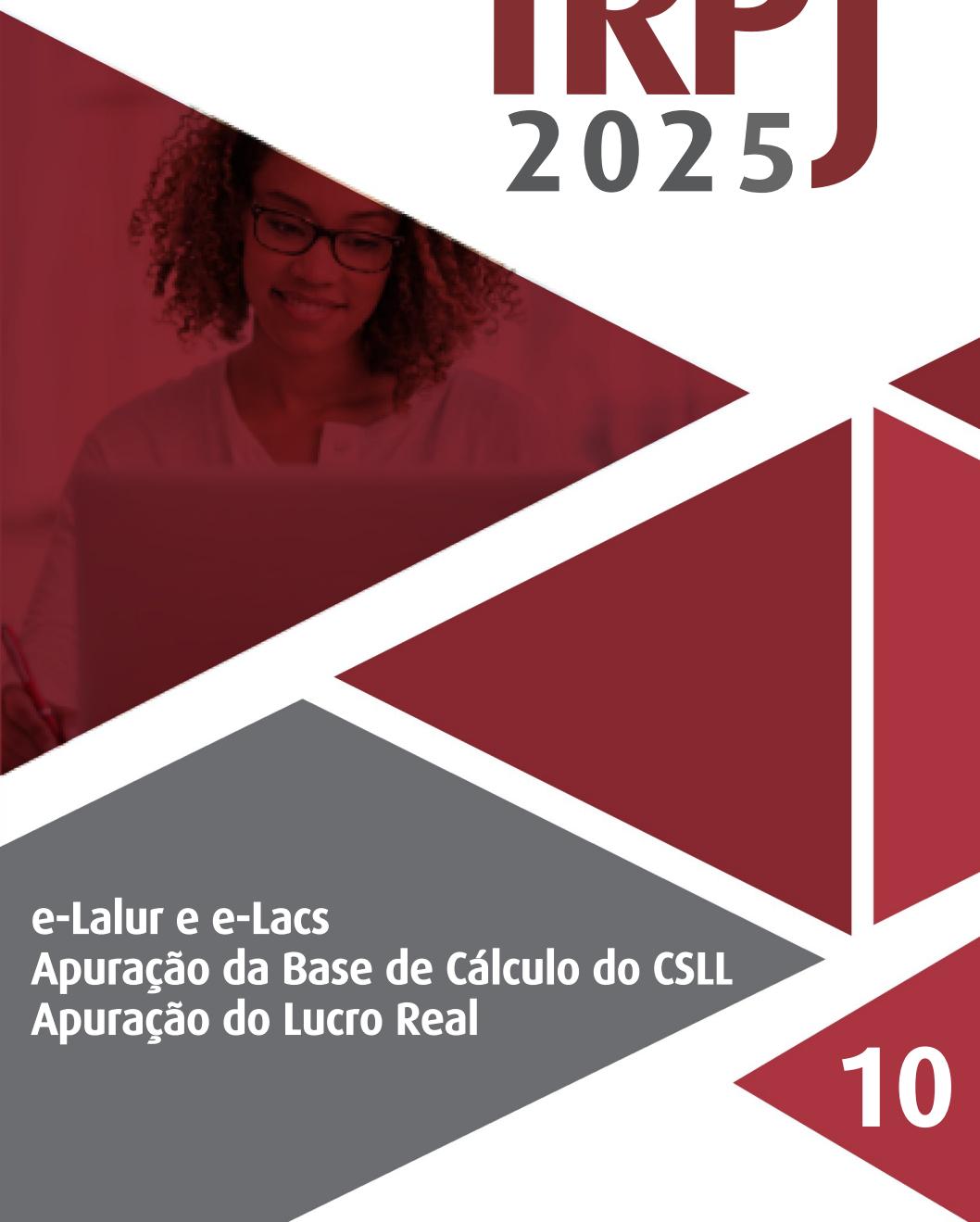


FASCÍCULOS **IRPJ** 2025



e-Lalur e e-Lacs
Apuração da Base de Cálculo do CSLL
Apuração do Lucro Real

10



© 2025 COAD

CURSO PRÁTICO – 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 CURSO PRÁTICO – IRPJ – Volume X

Rio de Janeiro: COAD, 2025.

ISBN:

2025

I^a edição – I^a impressão

Proibida a reprodução total ou parcial de qualquer matéria sem prévia autorização.

Os infratores serão punidos na forma da lei.

APRESENTAÇÃO

O Curso Prático, 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 Curso Prático de IRPJ são ilustrados com farta exemplificação prática, visando facilitar o entendimento de cada tema.

Neste volume, constam os seguintes temas:

- e-Lalur e e-Lacs: neste trabalho, apresentamos os procedimentos para escrituração do Livro Eletrônico de Apuração do Lucro Real (e-Lalur) e do Livro Eletrônico de Apuração da Base de Cálculo da CSLL (e-Lacs), peças fundamentais para todas as pessoas jurídicas submetidas à tributação com base no lucro real;
- Apuração da Base de Cálculo da CSLL: relaciona os ajustes a serem efetuados no lucro líquido para fins de determinação da base de cálculo da Contribuição Social devida pelas pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real;
- Apuração do Lucro Real: base de cálculo do Imposto de Renda que corresponde ao lucro líquido ajustado por adições, exclusões e compensações, conforme examinamos neste trabalho.

Boa Leitura!

Equipe Técnica COAD

Índice

e-LALUR E e-LACS

1.	PESSOAS JURÍDICAS OBRIGADAS A ESCRITURAR O e-LALUR E O e-LACS.....	1
2.	ELABORAÇÃO DO e-LALUR E DO e-LACS	1
2.1.	LEIAUTE DO e-LALUR.....	1
2.2.	LEIAUTE DO e-LACS.....	1
3.	COMPOSIÇÃO DO e-LALUR E DO e-LACS	1
3.1.	AJUSTES AO LUCRO LÍQUIDO NO e-LALUR – PARTE A	2
3.1.1.	Adições ao Lucro Líquido.....	2
3.1.2.	Exclusões do Lucro Líquido	2
3.2.	AJUSTES AO LUCRO LÍQUIDO NO E-LACS.....	2
3.2.1.	Adições ao Lucro Líquido.....	2
3.2.2.	Exclusões do Lucro Líquido	3
3.3.	VALORES QUE DEVEM SER CONTROLADOS NO e-LALUR – PARTE B ...	3
3.3.1.	Excesso de Incentivos Fiscais	3
3.4.	VALORES QUE DEVEM SER CONTROLADOS NO e-LACS – PARTE B	3
4.	INDICADOR DA NATUREZA DOS SALDOS CONTROLADOS NA PARTE B	4
5.	TRANSMISSÃO AO SPED	4
5.1.	FUSÃO, CISÃO, INCORPORAÇÃO OU EXTINÇÃO.....	4
5.2.	ASSINATURA DIGITAL	5
6.	PENALIDADE	5
6.1.	REDUÇÃO DA PENALIDADE	5
6.2.	AUSÊNCIA DE LUCRO LÍQUIDO	5
6.3.	APRESENTAÇÃO COM ERROS	5
6.4.	ARBITRAMENTO	6

APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL

1.	CONTRIBUINTES	7
1.1.	CONTRIBUINTES EM LIQUIDAÇÃO EXTRAJUDICIAL/FALÊNCIA	7
1.2.	SOCIEDADES EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO (SCP).....	7
1.3.	FUNDOS DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO.....	7
1.4.	ASSOCIAÇÕES DE POUPANÇA E EMPRÉSTIMO	7
1.5.	CONSÓRCIOS DE EMPRESAS	7
1.6.	SOCIEDADES COOPERATIVAS.....	8
1.7.	TEMPLOS DE QUALQUER CULTO	8
1.8.	ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS SUJEITAS À CSLL	8
2.	ENTIDADES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL.....	8
3.	OUTRAS ENTIDADES ISENTAS.....	8
3.1.	ENTIDADES FECHADAS DE PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR.....	8
3.2.	ENTIDADE BINACIONAL ITAIPU	9
3.3.	INSTITUIÇÕES QUE ADERIREM AO PROUNI.....	9

4.	DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO	9
4.1.	INDEDUTIBILIDADE DA CSLL	9
5.	RESULTADO A SER CONSIDERADO	9
6.	AJUSTES DO RESULTADO CONTÁBIL	9
6.1.	PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS	10
6.2.	REALIZAÇÃO DA RESERVA DE REAVALIAÇÃO	10
6.3.	CUSTOS E DESPESAS NÃO DEDUTÍVEIS.....	11
6.3.1.	Despesas não Relacionadas com a Produção ou Comercialização dos Bens	11
6.3.2.	Contribuições não Compulsórias	12
6.3.3.	Doações Indedutíveis.....	12
6.3.4.	Gastos com Alimentação de Administradores	14
6.3.5.	Gastos com Alimentação de Empregados.....	14
6.3.6.	Despesas com Brindes	14
6.3.7.	Prorrogação da Licença-maternidade/paternidade – Programa Empresa Cidadã – Lei 11.770/2008.....	15
6.4.	LUCROS, RENDIMENTOS E GANHOS DE CAPITAL ORIUNDOS DO EXTERIOR	15
6.5.	JUROS REMUNERADOS SOBRE LUCROS NÃO DISPONIBILIZADOS	15
6.6.	RESULTADOS DE INVESTIMENTOS AVALIADOS PELO MÉTODO DE EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL (MEP).....	15
6.7.	LUCROS E DIVIDENDOS DE INVESTIMENTOS AVALIADOS PELO CUSTO DE AQUISIÇÃO	15
6.8.	JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO – PARCELA EXCEDENTE.....	16
6.9.	VARIAÇÕES CAMBIAIS.....	16
6.9.1.	Utilização em Balanço de Taxa de Câmbio Diferente da Divulgada pelo Bacen	16
6.10.	CONTRIBUIÇÕES PARA A PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR E O FAPI – PARCELA EXCEDENTE	17
6.10.1.	Condições e Limite de Dedutibilidade.....	17
6.11.	JUROS REAIS PRODUZIDOS POR NTN.....	17
6.12.	DEVOLUÇÃO DE CAPITAL EM BENS OU DIREITOS.....	17
6.13.	PROGRAMA DE ESTÍMULO À SOLICITAÇÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS	18
6.14.	REFLEXOS DA DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS (DDL)	18
6.15.	INCENTIVOS À INOVAÇÃO TECNOLÓGICA – LEI 11.196/2005	18
6.15.1.	Depreciação Acelerada.....	19
6.15.2.	Projetos a serem Executados por ICT	19
6.15.3.	Dispêndios em Pesquisa Tecnológica e Desenvolvimento de Inovação Tecnológica – Lei 11.196/2005, artigo 26	20
6.16.	PRÊMIO NA EMISSÃO DE DEBÉNTURES.....	20
6.17.	DOAÇÕES E SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTOS	21
6.18.	CUSTOS E DESPESAS VINCULADOS ÀS RECEITAS DA ATIVIDADE IMOBILIÁRIA TRIBUTADAS PELO RET	22
6.19.	DIFERIMENTO DE JUROS E ENCARGOS FINANCEIROS – HOLDING	22

6.20.	SUBVENÇÕES PARA POLÍTICA INDUSTRIAL E TECNOLÓGICA NACIONAL – LEI 10.973/2004, ARTIGO 19.....	22
6.21.	REMUNERAÇÃO DE PESQUISADORES EMPREGADOS EM ATIVIDADES DE INOVAÇÃO TECNOLÓGICA – LEI 11.196/2005, ARTIGO 21	23
6.22.	DIFERENÇA ENTRE SALDOS DA ECD E FCONT	23
6.23.	CUSTOS DE EMPRÉSTIMOS PARA ATIVOS QUALIFICADOS	23
6.24.	REDUÇÃO DA MAIS OU MENOS-VALIA E DO GOODWILL – INVESTIMENTOS ESTRANGEIROS.....	24
6.25.	REDUÇÃO DA MAIS OU MENOS-VALIA E DO GOODWILL – OUTROS INVESTIMENTOS.....	24
6.26.	GANHO PROVENIENTE DE COMPRA VANTAJOSA.....	24
6.27.	AVALIAÇÃO A VALOR JUSTO DE UNIDADES IMOBILIÁRIAS PERMUTADAS	24
6.28.	DESPESAS PRÉ-OPERACIONAIS OU PRÉ-INDUSTRIALIS	25
6.29.	TESTE DE RECUPERABILIDADE.....	25
6.30.	APROPRIAÇÃO DE PAGAMENTO BASEADO EM AÇÕES.....	25
6.31.	REALIZAÇÃO DE ATIVO INTANGÍVEL EM CONTRATOS DE CONCESSÃO DE SERVIÇOS PÚBLICOS	26
6.32.	AQUISIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA EM ESTÁGIOS	26
6.33.	GASTOS DE DESMONTAGEM E RETIRADA DE ITEM DO ATIVO IMOBILIZADO.....	27
6.34.	ADOÇÃO DE MOEDA FUNCIONAL	27
6.35.	DESPESA COM EMISSÃO DE AÇÕES	27
6.36.	LUCROS CLASSIFICADOS COMO DESPESA FINANCEIRA	28
6.37.	AJUSTE NA APURAÇÃO DO LUCRO BRUTO NA ATIVIDADE IMOBILIÁRIA	28
6.38.	JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO NÃO REGISTRADOS COMO DESPESA.....	28
6.39.	GANHO DE CAPITAL NAS VENDAS A LONGO PRAZO DE BENS.....	28
6.40.	OUTRAS ADIÇÕES/EXCLUSÕES.....	29
6.41.	ADIÇÕES NÃO PREVISTAS NA LEGISLAÇÃO DA CSLL	29
6.42.	AJUSTE NO RECONHECIMENTO DA RECEITA	30
6.42.1.	Custos e Despesas Correspondentes ao Ajuste da Receita	31
6.42.2.	Diferença de Valores de Dedução de Receita Bruta	31
6.43.	AJUSTES NO RECONHECIMENTO DA RECEITA DE EXPORTAÇÃO	31
7.	BASE DE CÁLCULO NEGATIVA.....	31
7.1.	CONTROLE DO VALOR A COMPENSAR.....	32
7.1.1.	Retorno ao Regime de Incidência do Resultado Ajustado.....	32
7.2.	IMPOSSIBILIDADE DE COMPENSAÇÃO	32
7.3.	SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO	33
7.4.	QUITAÇÃO DE DÉBITO FISCAL	33
8.	ALÍQUOTA DA CSLL	33
8.1.	INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS	33

