215,67
(=) BASE DE CÁLCULO DA CSLL DA ATIVIDADE NÃO INCENTIVADA	244.993,47

Valor da Contribuição
9% de R\$ 244.993,47 = R\$ 22.049,41

Lucro líquido da atividade não incentivada após a CSLL:
R\$ 257.999,97 – R\$ 22.049,41 = R\$ 235.950,36

CSLL devida no período:
R\$ 18.541,48 (s/ atividade rural) + R\$ 22.049,41 (s/ demais atividades)
= R\$ 40.590,89

Compensação da CSLL recolhida sob a forma de estimativa:
Nessa hipótese, a empresa agropecuária apurou um saldo a compensar da CSLL de R\$ 50.772,81 (R\$ 91.363,70 – R\$ 40.590,89).

14.5. APURAÇÃO DO LUCRO REAL

Como a empresa exerce outra atividade, além da rural, deve transcrever, no e-Lalur, separadamente, o lucro líquido e o lucro real relativos a cada atividade.

APURAÇÃO DO LUCRO REAL DA ATIVIDADE RURAL

DESCRIÇÃO	VALOR
Lucro Líquido Após a CSLL	590.229,25
ADIÇÕES	
(+) Doações Indedutíveis	14.197,81
(+) Perda na Avaliação de Investimento pelo MEP	6.793,38
(+) Despesas com Brindes	13.928,25
(+) Depreciação não Dedutível de Veículo	3.953,82
(+) Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido	18.541,48
SOMA DAS ADIÇÕES	57.414,74
EXCLUSÕES	
(-) Dividendos de participações societárias avaliadas pelo custo de aquisição	66.639,10
(-) Depreciação acelerada incentivada de equipamento	54.740,80
(-) Depreciação acelerada incentivada das edificações	320.247,69
SOMA DAS EXCLUSÕES	441.627,59
(=) LUCRO REAL DA ATIVIDADE RURAL	206.016,40

APURAÇÃO DO LUCRO REAL DA ATIVIDADE NÃO INCENTIVADA

DESCRIÇÃO	VALOR
Lucro Líquido Após a CSLL	235.950,36
ADIÇÕES	
(+) Doações Indedutíveis	6.650,66
(+) Perda na Avaliação de Investimento pelo MEP	3.182,22
(+) Despesas com Brindes	6.524,40
(+) Depreciação não Dedutível de Veículo	1.852,09
(+) Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido	22.049,41
SOMA DAS ADIÇÕES	40.258,78
EXCLUSÕES	
(-) Dividendos de participações societárias avaliadas pelo custo de aquisição	31.215,67
SOMA DAS EXCLUSÕES	31.215,67
(=) LUCRO REAL DA ATIVIDADE NÃO INCENTIVADA	244.993,47

CONTROLE NO e-LALUR E NO e-LACS

Os valores excluídos na determinação da base de cálculo da CSLL e do lucro real da atividade rural, a título de depreciação acelerada incentivada, serão controlados nas partes B do e-Lalur e do e-Lacs.

Os saldos que devam ser escriturados na parte B do e-Lalur e do e-Lacs devem seguir as seguintes orientações:

- a) Créditos: valores que constituirão adições ao lucro líquido de exercícios futuros, para determinação do lucro real e da CSLL respectivos e para baixa dos saldos devedores;
- b) Débitos: valores que constituirão exclusões nos exercícios subsequentes e para baixa dos saldos credores.

De acordo com o novo critério adotado na escrituração das partes B do e-Lalur e do e-Lacs, os valores da depreciação acelerada incentivada serão lançados como crédito, indicador “C”, ou seja, valores que aumentam a base de cálculo da CSLL e o lucro real em períodos seguintes.

CÁLCULO DO IMPOSTO

Imposto sobre o lucro real da atividade rural

15% de R\$ 206.016,40	R\$	30.902,46
-----------------------	-----	-----------

Imposto sobre o lucro real da atividade não incentivada

15% de R\$ 244.993,47	R\$	36.749,02
-----------------------	-----	-----------

ADICIONAL DO IMPOSTO

10% de R\$ 211.009,87

(R\$ 206.016,40 + R\$ 244.993,47 – R\$ 240.000,00)	R\$	21.100,99
--	-----	-----------

TOTAL	R\$	88.752,47
-------	-----	-----------

Compensação do imposto estimado:

Da mesma forma que na apuração da CSLL, a empresa apurou saldo a compensar do IRPJ no valor de R\$ 51.952,57 (R\$ 140.705,04 – R\$ 88.752,47).

FUNDAMENTAÇÃO LEGAL: Lei Complementar 137, de 26-8-2010 – artigo 8º (Fascículo 34/2010); Lei 7.689, de 15-12-88 (Informativos 49 e 51/88); Lei 8.981, de 20-1-95 (Informativo 04/95); Lei 11.524, de 24-9-2007 (Portal COAD); Lei 11.638, de 28-12-2007 (Fascículo 01/2008); Lei 11.941, de 28-5-2009 (Fascículo 22/2009); Decreto 9.580, de 22-11-2018 – Regulamento do Imposto de Renda – artigos 51, 53 e 54, 325, 446, 477, 501, 579, 580, 583, 596, 623 e 624 (Portal COAD); Resolução 1.186 CFC, de 28-8-2009 (Portal COAD); Instrução Normativa 11 SRF, de 21-2-96 (Informativo 08/96); Instrução Normativa 83 SRF, de 11-10-2001 (Informativo 42/2001); Instrução Normativa 1.700 RFB, de 16-3-2017 (Portal COAD); Instrução Normativa 2.003 RFB, de 18-1-2021 – ECD (Fascículo 3/2021); Instrução Normativa 2.004 RFB, de 18-1-2021 – ECF (Fascículo 3/2021); Ato Declaratório Interpretativo 18 RFB, de 6-12-2007 (Portal COAD); Ato Declaratório Executivo 38 Cofis, de 13-12-2024 – Manual de Orientação do Leiaute da ECF (Fascículo 51/2024); Parecer Normativo 7 CST, de 17-3-82 (Informativo 11/82); Solução de Consulta 118 Cosit, de 26-3-2019 (Portal COAD); Perguntas & Respostas Pessoa Jurídica 2025 – RFB – Capítulo XII.

LUCRO DA EXPLORAÇÃO

As empresas tributadas pelo lucro real que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do Imposto de Renda, são obrigadas ao cálculo do lucro da exploração.

1. INCENTIVOS FISCAIS ÀS PESSOAS JURÍDICAS

Estão incluídas nas disposições que obrigam ao cálculo do lucro da exploração as pessoas jurídicas que usufruam benefícios fiscais mencionados a seguir.

1.1. INSTALAÇÃO, MODERNIZAÇÃO, AMPLIAÇÃO OU DIVERSIFICAÇÃO DE EMPREENDIMENTOS NAS ÁREAS DA SUDENE E DA SUDAM

A seguir, os benefícios nas áreas da Sudam e Sudene.

1.1.1. Novos Empreendimentos ou Projetos Protocolizados a partir de 25-8-2000

Sem prejuízo das demais normas em vigor aplicáveis à matéria, as pessoas jurídicas que tenham projeto protocolizado e aprovado até 31-12-2023, para instalação, ampliação, modernização ou diversificação de 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, terão direito à redução de 75% do imposto, inclusive adicional, calculados sobre o lucro da exploração.

A fruição do benefício fiscal dar-se-á a partir do ano-calendário seguinte àquele em que o projeto entrar em operação, segundo laudo expedido pela Sudene ou Sudam até o último dia útil do mês de março do ano-calendário seguinte ao do início de operação.

Na hipótese de expedição de laudo constitutivo após a referida data, a fruição do benefício se dará a partir do ano-calendário da expedição do laudo.

O prazo de fruição do benefício fiscal será de 10 anos, contados a partir do ano-calendário de início de fruição.

Para fins da redução, a diversificação e a modernização total de empreendimento existente serão consideradas implantação de nova unidade produtora, segundo critérios estabelecidos em regulamento.

Nas hipóteses de ampliação e de modernização parcial do empreendimento, o benefício de redução do imposto fica condicionado ao aumento da capacidade real instalada na linha de produção ampliada ou modernizada em, no mínimo:

- 20%: nos casos de empreendimentos de infraestrutura (Lei 9.808/99) ou estruturadores, nos termos e nas condições estabelecidos pelo Poder Executivo; e
- 50%: nos casos dos demais empreendimentos prioritários.

1.1.2. Programa de Inclusão Digital

De acordo com os §§ 1º-A e 3º-A do artigo 1º da Medida Provisória 2.199-14/2001, acrescidos pela Lei 12.546/2011, as pessoas jurídicas fabricantes de máquinas, equipamentos, instrumentos e dispositivos, baseados em tecnologia digital, voltados para o programa de inclusão digital, com projeto para instalação, ampliação, modernização ou diversificação, protocolizado e aprovado até 31-12-2023, enquadrado em setores da economia considerados, em ato do Poder Executivo, prioritários para o desenvolvimento regional, nas áreas de atuação da Sudene e da Sudam, terão direito à isenção do Imposto de Renda e do Adicional, calculados com base no lucro da exploração.

No caso de projeto que já esteja sendo utilizado para o benefício fiscal, o prazo de fruição passa a ser de 10 anos contado a partir da data de publicação da Medida Provisória 540/2011, ou seja, 3-8-2011.

1.2. DEPÓSITOS PARA REINVESTIMENTO

Até o ano-calendário de 2023, 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, exceto adicional, pelos referidos empreendimentos, calculados sobre o lucro da exploração, acrescidos de 50% de recursos próprios, ficando, porém, a liberação desses recursos condicionada à aprovação pelas Superintendências de Desenvolvimento Regional, dos respectivos projetos técnicos econômicos de modernização ou complementação de equipamento.

1.2.1. Limite do Incentivo

Para efeito do cálculo da dedução deste incentivo, deverá ser excluída, do imposto devido, a parcela do imposto correspondente a lucros, rendimentos e ganhos de capital oriundos do exterior.

O valor da Redução por Reinvestimento não poderá ser superior ao valor do IRPJ devido à alíquota de 15%, após a dedução dos seguintes incentivos:

- Operações de Caráter Cultural e Artístico;
- Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT);
- Desenvolvimento Tecnológico Industrial/Agropecuário (PDTI/PDTA);
- Produção de Obras e Projetos Audiovisuais;
- Aquisição de Quotas dos Funcines;
- Atividade de Caráter Desportivo;
- Fundos dos Direitos da Criança e do Adolescente;
- Fundos Nacional, Estaduais ou Municipais do Idoso;
- Programa Empresa Cidadã – Prorrogação da Licença-maternidade ou da Licença-paternidade;
- Redução e/ou isenção do Imposto de Renda;
- Programa Nacional de Apoio à Atenção Oncológica (Pronon);
- Programa Nacional de Apoio à Atenção da Saúde da Pessoa com Deficiência (Pronas/PCD);
- Isenção do imposto das companhias estrangeiras de navegação marítima e aérea (artigo 187 do RIR/2018).

O incentivo fiscal não pode ser usufruído cumulativamente com outros idênticos, salvo quando expressamente autorizado.

1.2.2. Critérios para Efetivação do Depósito

O depósito deverá ser efetuado nos seguintes prazos:

APURAÇÃO TRIMESTRAL

- a) se quota única: até o último dia útil do mês seguinte ao do encerramento do período de apuração;
- b) se pagamento em quotas: até o último dia útil do mês a que corresponder.

APURAÇÃO ANUAL

Até o último dia útil do mês de março de cada ano.

O incentivo não poderá ser utilizado para reduzir o valor do recolhimento mensal do imposto determinado sobre base de cálculo estimada apurada com base na receita bruta.

As parcelas não depositadas até o último dia útil do ano-calendário seguinte ao de apuração do lucro real correspondente serão recolhidas como imposto.

Em qualquer caso, a inobservância do prazo importará recolhimento dos encargos legais (juros e multa de mora) como receita da União.

Na hipótese de o projeto não ser aprovado, caberá ao banco operador devolver à empresa depositante a parcela de recursos próprios e recolher à União o valor depositado como incentivo.

1.3. EMPRESAS EM ZONA DE PROCESSAMENTO DA EXPORTAÇÃO

A empresa instalada em Zona de Processamento de Exportação poderá usufruir dos incentivos ou benefícios incidentes sobre o imposto previstos para as áreas da Sudene e da Sudam, de acordo com o disposto nos subitens 1.1 a 1.2.

1.4. PROGRAMA UNIVERSIDADE PARA TODOS (PROUNI)

A instituição privada de ensino superior, com fins lucrativos ou sem fins lucrativos não beneficente, que aderiram ao Programa Universidade para Todos (Prouni), nas condições da legislação pertinente, ficará isenta, dentre outros, da CSLL e do IRPJ, durante o prazo de 10 anos da vigência do termo de adesão.

Para usufruir o benefício, a instituição de ensino deverá apurar o lucro da exploração, decorrente de atividades de ensino superior, proveniente de cursos de graduação ou cursos sequenciais de formação específica, sobre o qual recairá a isenção do IRPJ e da CSLL. A isenção será calculada na proporção da ocupação efetiva das bolsas devidas.