8.2.	<i>REGRAS GLOBE – ADICIONAL DA CSLL</i>	34
8.2.1.	Penalidades	34
8.2.2.	Prazo para Recolhimento.....	35
8.2.3.	Alíquota	35
9.	<i>APLICAÇÃO PRÁTICA</i>	35
9.1.	<i>APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL</i>	36

APURAÇÃO DO LUCRO REAL

1.	<i>RESULTADO A SER CONSIDERADO</i>	38
2.	<i>ADIÇÕES AO LUCRO LÍQUIDO</i>	38
2.1.	<i>CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO</i>	38
2.2.	<i>CUSTOS E DESPESAS OPERACIONAIS NÃO DEDUTÍVEIS</i>	38
2.2.1.	Multas.....	39
2.2.2.	Remuneração a Dirigentes e a Membros do Conselho Fiscal e de Administração	40
2.2.3.	Remuneração Indireta a Administradores.....	40
2.2.4.	Participações Atribuídas a Dirigentes	41
2.2.5.	Participações Atribuídas a Técnicos Estrangeiros.....	42
2.2.6.	Excesso de Depreciação, Amortização ou Exaustão	42
2.3.	<i>CUSTOS E DESPESAS VEDADOS PELA LEI 9.249/95</i>	42
2.4.	<i>PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS</i>	42
2.5.	<i>RECUPERAÇÃO DE PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITOS</i>	42
2.6.	<i>AJUSTES POR DIMINUIÇÃO NO VALOR DE INVESTIMENTOS AVALIADOS PELO MEP</i>	42
2.7.	<i>GANHO DE CAPITAL NA VENDA DE BENS A LONGO PRAZO</i>	43
2.8.	<i>JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO – PARCELA EXCEDENTE</i>	43
2.9.	<i>DEPRECIAÇÃO ACELERADA INCENTIVADA – REVERSÃO</i>	43
2.10.	<i>REALIZAÇÃO DA RESERVA DE REAVALIAÇÃO DE BENS</i>	43
2.11.	<i>AMORTIZAÇÃO DE ÁGIOS E DESÁGIOS NA AQUISIÇÃO DE INVESTIMENTOS</i>	43
2.12.	<i>PERDAS INCORRIDAS NO MERCADO DE RENDA VARIÁVEL</i>	44
2.12.1.	Aplicações de Titularidade de Instituições Financeiras	44
2.13.	<i>DESPESAS INDEDUTÍVEIS DAS SOCIEDADES COOPERATIVAS</i>	44
2.14.	<i>CONTRIBUIÇÕES PARA A PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR E O FAPI – PARCELA EXCEDENTE</i>	44
2.15.	<i>LUCROS, RENDIMENTOS, GANHOS OU PERDAS DE CAPITAL AUFERIDOS NO EXTERIOR</i>	45
2.16.	<i>AJUSTES DECORRENTES DE MÉTODOS – PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA</i>	45
2.17.	<i>IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES COM EXIGIBILIDADE SUSPENSA</i>	45
2.18.	<i>LUCRO REALIZADO DE CONTRATOS COM EMPRESAS PÚBLICAS</i>	45
2.19.	<i>VARIAÇÕES CAMBIAIS PASSIVAS</i>	46
2.20.	<i>VARIAÇÕES CAMBIAIS ATIVAS</i>	46
2.21.	<i>PREJUÍZO NA ALIENAÇÃO DE AÇÕES, TÍTULOS OU QUOTAS DE CAPITAL</i>	46

2.22.	CUSTOS E DESPESAS VINCULADOS ÀS RECEITAS DA ATIVIDADE IMOBILIÁRIA TRIBUTADAS PELO RET	47
2.23.	PRORROGAÇÃO DA LICENÇA-MATERNIDADE/PATERNIDADE – PROGRAMA EMPRESA CIDADÃ – LEI 11.770/2008	47
2.24.	PRÊMIO NA EMISSÃO DE DEBÊNTURES – DESTINAÇÃO DIVERSA	47
2.25.	DOAÇÃOES E SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTOS – DESTINAÇÃO DIVERSA.....	47
2.26.	DIFERIMENTO DE JUROS E ENCARGOS FINANCEIROS – <i>HOLDING</i>	48
2.27.	JUROS PAGOS OU CREDITADOS AO EXTERIOR – LEI 12.249/2010, ARTIGOS 24 E 25	48
2.28.	DESPESAS E CUSTOS COM PESQUISA E DESENVOLVIMENTO DE PRODUTOS E PROCESSOS INOVADORES – LEI 10.973/2004, ARTIGO 19.....	48
2.29.	DESPESAS E CUSTOS COM REMUNERAÇÃO DE PESQUISADORES EMPREGADOS EM ATIVIDADES DE INOVAÇÃO TECNOLÓGICA – LEI 11.196/ 2005, ARTIGO 21	49
2.30.	OUTRAS ADIÇÕES.....	49
2.31.	RECONHECIMENTO CONTÁBIL DA RECEITA DIFERENTE DO TRIBUTÁRIO	49
2.31.1.	Receita de Exportação.....	50
3.	EXCLUSÕES DO LUCRO LÍQUIDO	50
3.1.	PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS – REVERSÃO DOS SALDOS	50
3.2.	RESULTADOS NÃO TRIBUTÁVEIS DE SOCIEDADES COOPERATIVAS	50
3.3.	LUCROS E DIVIDENDOS DE INVESTIMENTOS AVALIADOS PELO CUSTO DE AQUISIÇÃO	50
3.4.	AJUSTES POR AUMENTO NO VALOR DE INVESTIMENTOS AVALIADOS PELO MEP	50
3.5.	RENDIMENTOS E GANHOS DE CAPITAL AUFERIDOS NO EXTERIOR	51
3.6.	VARIAÇÕES CAMBIAIS ATIVAS.....	51
3.7.	VARIAÇÕES CAMBIAIS PASSIVAS.....	51
3.8.	GANHO DE CAPITAL NAS VENDAS A LONGO PRAZO DE BENS.....	51
3.9.	LUCRO NÃO REALIZADO DE CONTRATO A LONGO PRAZO COM ENTIDADES GOVERNAMENTAIS	52
3.10.	IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES COM EXIGIBILIDADE SUSPENSA	52
3.11.	JUROS PRODUZIDOS POR NTN	52
3.12.	ENCARGOS FINANCEIROS DE CRÉDITOS/DÉBITOS VENCIDOS	52
3.13.	DEPRECIAÇÃO ACELERADA INCENTIVADA.....	52
3.14.	INCENTIVOS À INOVAÇÃO TECNOLÓGICA – LEI 11.196/2005	53
3.14.1.	Depreciação e Amortização Aceleradas	53
3.14.2.	Projetos a serem Executados por ICT	54
3.14.3.	Dispêndios em Pesquisa Tecnológica e Desenvolvimento de Inovação Tecnológica – Lei 11.196/2005 – artigo 26	55
3.15.	RECEITAS DA ATIVIDADE IMOBILIÁRIA TRIBUTADAS PELO RET.....	55
3.16.	RESSARCIMENTOS PELA PROPAGANDA ELEITORAL.....	56
3.17.	PRÊMIO DA EMISSÃO DE DEBÊNTURES.....	56
3.18.	DOAÇÃOES E SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTOS	57

3.19.	PROGRAMAS DE ESTÍMULO À SOLICITAÇÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS	57
3.20.	CUSTOS E DESPESAS COM CAPACITAÇÃO DE PESSOAL – LEI 11.774/2009, ARTIGO 13-A	57
3.21.	SUBVENÇÕES GOVERNAMENTAIS PARA PESQUISA E DESENVOLVIMENTO DE PRODUTOS E PROCESSOS INOVADORES – LEI 10.973/2004, ARTIGO 19	57
3.22.	SUBVENÇÕES GOVERNAMENTAIS PARA REMUNERAÇÃO DE PESQUISADORES EMPREGADOS EM ATIVIDADES DE INOVAÇÃO TECNOLÓGICA – LEI 11.196/2005, ARTIGO 21	58
3.23.	FUNDO PARA COBERTURA DOS RISCOS DO SEGURO RURAL.....	58
3.24.	APORTE DE RECURSOS AO PARCEIRO PÚBLICO-PRIVADO	58
3.25.	APLICAÇÕES FINANCEIRAS TRIBUTADAS EXCLUSIVAMENTE NA FONTE.....	58
3.26.	OUTRAS EXCLUSÕES	58
3.27.	EXCLUSÕES NÃO REALIZADAS EM ANOS ANTERIORES.....	59
3.28.	RECONHECIMENTO CONTÁBIL DA RECEITA DIFERENTE DO TRIBUTÁRIO	59
3.28.1.	Receita de Exportação	59
4.	COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS	60
5.	ALÍQUOTAS IRPJ	60
6.	APLICAÇÃO PRÁTICA	60

e-LALUR E e-LACS

O Livro Eletrônico de Apuração do Lucro Real (e-Lalur) e o Livro Eletrônico de Apuração da Base de Cálculo da CSLL (e-Lacs) têm a finalidade de demonstrar os ajustes do resultado do período de apuração do IRPJ e da CSLL, através das adições, exclusões e compensações prescritas ou autorizadas, que servirão de elementos para a demonstração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

1. PESSOAS JURÍDICAS OBRIGADAS A ESCRITURAR O e-LALUR E O e-LACS

O e-Lalur e o e-Lacs são peças fundamentais para a apuração das bases de cálculo do Imposto de Renda e da CSLL pelas pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real, ainda que por opção.

Desde o ano-calendário de 2014, o e-Lalur e o e-Lacs são a Escrituração Contábil Fiscal (ECF).

2. ELABORAÇÃO DO e-LALUR E DO e-LACS

Completada a ocorrência de cada fato gerador do imposto e da contribuição, o contribuinte deverá elaborar o e-Lalur e o e-Lacs, de forma integrada às escriturações comercial e fiscal, que discriminará:

- a) o lucro líquido do período de apuração;
- b) os registros de ajuste do lucro líquido, com identificação das contas analíticas do plano de contas e indicação discriminada por lançamento correspondente na escrituração comercial, quando presentes; e
- c) o lucro real e a demonstração da base de cálculo da CSLL.

2.1. LEIAUTE DO e-LALUR

Para a elaboração do e-Lalur, a empresa deverá gerar o arquivo da ECF com recursos próprios, conforme leiaute aprovado pela Coordenação-Geral de Fiscalização (Cofis), da Receita Federal, através de Ato Declaratório Executivo 1/2022, que será obrigatoriamente submetido ao programa gerador da ECF para validação de conteúdo, assinatura digital, transmissão e visualização.

Todavia, é possível o preenchimento da ECF no próprio programa gerador, em virtude da funcionalidade de edição de campos.

2.2. LEIAUTE DO e-LACS

Serão adotados os mesmos procedimentos examinados no subitem 2.1 para elaboração do e-Lacs.

3. COMPOSIÇÃO DO e-LALUR E DO e-LACS

No e-Lalur e no e-Lacs, nos respectivos registros, serão lançados os ajustes do lucro líquido do período de apuração, para a demonstração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, bem como mantidos os registros de controle de prejuízos a compensar e base negativa da CSLL em períodos seguintes, de depreciação ace-

lerada e de outros valores que devam influenciar a determinação do lucro real e base de cálculo da CSLL de períodos futuros e não constem na escrituração comercial.

Para fins de lançamento dos ajustes do lucro líquido do período de apuração, os lançamentos nos livros eletrônicos são divididos da seguinte forma:

- parte A, destinada aos lançamentos das adições, exclusões e compensações do período de apuração; e
- parte B, destinada exclusivamente ao controle dos valores que não constem na escrituração comercial da pessoa jurídica, mas que devam influenciar a determinação do lucro real de períodos futuros.

3.1. AJUSTES AO LUCRO LÍQUIDO NO e-LALUR – PARTE A

Para fins de lançamento dos ajustes do lucro líquido do período de apuração, a parte A do e-Lalur é a parte destinada aos lançamentos das adições, exclusões e compensações do período de apuração.

3.1.1. Adições ao Lucro Líquido

Para determinação da base de cálculo do IRPJ, devem ser adicionados ao lucro líquido do período de apuração:

- a) os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam considerados dedutíveis;
- b) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação, devam ser computados na determinação da base de cálculo do IRPJ.

Os valores a serem adicionados ao lucro líquido para fins de apuração do lucro real encontram-se relacionados no trabalho Apuração do Lucro Real, divulgado neste Volume.

3.1.2. Exclusões do Lucro Líquido

Podem ser excluídos do lucro líquido em cada período de apuração do IRPJ:

- a) os valores cuja dedução seja autorizada pela legislação tributária e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido;
- b) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não devam ser computados na determinação da base de cálculo do IRPJ (valores não tributáveis).

Os valores a serem excluídos do lucro líquido para fins de apuração do lucro real encontram-se relacionados no trabalho Apuração do Lucro Real, divulgado neste Volume.

3.2. AJUSTES AO LUCRO LÍQUIDO NO E-LACS

Para fins de lançamento dos ajustes do lucro líquido do período de apuração, a parte A do e-Lacs é a parte destinada aos lançamentos das adições, exclusões e compensações do período de apuração.

3.2.1. Adições ao Lucro Líquido

Na determinação da base de cálculo da CSLL serão adicionados ao lucro líquido do período de apuração:

- a) os custos, as despesas, os encargos, as perdas, as provisões, as participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido

que, de acordo com a legislação da CSLL, não sejam dedutíveis na determinação do resultado ajustado; e

- b) os resultados, os rendimentos, as receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com essa mesma legislação, devam ser computados na determinação do resultado ajustado da CSLL.

Os valores a serem adicionados ao lucro líquido para fins de apuração da CSLL encontram-se relacionados no trabalho Apuração da Base de Cálculo da CSLL, divulgado neste Volume.

3.2.2. Exclusões do Lucro Líquido

Para a determinação da base de cálculo da CSLL poderão ser excluídos do lucro líquido do período de apuração:

- a) os valores cuja dedução seja autorizada pela legislação da CSLL e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do período de apuração; e
- b) os resultados, os rendimentos, as receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com essa mesma legislação, não sejam computados no resultado ajustado.

Os valores a serem excluídos do lucro líquido para fins de apuração da CSLL encontram-se relacionados no trabalho Apuração da Base de Cálculo da CSLL, divulgado neste Volume.