Para fins da isenção, a instituição de ensino deverá demonstrar em sua contabilidade, com clareza e exatidão, os elementos que compõem as receitas, custos, despesas e resultados do período de apuração, referentes às atividades sobre as quais recaia a isenção segregados das demais atividades.

Na hipótese de o sistema de contabilidade adotado pela instituição de ensino não oferecer condições para apuração do lucro líquido e do lucro da exploração por atividade, este poderá ser estabelecido com base na relação entre as receitas líquidas das atividades isentas e a receita líquida total.

1.4.1. Lucro da Exploração

Considera-se lucro da exploração, para as instituições que aderirem ao Prouni, o lucro líquido do período de apuração, antes de deduzida a provisão

para a CSLL e a provisão para o Imposto sobre a Renda, ajustado pela exclusão dos seguintes valores:

- a) da parte das receitas financeiras que exceder às despesas financeiras;
- b) dos rendimentos e prejuízos das participações societárias;
- c) das outras receitas ou outras despesas decorrentes de operações não incluídas nas atividades principais ou acessórias da empresa, de que trata o inciso IV do *caput* do artigo 187 da Lei 6.404/76;
- d) do valor baixado de reserva de reavaliação, nos casos em que o valor realizado dos bens objeto da reavaliação tenha sido registrado como custo ou despesa operacional e a baixa da reserva tenha sido efetuada em contrapartida à conta de:
 - receita não operacional; ou
 - patrimônio líquido, não computada no resultado do mesmo período de apuração;
- e) das subvenções para investimento, inclusive mediante isenção e redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e das doações, feitas pelo poder público; e
- f) dos ganhos ou perdas decorrentes de avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo.

As variações monetárias serão consideradas, para efeito de cálculo do lucro da exploração, como receitas ou despesas financeiras, conforme o caso.

No cálculo da diferença entre as receitas e despesas financeiras a que se refere letra “a”, não serão computadas as receitas e despesas financeiras decorrentes do ajuste a valor presente de que tratam o inciso VIII do *caput* do artigo 183 e o inciso III do *caput* do artigo 184 da Lei 6.404/76.

1.4.2. Adesão ao Prouni após 26-6-2011

De acordo com a Instrução Normativa 1.394 RFB/2013, e alterações, as instituições de ensino superior com termo de adesão ao Prouni firmado após 26-6-2011, devem calcular a Proporção de Ocupação Efetiva de Bolsas (POEB) para encontrar o lucro da exploração e, conseqüentemente, o valor do incentivo fiscal a que fazem jus.

1.4.3. Cálculo da POEB

A POEB deverá ser calculada a partir da relação entre o valor total, expresso em Real, das bolsas efetivamente preenchidas e o valor total, expresso em Real, das bolsas devidas, de acordo com o seguinte procedimento:

- a) apurar o valor total das bolsas integrais ou parciais preenchidas, através do somatório dos valores, expressos em Reais, das bolsas integrais, parciais de 50% ou parciais de 25% no âmbito do Prouni, excluídas as bolsas da própria instituição, observados os descontos concedidos, cujos estudantes bolsistas encontram-se regularmente matriculados nos cursos de graduação ou sequenciais de formação específica no período de apuração dos tributos;
- b) apurar o valor total das bolsas integrais ou parciais devidas, através do somatório dos valores, expressos em Reais, da totalidade de bolsas de estudo integrais, parciais de 50% ou parciais de 25% devidas no âmbito do

Prouni com base no disposto nos artigos 1º a 7º da Lei 11.096/95, para estudantes de cursos de graduação e sequenciais de formação específica, excluídas as bolsas da própria instituição, observados os descontos concedidos;

- c) calcular a Proporção de Ocupação Efetiva de Bolsas (POEB) de acordo com a seguinte fórmula:

$$POEB = \frac{\text{Valor total das bolsas integrais ou parciais preenchidas (letra "a")}}{\text{Valor total das bolsas integrais ou parciais devidas (letra "b")}}$$

A POEB deverá ser calculada em março, com base nos dados do 1º semestre do ano-calendário e em setembro, com base nos dados do 2º semestre do ano-calendário.

A POEB anual deverá ser calculada da seguinte forma:

$$POEB \text{ anual} = [(POEB \text{ do } 1^\circ \text{ semestre do ano-calendário}) + (POEB \text{ do } 2^\circ \text{ semestre do ano-calendário})]/2$$

O estoque de bolsas relativas a anos anteriores será considerado no cálculo da proporção de ocupação efetiva.

1.4.4. Cálculo da Isenção na Apuração Trimestral

Para as pessoas jurídicas que apuram o IRPJ e a CSLL trimestralmente, os valores destes tributos serão calculados conforme a seguir:

- a) no 1º e 2º trimestres do ano-calendário utilizarão a POEB calculada em março, com os dados do 1º semestre do ano-calendário; e
- b) no 3º e 4º trimestres do ano-calendário utilizarão a POEB, apurada em setembro, com os dados do 2º semestre do ano-calendário.

VALOR DA ISENÇÃO

Para o cálculo da isenção relativa ao IRPJ e à CSLL, na apuração trimestral, a pessoa jurídica deverá:

- a) multiplicar a POEB apurada, conforme o trimestre, pelo lucro da exploração das atividades de ensino superior, proveniente de cursos de graduação ou cursos sequenciais de formação específica ao final de cada período de apuração trimestral; e
- b) multiplicar o resultado obtido na letra "a" deste tópico pelas alíquotas do IRPJ e da CSLL.

O valor apurado conforme letra "b" constitui o valor da isenção do IRPJ e da CSLL respectivamente, que poderá ser deduzido do IRPJ e da CSLL devidos em relação à totalidade das atividades da pessoa jurídica.

1.4.5. Cálculo da Isenção na Apuração Anual

As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real anual deverão apurar o saldo do IRPJ e da CSLL em 31 de dezembro utilizando a POEB anual, a que se refere o subitem 1.4.3.

Na hipótese de a pessoa jurídica levantar balanço de redução ou suspensão, o valor do IRPJ e da CSLL mensal deverá ser apurado, utilizando a:

- a) POEB anual do ano-calendário anterior, para os meses de janeiro e fevereiro;
- b) POEB do 1º semestre do ano-calendário corrente, para os meses entre março e agosto; e
- c) POEB anual, para os meses de setembro a dezembro.

VALOR DA ISENÇÃO

Para o cálculo da isenção relativa ao IRPJ e CSLL, a pessoa jurídica deverá multiplicar:

- a) a POEB apurada anualmente, pelo lucro da exploração das atividades de ensino superior, proveniente de cursos de graduação ou cursos sequenciais de formação específica ao final do período de apuração anual; ou
- b) a POEB apurada conforme o balanço de suspensão ou redução, pelo lucro da exploração das atividades de ensino superior, proveniente de cursos de graduação ou cursos sequenciais de formação específica ao final de cada período de apuração correspondente ao balanço de redução ou suspensão; e
- c) o resultado obtido nas letras “a” e “b” deste tópico pelas alíquotas do IRPJ e da CSLL.

O valor apurado conforme a letra “c” deste tópico constitui o valor da isenção do IRPJ e da CSLL que poderá ser deduzido, conforme o caso, do IRPJ e da CSLL devidos em relação à totalidade das atividades da pessoa jurídica.

1.5. PROGRAMA DE APOIO AO DESENVOLVIMENTO TECNOLÓGICO DA INDÚSTRIA DE SEMICONDUTORES (PADIS) – LEI 11.484/2007

A pessoa jurídica beneficiária do Padis poderá reduzir em 100% as alíquotas do Imposto de Renda e adicional incidentes sobre o lucro da exploração, na venda de:

- a) componentes ou dispositivos eletrônicos semicondutores, as atividades de:
 - concepção, desenvolvimento e projeto (design);
 - difusão ou processamento físico-químico;
 - corte da lâmina (*wafer*), encapsulamento e teste; ou
 - corte do substrato, encapsulamento e teste no caso de circuitos integrados de multicomponentes (MCOs), entendidos como uma combinação de um ou mais circuitos integrados monolíticos, híbridos ou de *multichips* com, pelo menos, um dos seguintes componentes: sensores, atuadores, osciladores ou ressonadores à base de silício, ou as suas combinações, ou componentes que desempenhem as funções de artigos classificáveis nas posições 85.32, 85.33 ou 85.41 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (Tipi), ou as bobinas classificadas na posição 85.04 dessa tabela, combinados de maneira praticamente indissociável em um corpo único como um circuito integrado, com a forma de um componente do tipo utilizado para a montagem em uma placa de circuito impresso ou em outro suporte, por ligação de pinos, terminais de ligação, bolas, *lands*, relevos ou superfícies de contato;

- b) mostradores de informação (*displays*) de que trata o § 2º deste artigo, as atividades de:
- concepção, desenvolvimento e projeto (*design*);
 - fabricação dos elementos fotossensíveis, foto ou eletroluminescentes e emissores de luz; ou
 - montagem e testes elétricos e ópticos;
- c) insumos e equipamentos dedicados e destinados à fabricação de componentes ou dispositivos eletrônicos semicondutores, relacionados em ato do Poder Executivo e fabricados conforme processo produtivo básico estabelecido pelo Ministério da Economia e pelo Ministério da Ciência, Tecnologia, Inovações e Comunicações.

O benefício da redução aplica-se também às receitas decorrentes da venda de projeto (*design*) desses componentes, quando efetuada por pessoa jurídica beneficiária do Padis.

A pessoa jurídica poderá exercer as atividades previstas nas letras “a” e “b” em que se enquadrar, isoladamente ou em conjunto, de acordo com os projetos aprovados na forma do artigo 5º da Lei 11.484/2007.

Para usufruir a redução de alíquotas, a pessoa jurídica deverá demonstrar, em sua contabilidade, com clareza e exatidão, os elementos que compõem as receitas, os custos, as despesas e os resultados do período de apuração referentes às vendas sobre as quais recaia a redução, segregados das demais atividades.

1.5.1. Vigência do Benefício

O benefício da isenção do Imposto vigorará nos prazos a seguir, contados da data de aprovação do projeto:

- a) 16 anos as atividades de:
- concepção, desenvolvimento e projeto (*design*) e difusão ou processamento físico-químico da letra “a” do item 1.5; ou
 - concepção, desenvolvimento e projeto (*design*) e a fabricação dos elementos fotossensíveis, foto ou eletroluminescentes e emissores de luz descritos na letra “b” do item 1.5;
- b) 12 anos as atividades de:
- corte da lâmina (*wafer*), encapsulamento e teste da letra “a” do item 1.5; ou
 - montagem e testes elétricos e ópticos da letra “b” do item 1.5;
- c) 14 anos nos itens da letra “c” do item 1.5.

1.6. EMPRESAS ESTRANGEIRAS DE TRANSPORTES

Estão isentas do imposto, calculado sobre o lucro da exploração, as companhias estrangeiras de navegação marítima e aérea se, no país de sua nacionalidade, as companhias brasileiras de igual objetivo gozarem da mesma prerrogativa.

A isenção alcança os rendimentos auferidos no tráfego internacional por empresas estrangeiras de transporte terrestre, desde que, no país de sua nacionalidade, tratamento idêntico seja dispensado às empresas brasileiras que tenham o mesmo objeto. O benefício será reconhecido pela Receita Federal e alcançará os rendimentos obtidos a partir da existência da recipro-

cidade de tratamento, não podendo originar, em qualquer caso, direito à restituição de receita.

A pessoa jurídica deverá efetuar, com clareza e exatidão, o registro contábil das operações e dos resultados correspondentes ao empreendimento isento, destacando-o do registro das operações e dos resultados referentes a empreendimentos ou atividades não abrangidos pela isenção. Na hipótese de o sistema de contabilidade adotado pela pessoa jurídica não oferecer condições para apuração do lucro por atividade, este poderá ser estabelecido com base na relação entre as receitas líquidas das atividades incentivadas e a receita líquida total, conforme o subitem 5.2.

2. MOMENTO DO CÁLCULO

O lucro da exploração deve ser calculado no encerramento:

- a) de cada trimestre-calendário, pelas empresas que adotarem a apuração trimestral do Imposto de Renda;
- b) do balanço de ajuste anual e/ou dos balanços/balancetes de suspensão/redução do pagamento mensal do imposto, quando houver opção pelo regime de estimativa.

2.1. PAGAMENTO MENSAL COM BASE NA RECEITA BRUTA E ACRÉSCIMOS

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. Para tanto, a empresa deverá manter controles contábeis que lhe permitam determinar, a cada mês, os totais de receitas correspondentes às atividades incentivadas e não incentivadas.

O percentual de determinação do lucro estimado será aplicado sobre a receita mensal não beneficiada com o incentivo.

3. LUCRO DA EXPLORAÇÃO

Segundo a legislação vigente, o lucro da exploração, a ser calculado pelas empresas que desenvolvem atividades incentivadas, corresponde ao lucro líquido ou prejuízo contábil do período de apuração, ajustado na forma a seguir:

ADIÇÕES AO LUCRO LÍQUIDO

- I) Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) devida no respectivo período de apuração;
- II) Outras despesas decorrentes de operações não incluídas nas atividades principais e acessórias da empresa (Lei 6.404/76, artigo 187, IV);
- III) Prejuízos na alienação de participações societárias não integrantes do Ativo Investimentos;
- IV) Resultados negativos em participações societárias;
- V) Resultados negativos em Sociedades em Conta de Participação (SCP);
- VI) Perdas em operações realizadas no exterior;
- VII) Valor igual ao baixado na conta de Reserva de Reavaliação;
- VIII) Valor igual ao baixado na conta de Reserva Especial de CM (artigo 2º da Lei 8.200/91);

IX) Tributos e contribuições com exigibilidade suspensa, adicionados ao lucro líquido, para efeito de determinação do lucro real;

X) Parcela das receitas auferidas nas exportações, calculada de acordo com a sistemática de Preços de Transferência (artigos 19 a 24-B e 28 da Lei 9.430/96), que exceder ao valor já apropriado na escrituração da pessoa jurídica domiciliada no Brasil;

XI) A empresa que manteve, para efeitos fiscais, o valor correspondente às variações monetárias das obrigações e direitos de crédito, em função da taxa de câmbio, quando da liquidação da correspondente operação, adicionará ao lucro líquido as variações cambiais passivas debitadas no resultado do período de apuração;

XII) A empresa que manteve o reconhecimento fiscal das variações monetárias, em função da taxa de câmbio, quando da liquidação da correspondente operação, adicionará ao lucro líquido as variações cambiais ativas verificadas a partir daquela data, cujas operações tenham sido liquidadas no período de apuração;

XIII) Despesas e custos com pesquisa e desenvolvimento de produtos e processos inovadores em empresas e entidades nacionais realizados com recursos de subvenções governamentais (artigo 19 da Lei 10.973/2004), inclusive as despesas e custos já considerados na base de cálculo em períodos anteriores ao do recebimento da subvenção, conforme a Lei 12.350/2010, artigo 30, § 1º, e inciso I do § 2º;

XIV) Despesas e custos com remuneração de pesquisadores empregados em atividades de inovação tecnológica em empresas no País realizados com recursos de subvenções governamentais (artigo 21 da Lei 11.196/2005), inclusive as despesas e custos já considerados na base de cálculo em períodos anteriores ao do recebimento da subvenção, de acordo com o disposto na Lei 12.350/2010, artigo 30, § 1º, e inciso I do § 2º;

XV) As perdas decorrentes de avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo.

EXCLUSÕES DO LUCRO LÍQUIDO

I) Outras Receitas decorrentes de operações não incluídas nas atividades principais e acessórias da empresa (Lei 6.404/76, artigo 187, IV);

II) Ganhos na alienação de participações societárias não integrantes do Ativo Investimentos;

III) Resultados positivos em participações societárias;

IV) Resultados positivos em sociedades em conta de participação (SCP);

V) Rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior;

VI) A empresa que manteve, para efeitos fiscais, o valor correspondente às variações monetárias das obrigações e direitos de crédito, em função da taxa de câmbio, quando da liquidação da correspondente operação, excluirá do lucro líquido as variações cambiais ativas creditadas no resultado do período de apuração;

VII) A empresa que manteve o reconhecimento, na determinação do lucro real e do lucro da exploração, das variações monetárias, em função da taxa de câmbio, quando da liquidação da correspondente operação, excluirá do lucro líquido as variações cambiais passivas verificadas a partir daquela data, cujas operações tenham sido liquidadas no período de apuração;

VIII) A parte das receitas financeiras que exceder as despesas financeiras;

IX) Tributos e contribuições com exigibilidade suspensa, adicionados ao lucro real e ao lucro da exploração em períodos de apuração anteriores, pagos no ano-calendário de 2020;

X) Receita com prêmio na emissão de debêntures;

XI) Receitas com doações feitas pelo Poder Público e subvenções para investimento;

XII) Receitas de subvenções governamentais para pesquisa e desenvolvimento de produtos e processos inovadores em empresas e entidades nacionais (artigo 19 da Lei 10.973/2004);

XIII) Receitas de subvenções governamentais para remuneração de pesquisadores empregados em atividades de inovação tecnológica em empresas no País (artigo 21 da Lei 11.196/2005); e

XIV) Os ganhos decorrentes de avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo.

3.1. LUCRO LÍQUIDO OU PREJUÍZO CONTÁBIL

O lucro líquido ou prejuízo contábil do período que serve de base para o lucro da exploração é aquele apurado após deduzida a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e antes de formada a Provisão para o Imposto de Renda.

3.1.1. Adição da CSLL ao Lucro da Exploração

O custo ou despesa referente à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido não é dedutível, devendo ser adicionado ao resultado contábil do correspondente período de apuração para efeito de determinação do lucro real e de sua própria base de cálculo.

De acordo com o artigo 23 da Medida Provisória 2.158-35/2001, para efeito de cálculo do lucro da exploração, a pessoa jurídica poderá adicionar a totalidade da CSLL devida no respectivo período de apuração do lucro real.

3.2. RECEITAS E DESPESAS FINANCEIRAS

Para efeito de cálculo do lucro da exploração, a pessoa jurídica deve ajustar o lucro líquido, dentre outras, pela exclusão da parcela das receitas financeiras que exceder às despesas financeiras computadas no respectivo período de apuração.

São receitas financeiras:

- a) os ganhos auferidos a título de juros, descontos de títulos de crédito, lucro na operação de reporte e prêmio de resgate de títulos ou debêntures;
- b) o rendimento nominal auferido em aplicações financeiras de renda fixa e ganho líquido obtido em operações no mercado de renda variável, inclusive rendimentos das Cadernetas de Poupança e dos Depósitos Especiais Remunerados;
- c) as variações monetárias dos direitos de crédito ou das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal ou contratual.

São despesas financeiras:

- a) os valores pagos ou incorridos a título de juros, descontos concedidos em títulos de crédito, deságio concedido na colocação de debêntures ou título de crédito, dentre outros;

- b) as variações monetárias dos direitos de crédito ou das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal ou contratual.

3.2.1. Cômputo das Variações Cambiais

Para efeito de determinação do lucro da exploração e das bases de cálculo do Imposto de Renda, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, do PIS/Pasep e da Cofins, desde 1º de janeiro de 2000 as variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio, são computadas quando da liquidação da correspondente operação (regime de caixa). Opcionalmente, a pessoa jurídica poderá adotar o regime de competência.

O contribuinte que adotar o regime de caixa deverá efetuar o acompanhamento individualizado de cada operação, a fim de apurar os valores que irão compor o lucro da exploração e as bases de cálculo do IRPJ, da CSLL, do PIS/Pasep e da Cofins.

Se no montante das receitas e/ou despesas financeiras estiverem incluídas variações cambiais, estas deverão ser consideradas, na determinação da parcela excedente de receitas, de acordo com o regime de tributação adotado (caixa ou competência).

Na hipótese de regime de caixa, deverão ser deduzidas, das variações cambiais ativas de operações liquidadas, as variações cambiais passivas de operações liquidadas.

Se houver opção pelo regime de competência, este deverá ser aplicado durante todo o ano-calendário.

EXERCÍCIO DA OPÇÃO

De acordo com o artigo 30 da Medida Provisória 2.158-35/2001, alterado pelo artigo 137 da Lei 12.249/2010 e regulamentado pela Instrução Normativa 1.079 RFB/2010, a partir do ano-calendário de 2011, a opção do reconhecimento das variações cambiais pelo regime de competência deverá ser exercida no mês de janeiro ou no mês do início das atividades e poderá ser alterada, no decorrer do ano-calendário, somente se ocorrer elevada oscilação da taxa de câmbio.

A opção de reconhecimento das variações cambiais pelo regime de competência, deverá ser comunicada à Secretaria da Receita Federal do Brasil por intermédio da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) relativa ao mês de adoção do regime, sendo vedada a sua retificação, para tal comunicação, fora do prazo de entrega.

O retorno ao regime de caixa no decorrer do ano-calendário deverá ser informado à RFB por intermédio da DCTF relativa ao mês seguinte ao da elevada oscilação da taxa de câmbio.

UTILIZAÇÃO DE TAXA DE CÂMBIO DIFERENTE DA DIVULGADA PELO BANCO CENTRAL

No reconhecimento das variações monetárias decorrentes de atualizações de créditos ou obrigações em moeda estrangeira, quando da elaboração do balanço, serão utilizadas as taxas de compra e de venda disponíveis no Sistema de Informações Banco Central (Sisbacen).

A pessoa jurídica que utilizar taxa de câmbio diferente da divulgada pelo Banco Central na elaboração de suas demonstrações financeiras e optar por

considerar as variações cambiais dos direitos de crédito e das obrigações pelo regime de competência deverá desconsiderar as variações reconhecidas com base nessa taxa de câmbio diferente, substituindo-as pelas variações cambiais ativas e passivas que teriam sido reconhecidas com base na taxa de câmbio divulgada pelo Banco Central.

O tratamento tributário da variação cambial de que trata este subitem encontra-se examinada, com exemplo prático, no Volume 6 deste Fascículo.

3.3. RESULTADOS DE PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS

Os rendimentos e prejuízos decorrentes de participações societárias devem ser excluídos ou adicionados ao lucro líquido do período na determinação do lucro da exploração.

3.3.1. Prejuízos

São considerados prejuízos, neste caso, os resultados negativos verificados na alienação de participações societárias integrantes do Ativo Circulante ou do Realizável a Longo Prazo, e as perdas decorrentes de ajustes de investimentos avaliados pelo patrimônio líquido de coligadas e controladas.

3.3.2. Rendimentos

São considerados rendimentos de participações societárias os seguintes:

- a) lucros ou dividendos recebidos de participações em geral, exceto quando avaliados em função do patrimônio líquido em sociedades coligadas ou controladas;
- b) ganhos na avaliação de investimentos em sociedades coligadas ou controladas; e
- c) ganhos na alienação de participações societárias integrantes do Ativo Circulante ou do Realizável a Longo Prazo.

3.4. RESULTADOS DE SOCIEDADES EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO – SCP

As pessoas jurídicas que sejam sócias ostensivas de sociedades em conta de participação devem ajustar o lucro da exploração através da adição ou exclusão ao lucro líquido do período dos seguintes valores:

- a) lucros derivados de participação em Sociedade em Conta de Participação, avaliada pelo custo de aquisição;
- b) ganhos por ajustes no valor de participação nas referidas sociedades, avaliadas pelo método de equivalência patrimonial;
- c) perdas por ajustes no valor de participações em sociedades em conta de participação, avaliadas pela equivalência patrimonial.

3.5. RESERVA DE REAVALIAÇÃO – AJUSTE

O RIR/2018, no artigo 626, § 2º, dispõe que o lucro da exploração poderá ser ajustado mediante adição ao lucro líquido de valor igual ao baixado na conta de Reserva de Reavaliação, nos casos em que o valor realizado dos bens objeto da reavaliação tenha sido registrado como custo ou despesa operacional e a baixa da reserva tenha sido efetuada em contrapartida à conta de:

- a) outras receitas, de que trata o inciso IV do artigo 187 da Lei 6.404/76; ou
- b) patrimônio líquido, não computada no resultado do mesmo período de apuração.

3.6. RESERVA ESPECIAL DE CM – ARTIGO 2º DA LEI 8.200/91

É permitido à pessoa jurídica adicionar ao lucro líquido, no cálculo do lucro da exploração, o valor da reserva especial constituída nos termos do artigo 2º da Lei 8.200, de 1991, e do Decreto 332/91, artigo 45, §§ 3º e 4º, computado no lucro real do respectivo período de apuração em decorrência da realização de bens ou direitos mediante alienação, depreciação, amortização, exaustão ou baixa a qualquer título.

3.7. TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPENSA

Os tributos com exigibilidade suspensa, computados no resultado contábil, mas adicionados na determinação do lucro real, também poderão ser adicionados para efeito de cálculo do lucro da exploração.

3.8. OUTRAS RECEITAS E DESPESAS (LEI 6.404/76, ARTIGO 187, IV)

Conceituam-se como outras receitas e outras despesas, conforme denominação empregada na Lei 6.404/76, artigo 187, IV, com a redação da Lei 11.941/2009, em substituição às expressões “receitas não operacionais” e “despesas não operacionais”, os seguintes valores:

- a) os ganhos ou perdas de capital na alienação ou baixa, a qualquer título, de bens ou direitos vinculados ao Ativo Não Circulante, ou seja, os classificados nos subgrupos Investimentos, Imobilizado, Intangível ou Diferido;
- b) os ganhos e perdas de capital por variação percentual em participação societária avaliada pelo Patrimônio Líquido;
- c) as receitas ou despesas de alienação de operações descontinuadas.