3.3. VALORES QUE DEVEM SER CONTROLADOS NO e-LALUR – PARTE B

Os valores passíveis de controle devem ser registrados na parte B do e-Lalur, segundo a sua natureza. Dentre outras, devem ser controladas na parte B as seguintes contas:

- a) lucro não realizado decorrente de contrato a longo prazo com empresas públicas;
- b) lucro não realizado referente a vendas a longo prazo de bens do Ativo Não Circulante, exceto Realizável a Longo Prazo;
- c) tributos com exigibilidade suspensa;
- d) prejuízos fiscais operacionais e não operacionais a compensar;
- e) variações cambiais ativas/passivas contabilizadas pelo regime de competência, caso a pessoa jurídica mantenha o efeito fiscal das variações quando da liquidação da correspondente operação;
- f) os ajustes decorrentes da Lei 12.973/2014.

3.3.1. Excesso de Incentivos Fiscais

Embora não constituam exclusão do lucro líquido, podem ser controlados na Parte B do e-Lalur os valores referentes aos seguintes incentivos fiscais, dedutíveis do Imposto de Renda devido tais como do Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT).

3.4. VALORES QUE DEVEM SER CONTROLADOS NO e-LACS – PARTE B

Os valores passíveis de controle devem ser registrados na parte B do e-Lacs, segundo a sua natureza. Dentre outras, devem ser controladas na parte B as seguintes contas:

- a) bases de cálculo negativas da CSLL a compensar;

- b) diferença de depreciação registrada na contabilidade a menor do que o estabelecido na legislação tributária;
- c) lucro não realizado referente a vendas a longo prazo de bens do Ativo Não Circulante, exceto Realizável a Longo Prazo;
- d) depreciação acelerada incentivada;
- e) variações cambiais ativas/passivas contabilizadas pelo regime de competência, caso a pessoa jurídica mantenha o efeito fiscal das variações quando da liquidação da correspondente operação;
- f) os ajustes decorrentes da Lei 12.973/2014.

DISPENSA DE ESCRITURAÇÃO DA PARTE B

Mesmo que as empresas utilizem balanços/balancetes para suspender ou reduzir o pagamento mensal do imposto, elas somente estão obrigadas a escriturar a parte B do e-Lalur e do e-Lacs no encerramento do ano-calendário, em relação às parcelas definitivas apuradas no balanço anual de 31 de dezembro.

4. INDICADOR DA NATUREZA DOS SALDOS CONTROLADOS NA PARTE B

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

Créditos: valores que constituirão adições ao lucro líquido de exercícios futuros, para determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL e para baixa dos saldos devedores; e

Débitos: valores que constituirão exclusões nos exercícios seguintes e para baixa dos saldos credores.

Assim sendo, os saldos na parte B do e-Lalur e do e-Lacs deverão receber o indicador com a letra “D”, para prejuízos ou valores que reduzem o lucro real em períodos seguintes e, com a letra “C”, para valores que aumentam o lucro real em períodos seguintes.

5. TRANSMISSÃO AO SPED

O e-Lalur e o e-Lacs serão transmitidos anualmente ao Sistema Público de Escrituração Digital (Sped), por meio da ECF, especificamente nos registros do “Bloco M”, até as 23h59min59s, horário de Brasília, do último dia útil do mês de julho do ano seguinte ao ano-calendário a que se refira.

No caso de pessoas jurídicas sócias ostensivas de Sociedades em Conta de Participação (SCP), a ECF deverá ser transmitida separadamente, para cada SCP, além da transmissão da ECF da sócia ostensiva.

5.1. FUSÃO, CISÃO, INCORPORAÇÃO OU EXTINÇÃO

O prazo de entrega nos casos de fusão, cisão total ou parcial, incorporação ou extinção será até o último dia útil do terceiro mês seguinte ao da ocorrência do evento.

A obrigatoriedade dessa entrega não se aplica à incorporadora nos casos em que as pessoas jurídicas, incorporadora e incorporada, estejam sob o mesmo controle societário desde o ano-calendário anterior ao do evento.

Nos casos de eventos ocorridos entre janeiro e abril do ano-calendário, a ECF deverá ser entregue até o último dia útil do mês de julho do referido ano, mesmo prazo para situações normais relativas ao ano-calendário anterior.

5.2. ASSINATURA DIGITAL

A ECF deverá ser assinada digitalmente mediante certificado emitido por entidade credenciada pela Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira (ICP-Brasil), a fim de garantir a autoria, a autenticidade, a integridade e a validade jurídica do documento digital.

6. PENALIDADE

A pessoa jurídica que deixar de apresentar o e-Lalur ou que apresentar fora dos prazos fixados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil fica sujeita à multa equivalente a 0,25%, por mês-calendário ou fração, do lucro líquido antes da incidência do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, no período a que se refere a apuração, limitada a 10%.

A multa será limitada em:

- R\$ 100.000,00 para as pessoas jurídicas que no ano-calendário anterior tiverem auferido receita bruta total, igual ou inferior a R\$ 3.600.000,00;
- R\$ 5.000.000,00 para as pessoas jurídicas que não se enquadrem na hipótese de que trata a letra "a".

6.1. REDUÇÃO DA PENALIDADE

A multa mencionada no item 9 será reduzida:

- em 90%, quando o livro for apresentado em até 30 dias após o prazo;
- em 75%, quando o livro for apresentado em até 60 dias após o prazo;
- à metade, quando o livro for apresentado depois do prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; e
- em 25%, se houver a apresentação do livro no prazo fixado em intimação.

6.2. AUSÊNCIA DE LUCRO LÍQUIDO

Quando não houver lucro líquido, antes da incidência do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, no período de apuração a que se refere a escrituração, deverá ser utilizado o lucro líquido antes da incidência do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido do último período de apuração informado, atualizado pela taxa referencial do Selic, até o termo final de encerramento do período a que se refere a escrituração.

6.3. APRESENTAÇÃO COM ERROS

A pessoa jurídica que apresentar o e-Lalur com inexatidões, incorreções ou omissões fica sujeita à multa de 3%, não inferior a R\$ 100,00, do valor omitido, inexato ou incorreto.

Em relação a esta multa deve ser observado que:

- não será devida se o sujeito passivo corrigir as inexatidões, incorreções ou omissões antes de iniciado qualquer procedimento de ofício; e
- será reduzida em 50% se forem corrigidas as inexatidões, incorreções ou omissões no prazo fixado em intimação.

6.4. ARBITRAMENTO

Sem prejuízo das penalidades previstas neste item, aplica-se o arbitramento do lucro à pessoa jurídica que não escriturar o e-Lalur de acordo com as disposições da legislação tributária.

FUNDAMENTAÇÃO LEGAL: Lei 6.404, de 15-12-76 – Lei das Sociedades Anônimas – artigos 177 e 178 (Portal COAD); Lei 11.941, de 27-5-2009 – artigo 37 (Fascículo 22/2009); Decreto-Lei 1.598, de 26-11-77 – artigos 7º a 8º-A (Portal COAD); Decreto 9.580, de 22-11-2018 – Regulamento do Imposto de Renda – artigos 260 a 263; 277; 286 a 288; 481 a 484; 501; 504; 579; 581; e 1.010 (Portal COAD); Instrução Normativa 1.700 RFB, de 14-3-2017 (Portal COAD); Instrução Normativa 2.004 RFB, de 18-1-2021 (Fascículo 3/2021); Instrução Normativa 2.034 RFB, de 14-7-2021 (Fascículo 29/2021); Instrução Normativa 2.082 RFB, de 18-5-2022 (Fascículo 20/2022); Ato Declaratório Executivo 59 Cofis, de 13-12-2024 – Manual de Orientação do Leiaute da ECF (Fascículo 51/2024); Perguntas & Respostas – IPRJ/2024 – RFB – Capítulo VII.

APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL

Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação desta contribuição, as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e, no que couberem, as referentes à administração, ao lançamento, à consulta, à cobrança, às penalidades, às garantias e ao processo administrativo.

1. CONTRIBUINTES

São contribuintes da CSLL todas as pessoas jurídicas, inclusive as empresas individuais, domiciliadas no País e as que lhe são equiparadas pela legislação do IRPJ, ressalvados os templos de qualquer culto quando corresponderem ao patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades dessas entidades.

1.1. CONTRIBUINTES EM LIQUIDAÇÃO EXRAJUDICIAL/FALÊNCIA

As entidades submetidas ao regime de liquidação extrajudicial e de falência sujeitam-se às mesmas normas de incidência da CSLL aplicáveis às demais pessoas jurídicas, em relação às operações praticadas durante o período em que perdurarem os procedimentos para a realização de seu ativo e o pagamento do passivo.

1.2. SOCIEDADES EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO (SCP)

Os resultados das sociedades em conta de participação (SCP) deverão ser apurados com observância das normas fiscais aplicáveis às demais pessoas jurídicas.

Compete ao sócio ostensivo a responsabilidade pela apuração dos resultados e o recolhimento da CSLL pela SCP.

1.3. FUNDOS DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO

Os fundos de investimento imobiliário de que trata a Lei 8.668/93 que aplicarem recursos em empreendimento imobiliário que tenha como incorporador, construtor ou sócio, quotista que possua, isoladamente ou em conjunto com pessoa a ele ligada, mais de 25% das quotas do fundo, sujeitam-se ao pagamento da CSLL aplicável às pessoas jurídicas de direito privado.

1.4. ASSOCIAÇÕES DE POUPANÇA E EMPRÉSTIMO

As associações de poupança e empréstimo estão isentas do Imposto de Renda, mas são contribuintes da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

1.5. CONSÓRCIOS DE EMPRESAS

As receitas, custos e despesas decorrentes das atividades de consórcios de empresas, constituídos na forma dos artigos 278 e 279 da Lei 6.404/76, devem

ser computadas nos resultados das empresas consorciadas proporcionalmente à participação de cada uma no empreendimento.

No que se refere aos tributos administrados pela RFB, a empresa integrante de consórcio responde pelas obrigações tributárias, em relação às operações praticadas pelo consórcio, na proporção de sua participação no empreendimento.

1.6. SOCIEDADES COOPERATIVAS

As sociedades cooperativas que obedecem ao disposto na legislação específica, relativamente aos atos cooperativos, estão isentas da CSLL.

A isenção não se aplica às sociedades cooperativas de consumo que tenham por objeto a compra e o fornecimento de bens aos consumidores, associados ou não.

Para efeito de incidência da CSLL sobre os atos não cooperativos, serão observados, no que couber, os procedimentos examinados no trabalho sob o título “Sociedades Cooperativas”, divulgado no Volume 9 deste Curso Prático.

1.7. TEMPLOS DE QUALQUER CULTO

Permanecem isentos da contribuição os templos quando corresponder ao patrimônio, a renda e aos serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades.

A isenção da CSLL não se aplica às demais receitas dos templos de qualquer culto.

1.8. ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS SUJEITAS À CSLL

As entidades sem fins lucrativos que não se enquadrem na isenção examinadas nos itens 2 e 3 deste trabalho estão sujeitas à CSLL apurada nos termos das legislações comercial e fiscal.

2. ENTIDADES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL

A Constituição Federal, no artigo 195, § 7º, dispõe que são isentas de contribuição para a seguridade social as entidades benfeicentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

A partir de 16-12-2021, a Lei Complementar 187/2021 e seu regulamento, o Decreto 8.242/2014, estabeleceram novas condições para isenção das contribuições para a seguridade social. Sobre o assunto, ver subitem 4.1 do trabalho “Entidades Imunes ou Isentas”, constante do Volume 3 deste Curso Prático.

3. OUTRAS ENTIDADES ISENTAS

Consideram-se isentas da CSLL as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos, observados os requisitos previstos na legislação. Para mais informações sobre tais requisitos ver subitem 4.2 do trabalho “Entidades Imunes ou Isentas”, divulgado no Volume 3 deste Curso Prático.

3.1. ENTIDADES FECHADAS DE PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR

As entidades fechadas de previdência complementar estão isentas da CSLL, relativamente aos fatos geradores ocorridos desde 1º de janeiro de 2002, conforme estabelece o artigo 5º da Lei 10.426/2002.

3.2. ENTIDADE BINACIONAL ITAIPU

A CSLL não incide sobre os resultados apurados pela entidade binacional Itaipu.

3.3 INSTITUIÇÕES QUE ADERIREM AO PROUNI

As instituições privadas de ensino superior, com fins lucrativos ou sem fins lucrativos não benéficas, que aderirem ao Programa Universidade para Todos (Prouni), nas condições da legislação pertinente, ficarão isentas da CSLL no período de vigência do termo de adesão. Para usufruir o benefício, as instituições de ensino deverão 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 da CSLL.

Sobre este assunto, ver trabalho “Lucro da Exploração” divulgado no Volume 8 deste Curso Prático.

4. DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO

A base de cálculo efetiva da CSLL corresponde, em cada período de apuração do lucro real, ao resultado contábil trimestral ou anual ajustado pelas adições e exclusões previstas na Lei 7.689/88 e legislações posteriores.

Os mencionados ajustes ao resultado contábil não devem ser confundidos com aqueles procedidos para fins de determinação da base de cálculo do IRPJ. Desse modo, pode ocorrer de a base de cálculo da CSLL resultar positiva e a empresa verificar prejuízo fiscal, ou, ao contrário, ser apurada base de cálculo negativa da CSLL e lucro real.

Na ECF, haverá o preenchimento e controle do Livro Eletrônico de Apuração da Base de Cálculo da CSLL (e-Lacs), por meio de validações, das partes A e B, conforme examinamos no trabalho intitulado “e-Lalur e e-Lacs” divulgado neste Volume.

4.1. INDEDUTIBILIDADE DA CSLL

O valor da CSLL não pode ser deduzido para efeito de determinação do lucro real e de sua própria base de cálculo. Portanto, a CSLL deve ser calculada sobre o resultado contábil ajustado, antes de computado o valor da própria contribuição, antes da Provisão para o Imposto de Renda e após deduzidas, quando for o caso, as participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias e de instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados.

5. RESULTADO A SER CONSIDERADO

O resultado contábil a que se refere o item 4 é aquele apurado pelo contribuinte em balanço levantado com observância das disposições contidas na legislação comercial.

6. AJUSTES DO RESULTADO CONTÁBIL

Na determinação da base de cálculo efetiva da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, a pessoa jurídica deverá ajustar o resultado contábil, dentre outras, com as adições e exclusões examinadas a seguir.