3.9. REFLEXOS DA SISTEMÁTICA DE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

Por força da Lei 9.430/96, está obrigada a observar a sistemática de Preços de Transferência a empresa domiciliada no Brasil que realizar operações de exportação, importação ou mútuo, com qualquer pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, considerada vinculada, ou, ainda que não vinculada, residente ou domiciliada em país/dependência com tributação favorecida, ou que goze de regime fiscal privilegiado.

As operações efetuadas por meio de interposta pessoa, não caracterizada como vinculada à empresa no Brasil, por meio da qual esta opere com outra, no exterior, caracterizada como vinculada, aplicam-se, também, as normas sobre Preços de Transferência.

No caso de exportações, exceto de *commodities*, a pessoa jurídica domiciliada no Brasil somente ficará sujeita a arbitramento quando o preço médio de venda dos bens, serviços ou direitos for inferior a 90% do preço médio praticado na venda dos mesmos bens, serviços ou direitos no mercado brasileiro, durante o mesmo período, em condições de pagamento semelhantes.

A diferença apurada entre os preços de venda calculados com base na sistemática de Preços de Transferência e o valor da receita de exportação já apropriado na escrituração da empresa deverá ser adicionada ao lucro líquido, para determinação do lucro da exploração, do lucro real e da base de cálculo da CSLL, em 31 de dezembro do ano-calendário, exceto nas hipóteses de encerramento de atividades e de suspeita de fraude.

No cálculo do lucro da exploração, a parcela a ser adicionada deverá ser computada no valor das respectivas receitas, incentivadas ou não.

Considera-se país com tributação favorecida, para os efeitos da legislação sobre preços de transferência, aquele que:

- não tribute a renda ou a tribute à alíquota máxima inferior a 20%, ou a 17% no caso dos países ou dependências que estejam alinhados com os padrões internacionais de transparência fiscal;
- cuja legislação interna oponha sigilo relativo à composição societária de pessoas jurídicas ou à sua titularidade; e
- não permita o acesso a informações relativas à identificação do beneficiário efetivo de rendimentos atribuídos a não residentes.

Será considerado regime fiscal privilegiado aquele que apresentar uma ou mais das seguintes características:

- a) não tribute a renda ou a tribute à alíquota máxima inferior a 20%, ou inferior a 17% para os regimes que estejam alinhados com os padrões internacionais de transparência fiscal;
- b) conceda vantagem de natureza fiscal a pessoa física ou jurídica não residente sem exigência de realização de atividade econômica substantiva no país ou dependência ou condicionada ao não exercício de atividade econômica substantiva no país ou dependência;
- c) não tribute, ou o faça em alíquota máxima inferior a 20%, ou inferior a 17% tratando-se dos regimes que estejam alinhados com os padrões internacionais de transparência fiscal, os rendimentos auferidos fora de seu território;
- d) não permita o acesso a informações relativas à composição societária, à titularidade de bens ou direitos ou às operações econômicas realizadas.

3.10. SUBVENÇÃO PARA PRODUTOS E PROCESSOS INOVADORES – LEI 10.973, ARTIGO 19

Deverá ser adicionado ao lucro líquido, na determinação do lucro da exploração, no período de recebimento da subvenção, conforme o artigo 30 da Lei 12.350/2010, o valor empregado dos recursos decorrentes das subvenções governamentais previstos no artigo 19 da Lei 10.973/2004, inclusive as despesas e custos já considerados na base de cálculo do imposto em períodos anteriores ao do seu recebimento.

Será excluído do lucro líquido, o valor correspondente ao recebimento de recursos financeiros, humanos, materiais ou de infraestrutura, destinados a apoiar atividades de pesquisa e desenvolvimento, para atender às prioridades da política industrial e tecnológica nacional (subvenções econômicas).

3.11. SUBVENÇÃO PARA REMUNERAÇÃO DE PESQUISADORES EM ATIVIDADES DE INOVAÇÃO TECNOLÓGICA – LEI 11.196, ARTIGO 21

Conforme determina no artigo 30 da Lei 12.350/2010, no período de recebimento da subvenção governamental de que trata o artigo 21 da Lei 11.196/2005, será adicionado ao lucro líquido o valor aplicado dos recursos decorrentes dessas subvenções governamentais, inclusive as despesas e custos já considerados na base de cálculo do imposto em períodos anteriores ao do seu recebimento.

O valor correspondente ao recebimento de subvenção para a remuneração de pesquisadores, titulados como mestres ou doutores, empregados em atividades de inovação tecnológica em empresas localizadas no território brasileiro, tendo em vista o artigo 30 da Lei 12.350/2010, será excluído do lucro líquido na determinação do lucro da exploração.

3.12. DOAÇÕES E SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO

Desde 2008, conforme as novas normas contábeis adotadas, ao invés de registradas diretamente como reservas de lucros, as subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações feitas pelo poder público, são registradas em conta de resultado. Sendo assim, para fins da legislação do Imposto de Renda, o valor das subvenções para investimento recebidas serão excluídas do lucro líquido para fins de apuração do lucro da exploração. Todavia, o disposto neste subitem não se aplica:

- a) às subvenções concedidas por pessoas jurídicas de direito privado, que constituem receita da pessoa jurídica beneficiária; e
- b) à subvenção recebida do Poder Público, em função de benefício fiscal, quando os recursos puderem ser livremente movimentados pelo beneficiário, isto é, quando não houver obrigatoriedade de aplicação da totalidade dos recursos na aquisição de bens ou direitos necessários à implantação ou expansão de empreendimento econômico, inexistindo sincronia e vinculação entre a percepção da vantagem e a aplicação dos recursos.

3.13. PRÊMIO NA EMISSÃO DE DEBÊNTURES

O prêmio na emissão de debêntures, reconhecido no resultado com observância das normas contábeis adotadas a partir de 2008, não será computado na determinação do lucro da exploração.

3.14. AJUSTE A VALOR JUSTO

De acordo com o artigo 19 do Decreto-Lei 1.598/77, alterado pela Lei 12.973/2013, serão excluídos ou adicionados ao lucro líquido, para fins de determinação do lucro da exploração, os ganhos ou perdas decorrentes de avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo.

4. ISENÇÃO E REDUÇÃO DO IMPOSTO

A legislação do Imposto de Renda, ao definir o lucro líquido como sendo base para o lucro da exploração, condicionou o gozo dos benefícios à manutenção de escrita mercantil regular.

Assim, as empresas que gozam de isenção ou redução do imposto estão sujeitas a todas as demais obrigações estabelecidas na legislação do Imposto de Renda para as empresas em geral, devendo, inclusive:

- a) manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais;
- b) elaborar demonstrações financeiras;
- c) preparar demonstrativo do lucro real; e
- d) apresentar no prazo fixado a Escrituração Contábil Fiscal (ECF).

4.1. RECEITAS OMITIDAS

O dever de manter escrituração com base no lucro real obriga a empresa a observar o regime de competência. Deste modo, as receitas que forem omitidas em determinado período de apuração do imposto, ocasionando posterior lançamento de ofício ou suplementar, não podem ser aceitas para efeito de recomposição da base de cálculo do lucro da exploração, de vez que não foram computadas no lucro líquido do período, na época oportuna.

4.2. DESPESAS NÃO DEDUTÍVEIS

O resultado contábil da pessoa jurídica é afetado por todas as despesas registradas no período de apuração, sendo irrelevante para a determinação do lucro líquido, que é o ponto de partida para a formação do lucro da exploração, se tais despesas são dedutíveis ou não para efeitos fiscais.

Os ajustes ao lucro líquido, na determinação do lucro real, não têm reflexos no lucro da exploração, salvo quando o referido ajuste estiver expressamente autorizado na legislação tributária, como é o caso, por exemplo, da despesa com a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido devida no período de apuração (ver subitem 3.1.1). Ressalte-se que a superveniência de lançamentos de ofício ou de lançamento suplementar, resultante de valores indedutíveis não oferecidos à tributação, não implica recomposição da base de cálculo do lucro beneficiado com isenção ou redução do imposto.

5. APLICAÇÃO PRÁTICA

A seguir, examinamos a determinação do lucro da exploração e do Imposto de Renda a pagar, bem como da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, de uma empresa com tratamentos fiscais distintos, que não efetua lançamentos contábeis específicos para separar os resultados de cada atividade. No ano-calendário de 2025, a empresa enquadrou-se no regime de estimativa, efetuando os recolhimentos mensais do IRPJ e da CSLL com base na receita bruta e acréscimos. Sabe-se, ainda, que a empresa não está habilitada a utilizar o bônus da CSLL.

5.1. SITUAÇÃO DA EMPRESA EM 31-12-2025

Admitamos que, no encerramento do ano-calendário de 2025, a empresa apresente a seguinte situação:

- Atividade: Indústria
- Empreendimentos instalados em área de atuação da Sudene que, a partir do início da fase de operação, são incentivados do seguinte modo:
- Isenção
 - Redução: 75%
 - Receita líquida: As receitas auferidas no ano-calendário de 2025, relativas às vendas incentivadas e não incentivadas, são as seguintes:

VENDAS (Receita Líquida)	TOTAL R\$
Atividade Isenta	11.132.119,70
Atividade com Redução de 75%	8.905.695,76
Atividade não Incentivada	2.226.423,96
TOTAL DA RECEITA LÍQUIDA	22.264.239,42

– Lucro líquido do período ANTES das Provisões para o IRPJ e a CSLL	R\$ 3.896.241,89
– Outras Despesas (Lei 6.404/76, artigo 187, IV,	R\$ 1.001.890,41
– Receitas financeiras	R\$ 211.510,27
– Despesas financeiras	(–) R\$ 166.975,13
– Outras Receitas (Lei 6.404/76, artigo 187, IV).....	R\$ 445.284,81
– Gratificações a dirigentes	R\$ 534.341,75
– Lucro de investimento avaliado pelo custo de aquisição	R\$ 100.189,08
– CSLL estimada dos meses de janeiro a dezembro/2025	R\$ 299.565,34
– IRPJ estimado dos meses de janeiro a dezembro/2025	R\$ 182.566,76

5.2. RECEITA LÍQUIDA POR ATIVIDADE

A empresa determinou, primeiramente, os percentuais que a receita líquida de cada atividade representa em relação à receita líquida total, utilizando as seguintes fórmulas:

$$RP = \frac{RLI \times 100}{RLT}; \quad RP = \frac{RLR \times 100}{RLT}; \quad \text{e} \quad RP = \frac{RLS \times 100}{RLT}; \quad \text{em que:}$$

RP = Percentual de cada receita líquida em relação à receita líquida total da empresa;

RLI = Receita Líquida de Atividades Isentas;

RLR = Receita Líquida de Atividades com Redução de 75%;

RLS = Receita Líquida de Atividades Não Incentivadas;

RLT = Receita Líquida Total da Empresa.

Assim, foi apurado:

a) atividade isenta:

$$\frac{R\$ 11.132.119,70 \times 100}{R\$ 22.264.239,42} = 50\%$$

b) atividade com redução de 75%:

$$\frac{R\$ 8.905.695,76 \times 100}{R\$ 22.264.239,42} = 40\%$$

c) atividade não incentivada:

$$\frac{R\$ 2.226.423,96 \times 100}{R\$ 22.264.239,42} = 10\%$$

5.3. CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO

Para calcular a Contribuição Social incidente sobre o lucro líquido do período, a empresa procedeu do seguinte modo:

Lucro líquido do período	R\$ 3.896.241,89
Lucro de investimento avaliado pelo custo de aquisição.....	(–) R\$100.189,08
Base de cálculo ajustada da CSLL	R\$ 3.796.052,81
9% de R\$ 3.796.052,81 = R\$ 341.644,75	

Lucro líquido do ano-calendário de 2025.....	R\$ 3.896.241,89
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	(–) R\$ 341.644,75
Lucro líquido após a CSLL e antes da Provisão para o IRPJ	R\$ 3.554.597,14

5.4. CÁLCULO DO LUCRO DA EXPLORAÇÃO

O lucro da exploração foi determinado da seguinte forma:

– Lucro líquido após a CSLL e antes da Provisão para o IRPJ:	R\$ 3.554.597,14
– CSLL anual devida:	(+) R\$ 341.644,75
– Outras Despesas (Lei 6.404/76, artigo 187, IV):	(+) R\$ 1.001.890,41
– Excesso de RF e VMA sobre DF e VMP:	(–) R\$ 44.535,14
– Outras Receitas (Lei 6.404/76, artigo 187, IV):	(–) R\$ 445.284,81
– Lucro de investimento avaliado pelo custo de aquisição: ...	(–) R\$ 100.189,08
– LUCRO DA EXPLORAÇÃO:	(=) R\$ 4.308.123,27

5.4.1. Distribuição por Atividades

Após a apuração do lucro da exploração, a empresa determinou a parcela do mesmo correspondente a cada atividade, utilizando os percentuais calculados no subitem 5.2.