6.1. PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS

Adição do valor das provisões não dedutíveis na determinação da base de cálculo da CSLL, exceto a Provisão para o Imposto de Renda.

Exclusão do valor das provisões não dedutíveis constituídas no período de apuração anterior e baixadas, através de reversão, no curso do período de apuração.

PROVISÕES DEDUTÍVEIS

Na determinação da base de cálculo da CSLL, somente são consideradas dedutíveis as seguintes provisões:

- Provisão para Férias de Empregados e respectivos encargos sociais;
- Provisão para Décimo Terceiro Salário e respectivos encargos sociais;
- Provisões Técnicas das Companhias de Seguro e de Capitalização;
- Provisões das Entidades de Previdência Privada, cuja constituição é exigida por lei especial;
- Provisões Técnicas das Operadoras de Planos de Assistência à Saúde, cuja constituição é exigida pela legislação a elas aplicável;
- Provisão para Perda de Estoques das editoras e distribuidoras de livros, bem como das livrarias.

Sobre o assunto, ver trabalho divulgado no Volume 7 deste Curso Prático.

PROVISÃO PARA COBERTURA DAS PERDAS ASSOCIADAS ÀS GARANTIAS FINANCEIRAS

As instituições financeiras e demais instituições autorizadas a funcionar pelo Bacen devem constituir provisão para cobertura das perdas associadas às garantias financeiras prestadas sob qualquer forma, na adequada conta do passivo, tendo como contrapartida o resultado do período, conforme a Resolução 4.512 Bacen/2016. A norma contábil prevê que os efeitos dos ajustes decorrentes da contabilização inicial devem ser registrados em contrapartida à conta de lucros ou prejuízos acumulados pelo valor líquido dos efeitos tributários.

Para fins fiscais, as instituições financeiras e demais entidades autorizadas a funcionar pelo Bacen que realizaram o ajuste contábil dessa provisão deverão:

- a) ajustar o valor registrado na parte B do e-Lacs pelo valor lançado em conta de lucros ou prejuízos acumulados, na hipótese de existência de provisões para cobertura de perdas associadas às garantias financeiras prestadas, anteriormente constituídas com base nos critérios gerais vigentes até 1-1-2017; ou
- b) registrar na parte B do e-Lacs o valor lançado em conta de lucros ou prejuízos acumulados, na hipótese de inexistência anterior de provisões para cobertura de perdas associadas às garantias financeiras prestadas.

O valor registrado na parte B do e-Lacs constituirá controle de futuras exclusões a serem efetuadas na determinação do resultado ajustado, quando do uso ou reversão da provisão. A exclusão referente ao uso da provisão está condicionada à comprovação de que a despesa relativa à provisão seja necessária à atividade ou operação da pessoa jurídica.

6.2. REALIZAÇÃO DA RESERVA DE REAVALIAÇÃO

Adição do valor da contrapartida da reavaliação de quaisquer bens, efetuada até 31-12-2007, no montante do aumento do valor dos bens reavalizados que

tenha sido efetivamente realizado no período, se não computado contabilmente em conta de resultado.

A contrapartida da reavaliação somente poderá ser computada em conta de resultado ou na determinação da base de cálculo da CSLL quando ocorrer a efectiva realização do bem reavalido. A efectiva realização do bem reavalido é considerada como ocorrida quando o bem for alienado, sob qualquer forma, depreciado, amortizado ou exaurido e baixado por perecimento.

6.3. CUSTOS E DESPESAS NÃO DEDUTÍVEIS

Os valores a seguir que tiverem sido computados no resultado do período de apuração trimestral ou anual deverão ser adicionados para efeito de determinação da base de cálculo da CSLL.

6.3.1. Despesas não Relacionadas com a Produção ou Comercialização dos Bens

Adição das contraprestações de arrendamento mercantil e do aluguel de bens móveis ou imóveis que não estejam intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens ou serviços;

Adição das despesas e custos de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos com bens móveis e imóveis que não se relacionem intrinsecamente com a produção ou comercialização dos bens ou serviços.

São considerados pelo Fisco intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens ou serviços:

- a) os bens móveis e imóveis utilizados no desempenho das atividades de contabilidade;
- b) os bens imóveis utilizados como estabelecimentos da administração;
- c) os bens móveis utilizados nas atividades operacionais, instalados em estabelecimentos da empresa;
- d) os veículos do tipo caminhão, caminhoneta de cabine simples ou utilitário, utilizados no transporte de mercadorias e produtos adquiridos para revenda, de matéria-prima, produtos intermediários e de embalagem aplicados na produção;
- e) os veículos do tipo caminhão, caminhoneta de cabine simples ou utilitário, as bicicletas e motocicletas utilizados pelos cobradores, compradores e vendedores nas atividades de cobrança, compra e venda;
- f) os veículos do tipo caminhão, caminhoneta de cabine simples ou utilitário, as bicicletas e motocicletas utilizadas nas entregas de mercadorias e produtos vendidos;
- g) os veículos utilizados no transporte coletivo de empregados;
- h) os bens móveis e imóveis utilizados em pesquisa e desenvolvimento de produtos ou processos;
- i) os bens móveis e imóveis próprios, locados pela pessoa jurídica que tenha a locação como objeto de sua atividade;
- j) os bens móveis e imóveis objeto de arrendamento mercantil pela pessoa jurídica arrendadora, nos termos da Lei 6.099/74;
- k) os veículos utilizados na prestação de serviços de vigilância móvel pela empresa com esse tipo de atividade.

6.3.2. Contribuições não Compulsórias

Adição das contribuições não compulsórias, exceto as que se destinem a custear seguros e planos de saúde e benefícios complementares assemelhados aos da Previdência Social, instituídos em favor dos empregados e dirigentes da pessoa jurídica.

6.3.3. Doações Indedutíveis

Adição do valor de doações indeditáveis, tais como:

- a) doações feitas aos Fundos controlados pelos Conselhos Municipais, Estaduais e Nacional dos Direitos da Criança e do Adolescente;
- b) doações ou patrocínios relativos a projetos culturais aprovados nos termos do artigo 18 da Lei 8.313/91, com as alterações da Lei 9.874/99, e Medida Provisória 2.228-1/2001;
- c) bolsas de estudo caracterizadas como doações;
- d) doações ou patrocínio relativos a projetos desportivos e paradesportivos de que trata a Lei 11.438/2006;
- e) as doações feitas aos Fundos Nacional, Estaduais ou Municipais do Idoso, a que se refere a Lei 12.213/2010;
- f) doações e patrocínios ao Programa Nacional de Apoio à Atenção Oncológica (Pronon), e ao Programa Nacional de Apoio à Atenção da Saúde da Pessoa com Deficiência (Pronas/PCD), de que trata a Lei 12.715/2012;
- f) parcelas excedentes de doações com dedutibilidade limitada, conforme examinado a seguir.

DOAÇÕES LIMITADAS A 1,5% DO LUCRO OPERACIONAL

São admitidas como dedutíveis as doações destinadas às instituições de ensino e pesquisa cuja criação tenha sido autorizada por lei federal e que preencham, cumulativamente, os seguintes requisitos:

- a) comprovem finalidade não lucrativa;
- b) apliquem seus excedentes financeiros em educação;
- c) assegurem a destinação de seu patrimônio a outra escola comunitária, filantrópica ou confessional, ou ao Poder Público, no caso de encerramento de suas atividades.