Atividade Isenta:	
50% de R\$ 4.308.123,27	R\$ 2.154.061,64
Atividade com Redução de 75%:	
40% de R\$ 4.308.123,27	R\$ 1.723.249,31
Atividade Não Incentivada:	
10% de R\$ 4.308.123,27	R\$ 430.812,33

5.5. DEMONSTRAÇÃO DO LUCRO REAL

Partindo do lucro líquido do período de apuração ANTES da Provisão para o Imposto de Renda (R\$ 3.554.597,14), a empresa apura o lucro real, na parte A do e-Lalur (Livro Eletrônico de Apuração do Lucro Real), na Escrituração Contábil Fiscal (ECF), da seguinte forma:

APURAÇÃO DO LUCRO REAL

DESCRIÇÃO	VALOR
Lucro Líquido Após a CSLL	3.554.597,14
ADIÇÕES	
(+) Gratificações a Dirigentes	534.341,75
(+) Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido	341.644,75
SOMA DAS ADIÇÕES	875.986,50
EXCLUSÕES	
(-) Dividendos de participações societárias avaliadas pelo custo de aquisição	100.189,08
SOMA DAS EXCLUSÕES	100.189,08
(=) LUCRO REAL	4.330.394,56

5.6. CÁLCULO DO IMPOSTO

Para calcular o imposto devido, por ocasião do encerramento do balanço anual, a empresa procedeu da seguinte forma:

CÁLCULO DO IMPOSTO SOBRE O LUCRO REAL

	BASE DE CÁLCULO R\$	ALÍQUOTA %	VALOR R\$
Imposto	4.330.394,56	15	649.559,18
Adicional	4.090.394,56 (R\$ 4.330.394,56 – R\$ 240.000,00)	10	409.039,46
		–	1.058.598,64

CÁLCULO DA ISENÇÃO DO IMPOSTO

BASE DE CÁLCULO R\$	IMPOSTO 15% R\$
2.154.061,64	323.109,25

CÁLCULO DA REDUÇÃO DO IMPOSTO

BASE DE CÁLCULO R\$	IMPOSTO 15% R\$	REDUÇÃO R\$
1.723.249,31	258.487,40	75% de 258.487,40 = 193.865,55

5.6.1. Rateio do Adicional do Imposto

O valor do adicional do imposto deve ser rateado entre as operações com isenção ou redução do imposto, a fim de se apurar o valor a ser deduzido do Imposto de Renda devido. Para tanto, procede-se ao rateio do valor do adicional:

- a) proporcionalmente à relação entre o lucro da exploração correspondente a cada atividade beneficiada e o total do lucro real, quando este for igual ou superior ao total do lucro da exploração; ou
- b) aplicando-se os percentuais que a receita líquida de cada atividade representar em relação à receita líquida total da empresa, quando o lucro real for menor do que o lucro da exploração total.

Neste exemplo, como o lucro real (R\$ 4.330.394,56) é MAIOR do que o lucro da exploração (R\$ 4.308.123,27), o rateio foi efetuado da seguinte forma:

RATEIO DO ADICIONAL DO IMPOSTO

Atividade Isenta	R\$ 2.154.061,64
Atividade c/Redução de 75%	R\$ 1.723.249,31
Total do Lucro Real	R\$ 4.330.394,56
Adicional	R\$ 409.039,46

Atividade Isenta:

$$\frac{\text{R\$ 2.154.061,64} \times \text{R\$ 409.039,46}}{\text{R\$ 4.330.394,56}} = \text{R\$ 203.467,88}$$

Atividade com Redução de 75%:

$$\frac{\text{R\$ 1.723.249,31} \times \text{R\$ 409.039,46}}{\text{R\$ 4.330.394,56}} = \text{R\$ 162.774,31}$$

75% de R\$ 162.774,31 = R\$ 122.080,73

RESUMO DO CÁLCULO DO IMPOSTO

IMPOSTO S/LUCRO REAL

Imposto (15%).....	R\$	649.559,18
Adicional (10%).....	R\$	409.039,46

ISENÇÃO DO IMPOSTO

Imposto (15%)	(-) R\$	323.109,25
Adicional (10%)	(-) R\$	203.467,88

REDUÇÃO DE 75% DO IMPOSTO

Imposto (15%)	(-) R\$	193.865,55
Adicional (10%)	(-) R\$	122.080,73

IMPOSTO DEVIDO APÓS REDUÇÃO/ISENÇÃO	(=) R\$	216.075,23
---	---------	------------

FUNDAMENTAÇÃO LEGAL: Lei 6.404, de 15-12-76 (Portal COAD); Lei 7.689, de 15-12-88 (Informativos 49 e 51/88); Lei 11.096, de 13-1-2005 (Informativo 02/2005); Lei 11.196, de 21-11-2005 (Informativo 47/2005); Lei 11.484, de 31-5-2007 (Fascículo 23/2007); Lei 11.638, de 28-12-2007 (Fascículo 01/2008); Lei 11.727, de 23-6-2008 (Fascículo 26/2008); Lei 11.941, de 27-5-2009 (Fascículo 22/2009); Lei 12.431, de 24-6-2011 – artigo 26 (Fascículo 26/2011); Lei 12.973, de 13-5-2014 (Fascículo 20/2014); Lei 13.799, de 3-1-2019 (Fascículo 01/2019); Lei 13.969, de 26-12-2019 (Fascículo 01/2020); Medida Provisória 2.158-35, de 24-8-2001 (Informativo 35/2001); Decreto 9.580, de 22-11-2018 – Regulamento do Imposto de Renda – artigos 187, 220, 238, 254, 255, 352, 407, 446, 470, 576, 626, 628, 629, 634, 635, 640 e 668 (Portal COAD); Decreto 10.615, de 1-2-2021 (Fascículo 05/2021); Portaria 283 MIN, de 4-7-2013 (Fascículo 27/2013); Portaria 488 MF, de 28-11-2014 (Fascículo 49/2014); Instrução Normativa 267 SRF, de 23-12-2002 (Informativo 53/2002); Instrução Normativa 1.037, de 4-6-2010 (Fascículo 23/2010); Instrução Normativa 1.045, de 23-6-2010 (Fascículo 25/2010); Instrução Normativa 1.079 RFB, de 3-11-2010 – artigo 10 (Fascículo 44/2010); Instrução Normativa 1.312 RFB, de 28-12-2012 (Fascículo 01/2013); Instrução Normativa 1.394 RFB, de 12-9-2013 (Fascículo 37/2013); Instrução Normativa 1.417 RFB, de 6-12-2013 (Fascículo 50/2013); Instrução Normativa 1.476 RFB, de 1-7-2014 (Fascículo 27/2014); Instrução Normativa 1.700 RFB, de 14-3-2017 (Portal COAD); Instrução Normativa 1.911 RFB, de 11-10-2019 (Informativo 42/2019); Instrução Normativa 2.004 RFB, de 18-01-2021 (Informativo 3/2021); parecer Normativo 11 CST, de 15-5-81 (Informativo 22/81); Parecer Normativo 13 CST, de 9-4-80 (Informativo 16/80); Parecer Normativo 49 CST, de 6-9-79; Parecer Normativo 86 CST, de 26-9-78 (Informativo 40/78); Parecer Normativo 114 CST, de 29-12-78 (DO-U de 11-1-79); Ato Declaratório Executivo 38 Cofis, de 13-12-2024 – Manual de Orientação do Leiaute da ECF (Fascículo 51/2024); Perguntas e Respostas IRPJ 2025 – RFB – Capítulo VI.

CONTRATOS A LONGO PRAZO

Tratamento Tributário

As empresas tributadas pelo lucro real devem apurar os resultados de contratos de construção por empreitada ou de fornecimento de bens ou serviços, com prazo de execução superior a 1 ano, de acordo com a sistemática especial estabelecida pelo artigo 10 do Decreto-Lei 1.598/77, incorporado no atual Regulamento do Imposto de Renda, o Decreto 9.518/2018, através do artigo 478, e os dispositivos da Instrução Normativa 21 SRF/79. Neste trabalho, examinamos o tratamento tributário que deve ser observado pelos contribuintes que realizam esses tipos de operações, bem como o diferimento da tributação dos lucros, no caso de contratos a longo prazo relativos a fornecimento de bens e de construção por empreitada para o governo e empresas do governo.

1. CONTRATOS ALCANÇADOS

A pessoa jurídica aplicará a sistemática de apuração de resultados examinada neste trabalho aos contratos que se enquadrem nas seguintes características:

- a) construção ou fornecimento contratado por prazo superior a 1 ano;
- b) preço predeterminado.

2. CONCEITOS

Para fins do enquadramento mencionado no item 1, devem ser definidos os conceitos a seguir:

2.1. LONGO PRAZO

Considera-se contrato de longo prazo aquele cujo período de execução da construção ou fornecimento seja superior a 1 ano (12 meses).

2.2. PRAZO DE EXECUÇÃO

Entende-se como prazo de execução o espaço de tempo durante o qual foi realizada a execução física do bem ou serviço, a partir do início do contrato. Note-se que não pode ser considerado para fins desse prazo de execução o tempo despendido anteriormente ao início do prazo de vigência do contrato, na fabricação de quaisquer componentes mantidos em estoque e que venham a ser computados na formação do custo dos bens ou serviços, necessários ao cumprimento do contrato.

2.3. CONTRATO POR PRAZO SUPERIOR A 1 ANO

Considera-se contrato por prazo superior a 1 ano aquele cujo prazo de execução exceda ao período de 12 meses, coincidente ou não com o ano civil ou com o exercício social da empresa.

2.4. PRAZO INDETERMINADO

Os contratos por prazo indeterminado terão o mesmo tratamento de contratos a longo prazo, exceto se a execução for completada em prazo de até 12 meses.

2.5. PREÇO PREDETERMINADO

Preço predeterminado é aquele fixado no contrato, para a execução global, sujeito ou não a reajustamento.

No caso de construções, bens ou serviços divisíveis, preço predeterminado é o fixado contratualmente para cada unidade.

3. PRODUÇÃO A LONGO PRAZO

Os resultados de produções a longo prazo devem ser determinados, em cada período de apuração do lucro real, segundo o progresso da execução do contrato.

3.1. AVALIAÇÃO DA PRODUÇÃO EXECUTADA

O progresso da execução do contrato será avaliado por um dos seguintes critérios fixados pela legislação vigente:

- a) Avaliação de Andamento por Medição: segundo a percentagem que representa sobre a execução contratada, avaliada por laudo técnico de medição subscrito por um ou mais profissionais, com ou sem vínculo empregatício com a empresa, habilitados na área específica do conhecimento;
- b) Avaliação de Andamento com Base nos Custos Incorridos: segundo a percentagem que o custo incorrido no período de apuração representar sobre o custo total ou estimado reajustado.

A aplicação do critério de avaliação escolhido deverá ser feita uniformemente durante toda a execução de um mesmo contrato.

3.2. CONTRATOS NÃO ABRANGIDOS

Não se aplica o regime de apuração de resultados examinados neste trabalho aos contratos de administração de bens móveis ou imóveis, de construção por administração e de garantia de bens vendidos, independentemente do prazo neles fixado.

Esses contratos terão seus resultados computados anualmente, ainda que para a sua execução seja necessário o incorrimento de custos ou despesas operacionais, observado, quanto a estes e às receitas, o regime de competência.

3.3. CONTROLES ESPECÍFICOS

Nos contratos de produção a longo prazo, as pessoas jurídicas deverão manter um controle específico, com registros minuciosos em que deverão constar:

- a) a descrição sumária da encomenda;
- b) o prazo de execução, bem como o eventual adiamento;
- c) o custo orçado ou estimado e os reajustes;
- d) o preço total e os reajustes convencionados.

3.3.1. Controle Contábil em cada Período de Apuração do Lucro Real

Em cada período de apuração do lucro real, inclusive nos balanços/balancetes levantados durante o ano-calendário para fins de redução ou suspensão dos

pagamentos mensais do IRPJ e da CSLL, deverão ser mantidos os seguintes controles contábeis:

- a) dos custos incorridos;
- b) da receita ou parte do preço recebida ou faturada;
- c) do resultado apurado.

3.4. DETERMINAÇÃO DOS CUSTOS DOS CONTRATOS

Os custos computáveis na apuração dos resultados são os que examinaremos a seguir:

3.4.1. Custos Pagos ou Incorridos

Representados pelos custos diretos ou indiretos, pagos ou incorridos na construção ou produção ou na prestação dos serviços, tais como:

- a) matéria-prima, mão de obra direta e os custos gerais de fabricação;
- b) custos preliminares, dentre eles os de preparo de projetos necessários à execução, incorridos após a contratação.

Entende-se por custos incorridos os que forem de competência de determinado período de apuração, tenham ou não sido pagos no mesmo.

3.4.2. Custo Orçado ou Estimado

Custo orçado ou estimado é o custo total previsto como necessário para a execução global da construção por empreitada ou para o fornecimento dos bens ou serviços, inclusive os seus reajustes. Os reajustes do custo poderão ser decorrentes de:

- a) modificação na quantidade da construção, produção ou dos serviços, constante de aditamento contratual, com a correspondente alteração do preço total;
- b) variações de preços.

Neste caso, havendo uma variação no preço dos custos estimados para a execução do contrato, deverá ser feita uma apuração parcial para que seja determinado o novo custo necessário à complementação da execução com base no preço do tempo da referida apuração parcial.

Assim, o custo total orçado, reajustado, será igual ao custo incorrido acumulado, adicionado do novo valor previsto para a execução do restante do contrato.

3.4.3. Custo Total

O custo total orçado ou estimado, reajustado, no período de apuração em que seja concluída a execução, será o custo total efetivamente despendido no contrato.

3.5. DETERMINAÇÃO DA RECEITA DOS CONTRATOS

Entende-se como receita o preço total fixado no contrato, para a execução da construção por empreitada ou fornecimento de bens ou serviços, inclusive os reajustes previstos no mesmo contrato ou em aditamentos.

O preço total ou receita, para fins de apuração dos resultados, será a receita bruta de vendas e serviços excluídos desta receita, os descontos incondicionais, as devoluções e as vendas canceladas e os tributos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante, como é o caso do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).

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 art. 183 da Lei 6.404/76, das respectivas operações.

3.5.1. Receita Computada em cada Período de Apuração

Para fins de apuração dos resultados, a receita computada em cada mês, trimestre ou ano será aquela obtida mediante a aplicação das fórmulas examinadas nos itens 4 e 5 deste trabalho, relativas ao critério de avaliação escolhido para determinação da produção executada.

O valor obtido será considerado como receita do período de apuração, sendo irrelevante se o mesmo foi ou não faturado, como também se o valor faturado é maior ou menor do que a receita que deve ser obrigatoriamente computada.

REGIME DE ESTIMATIVA

A empresa optante pelo regime de estimativa, para efeito de pagamento mensal do IRPJ e da CSLL, deverá computar 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, da forma mencionada neste subitem.

4. ALTERAÇÕES DAS NORMAS CONTÁBEIS

As Leis 11.638/2007 e 11.941/2009 introduziram no País novos métodos e critérios contábeis, visando à harmonização aos padrões internacionais de contabilidade.

Em decorrência dessas modificações, ficou definido que a empresa observará exclusivamente em livros ou registros auxiliares, sem qualquer modificação da escrituração mercantil e das demonstrações reguladas nas leis comerciais, as disposições da lei tributária, ou de legislação especial sobre a atividade que constitui seu objeto, que prescrevam, conduzam ou incentivem a utilização de métodos ou critérios contábeis diferentes ou determinem registros, lançamentos ou ajustes ou a elaboração de outras demonstrações financeiras.

Dessa forma, no âmbito de sua competência, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis emitiu o Pronunciamento CPC 47 – Receita de Contrato com Cliente, homologado pelo Conselho Federal de Contabilidade e Comissão de Valores Mobiliários, o qual estabelece os princípios para contabilização de contrato individual com o cliente ou carteira de contratos com características similares.

4.1. PROCEDIMENTO FISCAL NO AJUSTE DO CONTRATO A LONGO PRAZO

De acordo com o artigos 29 e 50 da Lei 12.973/2014 e artigo 164 da Instrução Normativa 1.700 RFB/2017, a pessoa jurídica que utilizar critério, para determinação da porcentagem do contrato ou da produção executada, distinto dos previstos no subitem 3.1 deste trabalho, que implique resultado do período diferente daquele que seria apurado com base nesses critérios, deverá:

- a) apurar a diferença entre o resultado obtido por meio do critério utilizado para fins da escrituração comercial e o resultado apurado conforme o disposto neste trabalho; e
- b) ajustar, na parte A do e-Lalur e do e-Lacs, o lucro líquido do período pela diferença de que trata a letra “a”:
 - se positiva, a diferença poderá ser excluída;
 - se negativa, a diferença deverá ser adicionada.

5. AVALIAÇÃO DO ANDAMENTO POR MEDIÇÃO

Para avaliar o andamento de um contrato a longo prazo, através de medição, a empresa deverá adotar as fórmulas estabelecidas pela legislação do Imposto de Renda, conforme examinamos a seguir.

5.1. CUSTO COMPUTÁVEL EM CADA PERÍODO DE APURAÇÃO

Na determinação do custo computável em cada período de apuração da vigência do contrato, serão utilizadas as seguintes fórmulas:

Custo total orçado ou estimado, reajustado	X	Percentagem da execução acumulada, demonstrada nos laudos técnicos até o período de apuração	=	Custo incorrido proporcional, acumulado até o período de apuração
Custo incorrido proporcional, acumulado até o período de apuração	-	Custo incorrido proporcional, acumulado até o período de apuração anterior	=	Custo incorrido correspondente ao período de apuração

5.2. RECEITA COMPUTÁVEL EM CADA PERÍODO DE APURAÇÃO

Para determinar o valor da receita a ser computada em cada período de apuração da vigência do contrato, a empresa utilizará as seguintes fórmulas:

Preço total, reajustado	X	Percentagem da execução acumulada, demonstrada nos laudos técnicos até o período de apuração	=	Receita proporcional, acumulada até o período de apuração
Receita proporcional, acumulada até o período de apuração	-	Receita proporcional, acumulada até o período de apuração anterior	=	Receita correspondente ao período de apuração
Receita correspondente ao período de apuração	-	Custos incorridos correspondentes ao período de apuração	=	Resultado computável na determinação do lucro líquido

5.3. EXEMPLO PRÁTICO

Suponhamos uma empreiteira de construção civil que tenha firmado um contrato de obra em 11-4-2023, com prazo de execução de 24 meses, com os seguintes dados:

- a) Preço TotalR\$ 10.870.621,95
- b) Reajuste do Preço Total em abril/2024R\$ 4.348.248,76
- c) Preço Total ReajustadoR\$ 15.218.870,71
- d) Custo Total OrçadoR\$ 7.851.005,61
- e) Reajuste do Custo Total Orçado em abril/2024R\$ 3.145.242,27
- f) Custo Total Orçado ReajustadoR\$ 10.996.247,88
- g) Custo Efetivo no final da ObraR\$ 10.568.666,42
- h) Sabe-se que a empresa é enquadrada no regime de estimativa nos anos-calendário de 2023, 2024 e 2025, sendo os recolhimentos mensais do IRPJ e da CSLL desses anos efetuados com base na receita bruta e acréscimos.

i) Percentuais de execução da obra:

PERÍODO DE APURAÇÃO	PERCENTUAL DA EXECUÇÃO FÍSICA CONFORME LAUDO DE MEDIÇÃO (%)
2023	35
2024	90
2025	100

5.3.1. Ano-Calendário de 2023

Para fins fiscais, no ano-calendário de 2023, o resultado tributável foi apurado da forma a seguir.

I – Cálculo do custo incorrido correspondente ao ano-calendário de 2023

Custo 2023 = Custo total orçado x Percentagem da execução

Ou seja:

Custo 2023 = R\$ 7.851.005,61 x 35% = R\$ 2.747.851,96

II – Receita correspondente ao ano-calendário de 2024

Receita 2023 = Preço total x Percentagem da execução

Ou seja:

Receita 2023 = R\$ 10.870.621,95 x 35% = R\$ 3.804.717,68

III – Resultado do ano de 2023

Resultado 2023 = Receita correspondente ao período de apuração – Custos incorridos correspondentes ao período de apuração

Ou seja:

Resultado 2023 = R\$ 3.804.717,68 – R\$ 2.747.851,96 = R\$ 1.056.865,72

5.3.2. Ano-Calendário de 2024

No ano-calendário de 2024, o resultado tributável foi apurado da forma a seguir.

I – Cálculo do custo incorrido correspondente ao ano-calendário de 2024

Custo/2024 = $\frac{\text{Custo Total Orçado Reajustado}}{\text{Custo Total Orçado Reajustado}}$ X Percentual de Execução até 2024 – Custo Computado em 2024

Ou seja:

Custo/2024 = R\$ 10.996.247,88 x 90% – R\$ 2.747.851,96 = R\$ 7.148.771,13

O valor de R\$ 10.996.247,88, usado nesta fórmula, corresponde ao custo total orçado no início do contrato mais o reajuste do custo orçado efetuado em abril/2024 (R\$ 7.851.005,61 + R\$ 3.145.242,27).

II – Receita correspondente ao ano-calendário de 2024

Receita/2024 = $\frac{\text{Preço Total Reajustado}}{\text{Preço Total Reajustado}}$ X Percentual de Execução até 2024 – Receita Computada em 2023

Ou seja:

$$\text{Receita}/2024 = \text{R\$ } 15.218.870,71 \times 90\% - \text{R\$ } 3.804.717,68 = \text{R\$ } 9.892.265,96$$

O valor de R\$ 15.218.870,71, utilizado nesta fórmula, corresponde ao preço total orçado estabelecido no início do contrato mais o reajuste do mesmo efetuado em abril/2024 (R\$ 10.870.621,95 + R\$ 4.348.248,76).

III – Resultado do ano de 2024

Resultado 2024	=	Receita correspondente ao período de apuração	–	Custos incorridos correspondentes ao período de apuração
----------------	---	---	---	--

Ou seja:

$$\text{Resultado}/2024 = \text{R\$ } 9.892.265,96 - \text{R\$ } 7.148.771,13 = \text{R\$ } 2.743.494,83$$

5.3.3. Ano-Calendário de 2025

Para fins fiscais, no ano do encerramento da obra, a empresa deverá observar os procedimentos que examinamos a seguir:

I – Custo incorrido correspondente ao ano-calendário de 2025:

$$\text{Custo}/2025 = \text{Custo Total Efetivo} - \text{Custo Computado até 2025}$$

Ou seja:

$$\text{Custo}/2025 = \text{R\$ } 10.568.666,42(*) - \text{R\$ } 9.896.623,09 = \text{R\$ } 672.043,33$$

(*) Utilizamos na fórmula o custo efetivo no final da obra, no valor de R\$ 10.568.666,42, uma vez que o mesmo não atingiu o valor do custo orçado reajustado de R\$ 10.996.247,88.

II – Receita correspondente ao ano-calendário de 2025

$$\text{Receita}/2025 = \text{Preço Total} - \text{Receita Computada até 2024}$$

Ou seja:

$$\text{Receita}/2025 = \text{R\$ } 15.218.870,71 - \text{R\$ } 13.696.983,64 = \text{R\$ } 1.521.887,07$$

III – Resultado Final da Obra

$$\text{R\$ } 1.521.887,07 - \text{R\$ } 672.043,33 = \text{R\$ } 849.843,74$$

6. AVALIAÇÃO DO ANDAMENTO COM BASE NOS CUSTOS INCORRIDOS

Para avaliar o andamento de um contrato a longo prazo com base nos custos incorridos, a empresa deverá adotar os procedimentos determinados pela legislação fiscal vigente, conforme analisamos a seguir.

6.1. CUSTO COMPUTÁVEL EM CADA PERÍODO DE APURAÇÃO

Quando a avaliação de andamento do contrato tiver por base os custos incorridos, não será necessário aplicar qualquer fórmula para determinar o custo computável no período de apuração, uma vez que o mesmo corresponderá ao custo efetivamente incorrido.

6.2. RECEITA COMPUTÁVEL EM CADA PERÍODO DE APURAÇÃO

Na determinação da receita computável em cada ano, período de apuração, da vigência do contrato, a empresa utilizará as fórmulas a seguir:

Preço total
reajustado

X

Custos incorridos acumulados até o período-base
Custo total orçado ou estimado, reajustado

=

Receita
proporcional
acumulada até
o período-base

Receita
proporcional
acumulada até
o período-base

–

Receita proporcional acumulada até
o período-base anterior

=

Receita
correspondente
ao período-base

Receita
correspondente
ao período-base

–

Custos incorridos no período-base

=

Resultado
computável
na determinação
do lucro líquido

6.3. EXEMPLO PRÁTICO

Para que as empresas possam comparar qual o melhor critério de avaliação a adotar, utilizaremos na exemplificação da avaliação de andamento com base nos custos incorridos os mesmos dados do exemplo referente à avaliação de andamento por medição, constantes do subitem 5.3 deste trabalho.

Assim, temos:

- a) Preço Total OrçadoR\$ 10.870.621,95
- b) Reajuste do Preço Total Orçado em abril/2024R\$ 4.348.248,76
- c) Preço Total Orçado ReajustadoR\$ 15.218.870,71
- d) Custo Total OrçadoR\$ 7.851.005,61
- e) Reajuste do Custo Total Orçado em abril/2024R\$ 3.145.242,27
- f) Custo Total Orçado ReajustadoR\$ 10.996.247,88
- g) Sabe-se que a empresa enquadrrou-se no regime de estimativa nos anos-calendário de 2023, 2024 e 2025, sendo os recolhimentos mensais do IRPJ e da CSLL desses anos efetuados com base na receita bruta e acréscimos.
- h) Ocorrências durante a vigência do contrato:

PERÍODO DE APURAÇÃO	CUSTO INCORRIDO R\$
2023	2.264.714,25
2024	7.820.811,66
2025	483.140,51
TOTAL	10.568.666,42

6.3.1. Ano-Calendário de 2023

Para fins fiscais, no ano-calendário de 2023, o resultado tributável foi apurado da forma a seguir.

I – Receita correspondente ao ano-calendário de 2023

Para a determinação da receita computável no ano-calendário de 2023, a empresa aplicou a seguinte fórmula:

$$\text{Receita}/2023 = \text{Preço Total Orçado} \times \frac{\text{Custo Incorrido em 2023}}{\text{Custo Total Orçado}}$$

$$\text{Receita}/2023 = \text{R\$ } 10.870.621,95 \times \frac{\text{R\$ } 2.264.714,25}{\text{R\$ } 7.851.005,61}$$

$$\text{Receita}/2023 = \text{R\$ } 10.870.621,95 \times 0,288461678 = \text{R\$ } 3.135.757,85$$

II – Resultado da Obra em 2023

$$\text{Resultado 2023} = \text{Receita correspondente ao período de apuração} - \text{Custos incorridos no período de apuração}$$

$$\text{Resultado 2023} = \text{R\$ } 3.135.757,85 - \text{R\$ } 2.264.714,25 = \text{R\$ } 871.043,60$$

6.3.2. Ano-Calendário de 2024

Para fins fiscais, no ano-calendário de 2024, o resultado tributável foi apurado da forma a seguir.

I – Receita correspondente ao ano-calendário de 2024

Para a determinação da receita computável no ano-calendário de 2024, a empresa aplicou a seguinte fórmula:

$$\text{Receita}/2024 = \frac{\text{Preço Total Orçado Reajustado}}{\text{Preço Total Orçado Reajustado}} \times \frac{\text{Custo Incorrido em 2023} + \text{Custo Incorrido em 2024}}{\text{Custo Total Orçado Reajustado}} - \text{Receita}/2023$$

Ou seja:

$$\text{Receita}/2024 = \text{R\$ } 15.218.870,71 \times 0,91717884 - \text{R\$ } 3.135.757,87 = \text{R\$ } 10.822.668,31$$

II – Resultado da Obra em 2024

$$\text{Resultado 2024} = \text{R\$ } 10.822.668,31 - \text{R\$ } 7.820.811,66 = \text{R\$ } 3.001.856,65$$

6.3.3. Ano-Calendário de 2025

Para fins fiscais, no ano do encerramento da obra, a empresa deverá observar os procedimentos que examinamos a seguir:

I – Receita correspondente ao ano-calendário de 2025

Para determinar a receita computável no ano-calendário de 2025, a empresa aplicará a seguinte fórmula:

$$\text{Receita}/2025 = \text{Preço Total Orçado Reajustado} - (\text{Receita Computada em 2024} + \text{Receita Computada em 2025})$$

Ou seja:

$$\text{Receita}/2025 = \text{R\$ } 15.218.870,71 - (\text{R\$ } 3.135.757,85 + \text{R\$ } 10.822.668,31)$$

$$\text{Receita}/2025 = \text{R\$ } 15.218.870,71 - \text{R\$ } 13.958.426,16 = \text{R\$ } 1.260.444,55$$

II – Resultado da Obra em 2025

$$\text{Resultado 2025} = \text{R\$ } 1.260.444,55 - \text{R\$ } 483.140,51 = \text{R\$ } 777.304,04$$

7. PRODUÇÃO EM CURTO PRAZO

A sistemática de apuração de resultados tratada nos itens anteriores deste trabalho não se aplica a contratos de produção em curto prazo, assim considerados os contratos de produção por empreitada e de produção de bens e serviços, a preço unitário de quantidades, cujo prazo de execução de cada unidade seja igual ou inferior a 12 meses. A produção em curto prazo independe do prazo de vigência do contrato, ou seja, a contratação poderá ser firmada por prazo superior ou inferior a 1 ano.

Exemplo I

A Empresa “A” contrata com a Empresa “B” uma construção por empreitada a ser executada em 10 meses.

Exemplo II

A Empresa “X” contrata o fornecimento de bens para a Empresa “Y”, pelo período de dois anos, sendo que o prazo de produção de cada unidade será de três meses.

7.1. DETERMINAÇÃO DOS RESULTADOS

A apuração dos resultados, no caso de contratos de produção em curto prazo, deverá ser realizada quando completada a execução de cada unidade, tenha ou não havido o faturamento. Este tratamento aplica-se quando a execução da unidade for iniciada e concluída no mesmo período de apuração ou, ainda, se iniciada em um período, for concluída no período de apuração seguinte.

7.2. MÚLTIPLAS CONSTRUÇÕES OU FORNECIMENTOS

Quando um mesmo contrato abranger várias espécies de construções por empreitada, ou de fornecimentos de bens ou serviços com base em preço unitário, e, ainda, quando prever que cada unidade será executada em prazo de até 1 ano, o resultado deverá ser apurado ao término da execução de cada unidade, independentemente da produção das mesmas ser simultânea ou sequencial.

7.3. EXECUÇÃO A CURTO E A LONGO PRAZOS

Na apuração de resultados de contrato que englobe construção ou produção a curto e a longo prazo, aplicar-se-á, a cada parte, o tratamento correspondente.

7.4. CONTRATO QUE SE PROLONGA POR MAIS DE 12 MESES

Se, de boa-fé, a pessoa jurídica contratar a execução por prazo não superior a 1 ano e esta se prolongar por mais de 12 meses, o resultado deverá ser apurado como de contrato a longo prazo. Neste caso, serão considerados postergados o IRPJ e a CSLL incidentes sobre a parcela do lucro que deixou de ser reconhecida no período de apuração em que se iniciou a execução.

7.4.1. Adicional sobre o Imposto de Renda Postergado

– **Pessoa jurídica sujeita ao adicional no período da postergação**

Calcular o adicional sobre total da base de cálculo do IRPJ postergado.

– **Pessoa jurídica não sujeita ao adicional no período da postergação**

Somar a base de cálculo do IRPJ postergado com o lucro real declarado no período da postergação a fim de verificar se o resultado dessa operação excede ou não o limite de isenção do adicional. Se exceder, calcular o adicional sobre a parcela excedente. Do contrário, não haverá incidência de adicional sobre a base de cálculo do IRPJ postergado, ainda que o contribuinte esteja sujeito a ele em período de apuração posterior.

7.4.2. Pagamento dos Valores Postergados

Sobre as diferenças, incidirão juros e multa de mora, que deverão ser calculados à parte e recolhidos em Darf próprios, juntamente com os valores do IRPJ e da CSLL postergados, na mesma data de recolhimento da 1ª quota ou quota única do imposto, ou seja, até o último dia útil do mês seguinte ao do trimestre ou até o último dia útil do mês de março do ano-calendário subsequente, conforme seja o período de apuração trimestral ou anual, respectivamente.

7.5. REGIME DE ESTIMATIVA

No caso de construções ou fornecimentos contratados com base em preço unitário de quantidade de bens ou serviços produzidos em prazo inferior a 1 ano, a receita deverá ser incluída na base de cálculo do IRPJ mensal e da CSLL, no mês em que for completada cada unidade.

8. CONTRATOS COM ENTIDADES GOVERNAMENTAIS

As empresas que firmarem contratos com pessoa jurídica de direito público, ou empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária, para construção por empreitada, fornecimento de bens ou prestação de serviços, podem diferir a tributação do lucro dessas operações até a sua realização, desde que observem, além das regras até aqui mencionadas, o regime especial de diferimento a seguir examinado.

8.1. SUBSIDIÁRIA DE SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA

Para efeito de enquadramento no regime tributário ora examinado, considera-se subsidiária de sociedade de economia mista a empresa cujo capital com direito a voto pertença, em sua maioria, direta ou indiretamente, a uma única sociedade de economia mista que com essa tenha atividade integrada ou complementar.

8.2. CONTRATOS ABRANGIDOS

O regime de diferimento do lucro examinado neste trabalho aplica-se aos contratos firmados com entidades governamentais para construção por empreitada ou fornecimento de bens ou serviços, com prazo de vigência superior a 12 meses, qualquer que seja o prazo de execução de cada unidade.

8.3. VALORES RECEBIDOS POR AÇÃO DECLARATÓRIA

Os valores recebidos de órgãos públicos e sociedades de economia mista, ainda que por meio da Ação Declaratória, podem se utilizar do diferimento para fins de apuração de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins. Esta interpretação, dada pela Solução de Consulta 71 Cosit/2019, determina que o meio pelo qual o valor foi recebido não implica alteração na natureza jurídica dos lucros e receitas devidos pela contribuinte, portanto não impede o diferimento.

Também existe a possibilidade de diferimento na tributação pelo IRPJ, CSLL, PIS e Cofins desses valores relativos a juros e correção monetária, bem como os valores relativos à multa de 10% em decorrência do não pagamento voluntário da dívida.

9. DIFERIMENTO DA INCIDÊNCIA DO IRPJ

A legislação vigente admite o diferimento da parcela do lucro de contratos com entidades governamentais, computado no resultado do período de apuração, proporcional à receita dessas operações integrantes desse resultado e não recebidas até a data do balanço de encerramento do mesmo período de apuração.

9.1. TRIBUTAÇÃO DO LUCRO DIFERIDO

O lucro diferido será tributado pelo IRPJ no período de apuração em que for realizado, ou seja, quando houver o recebimento da receita correspondente, ou qualquer forma de extinção de direito de cobrança da dívida.

9.1.1. Créditos Quitados com Títulos do Poder Público

De acordo com o § 3º do artigo 480 do RIR/2018, a pessoa jurídica, cujos créditos com pessoa jurídica de direito público, ou com empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária, decorrentes de construção por empreitada, de fornecimento de bens ou de prestação de serviços, forem quitados pelo Poder Público com títulos de sua emissão, inclusive com Certificados de Securitização, emitidos especificamente para essa finalidade, poderá computar a parcela do lucro, correspondente a esses créditos, que houver sido diferida, na determinação do lucro real do período de apuração do resgate dos títulos ou de sua alienação sob qualquer forma.

9.2. CONTROLE DO LUCRO DIFERIDO

O controle do lucro diferido será feito exclusivamente através do Livro Eletrônico de Apuração do Lucro Real (e-Lalur), mediante os seguintes lançamentos:

I – No período de apuração em que houver o diferimento:

- a) na parte A:
 - exclusão do lucro líquido, para efeito de determinação do lucro real, da parcela correspondente ao lucro não realizado;
- b) na parte B:
 - registro em conta própria para controle.

II – No período de apuração em que for realizado o lucro cuja tributação foi diferida:

- a) na parte A:
 - adição ao lucro líquido, para efeito de determinação do lucro real, dos lucros realizados, que tiveram sua tributação diferida de período(s) anterior(es);
- b) na parte B:
 - baixa, na conta de controle, dos lucros diferidos realizados.

9.3. FÓRMULAS PARA APURAÇÃO DO LUCRO DIFERIDO

Serão adotadas as seguintes fórmulas para a determinação do montante do lucro que poderá ser diferido.

<u>Resultado computado na determinação do lucro líquido x 100</u>			=	Percentagem do
Receita correspondente ao período de apuração				resultado sobre a receita
Receita correspondente ao período de apuração	–	Receita recebida no período de apuração e a ele correspondente	=	Receita não recebida
Receita não recebida	X	Percentagem do resultado sobre a receita	=	Montante da exclusão

9.4. EXEMPLO PRÁTICO

No caso prático examinado no subitem 5.3 deste trabalho, constam, dentre outros, os seguintes dados:

PERÍODO DE APURAÇÃO	RECEITA RECEBIDA R\$	RECEITA COMPUTADA R\$	RESULTADO COMPUTADO NO LUCRO LÍQUIDO
2023	3.623.540,66	3.804.717,68	1.056.865,72
2024	9.511.797,79	9.892.265,96	2.743.494,83
2025	2.083.532,26	1.521.887,07	849.843,74
TOTAIS	15.218.870,71	15.218.870,71	4.650.204,29

Supondo que aquele contrato tenha sido celebrado com uma entidade governamental, examinamos, a seguir, os procedimentos adotados no diferimento e posterior realização do lucro.

9.4.1. Ano-Calendário de 2023

A determinação do lucro que pôde ser diferido no ano-calendário de 2023 foi realizada do seguinte modo:

a) Percentual do lucro sobre a receita computada em 2023:

Percentagem do Lucro sobre a Receita = $\frac{\text{Lucro}/2023 \times 100}{\text{Receita}/2023}$

Ou seja:

Percentagem do Lucro sobre a Receita = $\frac{\text{R\$ } 1.056.865,72 \times 100}{\text{R\$ } 3.804.717,68} = 27,78\%$

b) Receita não Recebida = Receita/2023 – Receita Recebida/2023

Ou seja:

Receita não Recebida = $\text{R\$ } 3.804.717,68 - \text{R\$ } 3.623.540,66 = \text{R\$ } 181.177,02$

c) Parcela do lucro a ser excluída:

Montante da Exclusão = Receita não Recebida x Percentagem do Lucro Sobre a Receita

Ou seja:

Montante da Exclusão = $\text{R\$ } 181.177,02 \times 27,78\% = \text{R\$ } 50.330,98$

O lucro excluído no ano-calendário de 2023 foi de R\$ 50.330,98.

– Escrituração do e-Lalur em 2023

Na parte A do Livro Eletrônico de Apuração do Lucro Real (e-Lalur), a empresa procedeu da seguinte forma:

APURAÇÃO DO LUCRO REAL

DESCRIÇÃO	VALOR
Lucro Líquido Após a CSLL
ADIÇÕES	
(+)
SOMA DAS ADIÇÕES

DESCRIÇÃO	VALOR
EXCLUSÕES	
(-) Valor do lucro apurado no ano-calendário de 2023 referente a 27,78% da receita bruta não recebida no período (27,78% de R\$ 181.177,02) relativo ao resultado apurado na obra "A"	50.330,98
SOMA DAS EXCLUSÕES	.....
(=) LUCRO REAL	.....

O controle da parcela do lucro diferida para tributação nos períodos seguintes deve ser efetuado na parte B do e-Lalur. De acordo com o novo critério adotado na escrituração da parte B do e-Lalur, os valores do lucro diferido serão lançados como crédito, com o indicador “C”, para valores que aumentarão o lucro real em períodos seguintes.

9.4.2. Ano-Calendário de 2024

Para determinar a parcela do lucro que pôde ser diferido no ano-calendário de 2024, a empresa procedeu da seguinte forma:

a) Percentual do lucro sobre a receita computada em 2024:

Percentagem do Lucro sobre a Receita = $\frac{\text{Lucro}/2024 \times 100}{\text{Receita}/2024}$

Ou seja:

Percentagem do Lucro sobre a Receita = $\frac{\text{R\$ } 2.743.494,83 \times 100}{\text{R\$ } 9.892.265,96} = 27,73\%$

b) Receita não recebida:

Receita não Recebida = Receita/2024 – Receita Recebida/2024

Ou seja:

Receita não Recebida = $\text{R\$ } 9.892.265,96 - \text{R\$ } 9.330.620,77(*) = \text{R\$ } 561.645,19$

(*) Receita total recebida em 2024 (R\$ 9.511.797,79) deduzida da receita referente a 2023 (R\$ 181.177,02)

c) Parcela do lucro a ser excluída:

Montante da Exclusão = Receita não Recebida x Percentagem do Lucro sobre a Receita

Ou seja:

Montante da Exclusão = $\text{R\$ } 561.645,19 \times 27,73\% = \text{R\$ } 155.744,21$

O valor da parcela do lucro que pôde ser diferida foi de R\$ 155.744,21.

I – Escrituração do Lalur em 2024

Considerando ainda que o lucro diferido no ano-calendário de 2023 foi totalmente realizado no ano-calendário de 2024, a parte A do e-Lalur foi escriturada do seguinte modo:

APURAÇÃO DO LUCRO REAL

DESCRIÇÃO	VALOR
Lucro Líquido Após a CSLL	.....
ADIÇÕES	
.....
(+) Valor do lucro diferido no ano-calendário de 2023, realizado totalmente no ano-calendário de 2024, referente resultado apurado na obra "A"	50.330,98
SOMA DAS ADIÇÕES	.....
EXCLUSÕES	
(-) Valor do lucro apurado no ano-calendário de 2024 referente a 27,73% da receita bruta não recebida no período (27,73% de R\$ 561.645,19)	155.744,21
.....
SOMA DAS EXCLUSÕES	.....
(=) LUCRO REAL	.....

Na parte B do e-Lalur, haverá o controle do lucro diferido do ano-calendário de 2024 (R\$ 155.744,21) e a baixa do valor realizado (R\$ 50.330,98).

9.4.3. Ano-Calendário de 2025

No ano-calendário de 2025 não haverá diferimento de lucro, de vez que, ao término desse período, a obra já estará concluída e as faturas totalmente recebidas.

I – Escrituração do e-Lalur

Considerando que o lucro diferido no ano-calendário de 2024 foi totalmente realizado no ano-calendário de 2025, teremos o seguinte registro na parte A do e-Lalur:

APURAÇÃO DO LUCRO REAL

DESCRIÇÃO	VALOR
Lucro Líquido Após a CSLL	.....
ADIÇÕES	
.....
(+) Valor do lucro diferido no ano-calendário de 2024, realizado totalmente no ano-calendário de 2025, referente a resultado apurado na obra "A"	155.744,21
SOMA DAS ADIÇÕES	.....
EXCLUSÕES	
.....
SOMA DAS EXCLUSÕES	.....
(=) LUCRO REAL	.....

Na parte B do e-Lalur, haverá a baixa do valor realizado (R\$ 155.744,21).

9.5. PROVISÃO PARA O IRPJ SOBRE LUCROS DIFERIDOS

A pessoa jurídica que diferir a tributação de valores para períodos de apuração futuros estará obrigada a constituir, além da Provisão para o Imposto de Renda sobre o lucro real do período de apuração, a relativa aos valores cuja tributação esteja sendo diferida. Portanto, no exemplo do subitem 9.4 deste trabalho, a empresa obri-

gou-se a constituir, sobre as parcelas de lucro diferidas nos anos-calendário de 2023 e 2024, a Provisão para o Imposto de Renda sobre o lucro diferido.

Os procedimentos que devem ser observados na constituição da referida provisão encontram-se examinados no Volume 11 do Fascículo do IRPJ 2024.

10. DIFERIMENTO DA INCIDÊNCIA DA CSLL

Por força do artigo 3º da Lei 8.003/90, no caso de contratos por empreitada ou de fornecimento a preço predeterminado, de bens ou serviços, celebrados com pessoa jurídica de direito público, ou empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária, a incidência da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido também poderá ser diferida até a realização do lucro.

10.1. TRATAMENTO FISCAL

O diferimento consiste em excluir do resultado do período de apuração, na determinação da base de cálculo da CSLL, parcela do lucro da empreitada ou fornecimento que nele tiver sido computada, proporcional à receita dos contratos integrantes desse resultado e não recebida até a data do balanço de encerramento do mesmo período de apuração.

Com a instituição da Escrituração Contábil Fiscal (ECF), haverá também nessa escrituração o preenchimento e controle, por meio de validações, das partes A e B do Livro Eletrônico de Apuração da Base de Cálculo da CSLL (e-Lacs). Todos os saldos informados nesse livro também serão controlados e, no caso da parte B, haverá o batimento de saldos de um ano para outro.

A parcela a excluir do resultado contábil no período do diferimento, bem como a parcela a adicionar no período da realização, terá valor idêntico a que servir de ajuste ao lucro líquido na apuração do lucro real, determinada da forma examinada nos subitens 9.3 e 9.4 deste trabalho.

10.1.1. Créditos Quitados com Títulos do Poder Público

De acordo com o artigo 18 da Lei 9.711/98, a pessoa jurídica, cujos créditos com pessoa jurídica de direito público, ou com empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária, decorrentes de construção por empreitada, de fornecimento de bens ou de prestação de serviços, forem quitados pelo Poder Público com títulos de sua emissão, inclusive com Certificados de Securitização, emitidos especificamente para essa finalidade, poderá computar a parcela do lucro, correspondente a esses créditos, que houver sido diferida, na base de cálculo da CSLL relativa ao período de apuração do resgate dos títulos ou de sua alienação sob qualquer forma.

10.2. PROVISÃO PARA A CSLL SOBRE LUCROS DIFERIDOS

Se a empresa diferir a incidência da CSLL, deverá constituir provisão para o seu pagamento no período de apuração em que o lucro for realizado. O registro contábil será efetuado a débito de conta específica de custo ou despesa, em contrapartida da respectiva conta no Passivo Não Circulante.

Como o custo ou a despesa operacional com a CSLL é indedutível, a contrapartida da provisão para pagamento em períodos de apuração seguinte deverá ser adicionada ao lucro líquido na determinação do lucro real do período de apuração em que o lucro for diferido.

11. EMPREITADA OU FORNECIMENTO SUBCONTRATADO

O direito ao diferimento dos lucros não realizados estender-se-á, tanto para fins do IRPJ quanto da CSLL, à pessoa jurídica subcontratada da empreitada ou do fornecimento. Neste caso, o montante da exclusão será rateado entre contratada e subcontratada, proporcionalmente à participação de cada uma, na execução do contrato, cujo percentual será aplicado sobre a receita não recebida.

12. REGIME DE ESTIMATIVA

No caso de empresas optantes pelo regime de estimativa que pagarem o IRPJ e a CSLL com base na receita bruta e acréscimos, a receita decorrente de fornecimento de bens e serviços contratados com entidades governamentais, para produção a curto ou a longo prazo, será reconhecida no mês do recebimento.

13. RETENÇÃO NA FONTE POR ENTIDADES FEDERAIS

Por força do artigo 64 da Lei 9.430/96 e 34 da Lei 10.833/2003, as pessoas jurídicas que fornecem bens ou prestam serviços em geral a órgãos, autarquias, fundações da administração pública federal, empresas públicas, sociedades de economia mista, e demais entidades em que a União, direta ou indiretamente, detenha maioria do capital social com direito a voto e que dela recebam recursos do Tesouro Nacional, nos termos da legislação, estão sujeitas à retenção na fonte de tributos. A responsabilidade da retenção é do órgão ou entidade federal que efetuar o pagamento e alcança o IRPJ, a CSLL, o PIS/Pasep e a Cofins.

O valor a reter será calculado mediante a aplicação, sobre o valor pago, do percentual correspondente à soma das alíquotas do imposto e das contribuições devidos, conforme a natureza do bem fornecido ou do serviço prestado.

Essa sistemática de retenção substitui as demais retenções previstas na legislação do Imposto de Renda em relação ao valor pago.

13.1. COMPENSAÇÃO DO VALOR RETIDO NA EMPRESA FORNECEDORA

Os valores retidos poderão ser compensados com o imposto e contribuições da mesma espécie, relativos a fatos geradores ocorridos a partir do mês da retenção.

Os valores a compensar, correspondentes ao imposto e a cada contribuição, serão determinados pela própria empresa fornecedora, mediante a aplicação, sobre o valor da fatura, da alíquota pertinente a cada um deles.

14. LUCRO PRESUMIDO

As empresas não obrigadas ao lucro real, que optarem pelo lucro presumido, podem computar as receitas decorrentes das operações examinadas neste trabalho, para fins do cálculo do IRPJ e da CSLL, com base no regime de competência ou de caixa, conforme previsto na Instrução Normativa 1.700 RFB/2015, artigos 215, § 9º, e 223 e na Lei 9.718/98, artigo 13, § 2º.

Quanto ao PIS e a Cofins, as receitas somente poderão ser computadas pelo regime de caixa se a empresa adotar idêntico tratamento para efeito de determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

14.1. LUCROS DIFERIDOS EM PERÍODOS ANTERIORES

A empresa tributada pelo lucro real no ano-calendário imediatamente anterior ao da opção pelo lucro presumido, que tiver saldo remanescente de lucros diferidos decorrentes de operações com entidades governamentais, deverá oferecer à tributação, no primeiro trimestre do ano-calendário, a totalidade do saldo controlado nas partes B do e-Lalur e do e-Lacs.

FUNDAMENTAÇÃO LEGAL: Lei 6.404, de 15-12-76 (Portal COAD); Lei 7.689, de 15-12-88 (Informativos 49 e 51/88); Lei 8.003, de 14-3-90 (Informativo 13/90); Lei 9.065, de 20-6-95 (Informativo 25/95); Lei 9.711, de 20-11-98 – artigo 18 (Informativo 47/98); Lei 9.718, de 27-11-98 (Informativo 48/98); Lei 10.638, de 28-12-2007 (Informativo 01/2008); Lei 10.833, de 29-12-2003 (Informativo 53/2003); Lei 12.973, de 13-5-2014 (Fascículo 20/2014); Decreto 9.580, de 22-11-2018 – Regulamento do Imposto de Renda – artigos 214, 215, 263, 285, 286, 344, 478, 479 e 480 (Portal COAD); Instrução Normativa 21 SRF, de 13-3-79 (Informativo 12/79); Instrução Normativa 1.234 RFB, de 11-1-2012 (Fascículo 02/2012); Instrução Normativa 1.700 RFB, de 14-3-2017 (Portal COAD); Ato Declaratório Executivo 38 Cofis, de 13-12-2024 – Manual de Orientação do Leiaute da ECF (Informativo 51/2024); Norma Brasileira de Contabilidade NBC TG 47 CFC, de 25-11-2016 (Portal COAD); Parecer Normativo 2 Cosit, de 28-8-96 (Informativo 35/96); Parecer Normativo 11 CST, de 6-3-79 (Informativo 11/79); Parecer Normativo 58 CST, de 2-9-77 (DO-U de 12-9-77); Parecer Normativo 72 CST, de 21-8-78 (Informativo 35/78); Solução de Consulta 71 Cosit, de 14-3-2019 (Informativo 26/2019).