A dedutibilidade dessas doações está limitada a 1,5% do lucro operacional da pessoa jurídica doadora, antes de computada a sua dedução e, quando for o caso, a dedução das doações examinadas a seguir.

Não se incluem no lucro operacional as outras receitas e as outras despesas de que trata o inciso IV do art. 187 da Lei 6.404/76, tais como as receitas de alienações de bens do ativo não circulante investimentos, imobilizados e intangíveis, e as despesas relativas aos valores contábeis desses bens alienados.

DOAÇÕES LIMITADAS A 2% DO LUCRO OPERACIONAL

São consideradas dedutíveis as doações concedidas a entidades civis, legalmente constituídas no Brasil, sem fins lucrativos, que prestem serviços gratuitos em benefício:

- de empregados da pessoa jurídica doadora e respectivos dependentes; ou
- da comunidade onde atuem.

A dedutibilidade é limitada a 2% do lucro operacional da pessoa jurídica (antes de computadas essas doações) e somente será admitida se observados os seguintes requisitos:

- a) as doações em dinheiro sejam feitas mediante crédito em conta-corrente bancária diretamente em nome da entidade beneficiária;
- b) a doadora mantenha em arquivo, à disposição da fiscalização, declaração em conformidade com o modelo aprovado pela Instrução Normativa 87 SRF/96, fornecida pela entidade beneficiária, em que esta se compromete a:
I – aplicar integralmente os recursos recebidos na realização de seus objetivos sociais, com identificação da pessoa física responsável pelo seu cumprimento;
II – não distribuir lucros, bonificações ou vantagens a dirigentes, mantenedores ou associados, sob nenhuma forma ou pretexto.
- c) a entidade civil beneficiária deverá ser organização da sociedade civil definida na Lei 13.019/2014, independentemente de certificação, e que cumpre os requisitos previstos nos artigos 3º e 16 da Lei 9.790/99, que tratam da qualificação e objetivos sociais de pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos e da proibição de participação em campanhas de interesse político-partidário ou eleitorais.

Não se incluem no lucro operacional as outras receitas e as outras despesas de que trata o inciso IV do art. 187 da Lei 6.404/76, tais como as receitas de alienações de bens do ativo não circulante investimentos, imobilizados e intangíveis, e as despesas relativas aos valores contábeis desses bens alienados.

OSC

A entidade civil beneficiária deveria ter a sua condição de utilidade pública reconhecida anualmente, por órgão competente da União, por meio de ato formal. Entretanto, a Receita Federal, a partir da publicação da Solução de Consulta 271 Cosit/2018, determinou que as entidades civis beneficiárias de doações conforme artigo 13, § 2º, inciso III, da Lei 9.249/95, não precisam ser reconhecidas como de utilidade pública por ato formal de órgão competente da União, bastando ser organização da sociedade civil em conformidade com a Lei 13.019/2014 (Marco Regulatório das Organizações da Sociedade Civil), desde que cumpridos os requisitos previstos nos artigos 3º e 16 da Lei 9.790/99, independentemente de certificação. Atendidos os requisitos legais exigidos acima, as OSC ficam autorizadas a receber doações de pessoas jurídicas exclusivamente tributadas com base no lucro real para determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, até o limite de dois por cento do lucro operacional, antes de computada a respectiva dedução.

São consideradas dedutíveis as doações concedidas a entidades civis, legalmente constituídas no Brasil, sem fins lucrativos, que prestem serviços gratuitos em benefício:

- de empregados da pessoa jurídica doadora e respectivos dependentes; ou
- da comunidade onde atuem.

OSCIPI E OS

Também são dedutíveis as doações concedidas às Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (Oscip) e às Organizações Sociais (OS), qualificadas segundo as normas estabelecidas nas Leis 9.790/99 e 9.637/98.

No entanto, a dedutibilidade fica condicionada a que a entidade beneficiária tenha a sua condição de Oscip renovada anualmente pelo órgão competente da União, mediante ato formal.

Para efeito de apuração do mencionado limite de 2%, o lucro operacional da pessoa jurídica deverá ser considerado antes de computadas, se for o caso, também as doações às Oscip e às OS.

Por força do artigo 34 da Lei 10.637/2002, a condição mencionada no item II não alcança a hipótese de Oscip ou OS que remunerar dirigente, em decorrência de vínculo empregatício, desde que a remuneração não seja superior, em seu valor bruto, ao limite estabelecido para a remuneração de servidores do Poder Executivo Federal.

DOAÇÕES COM DEDUTIBILIDADE ILIMITADA

As empresas que, no âmbito do Programa Nacional de Apoio à Cultura (Pronac), efetuarem doações em favor de projetos culturais previamente aprovados pelo Ministério da Cultura, nos termos dos artigos 25 e 26 da Lei 8.313/91, poderão deduzir, como despesa operacional, a totalidade dos valores efetivamente contribuídos no respectivo período de apuração.

A pessoa jurídica também poderá deduzir diretamente do IRPJ devido (exceto o adicional) 40% do valor das doações efetivamente realizadas no período de apuração, sendo que essa dedução não poderá exceder a 4% do imposto devido.

6.3.4. Gastos com Alimentação de Administradores

Adição dos gastos com alimentação de sócios, acionistas ou administradores.

Esse ajuste não será necessário no caso de aquisição de alimentos para utilização pelo administrador fora do estabelecimento da empresa, devendo, neste caso, o valor das despesas ser acrescido à remuneração mensal do beneficiário.

6.3.5. Gastos com Alimentação de Empregados

As despesas com alimentação somente poderão ser dedutíveis, para efeito de apuração do resultado ajustado, quando fornecida pela pessoa jurídica, indistintamente, a todos os seus empregados.

A dedutibilidade independe da existência de Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT) e aplica-se, também, às cestas básicas de alimentos fornecidas pela empresa indistintamente a todos os empregados.

Adição das despesas com alimentação de empregados não concedidas indistintamente.

6.3.6. Despesas com Brindes

Adição das despesas com brindes de qualquer valor.

6.3.7. Prorrogação da Licença-maternidade/paternidade – Programa Empresa Cidadã – Lei 11.770/2008

A pessoa jurídica tributada pelo lucro real que aderir ao Programa Empresa Cidadã poderá deduzir do IRPJ devido, em cada período de apuração, o total da remuneração integral da empregada e do empregado pago no período de prorrogação de sua licença-maternidade e de sua licença-paternidade, vedada a dedução como despesa operacional.

Deverá ser adicionado ao lucro líquido, para apuração da base de cálculo da CSLL, o valor total da remuneração pago no período de prorrogação da licença-maternidade e licença-paternidade registrado na escrituração comercial.

6.4. LUCROS, RENDIMENTOS E GANHOS DE CAPITAL ORIUNDOS DO EXTERIOR

Adição dos prejuízos e perdas, inclusive de capital, que tenham sido computados no resultado, decorrentes de aplicações e operações no exterior efetuadas pela própria empresa.

Tratando-se de pessoa jurídica enquadrada na apuração trimestral, a cada encerramento de trimestre deverão ser adicionados os prejuízos e perdas do exterior, computados no correspondente resultado.

Adição dos lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior durante o ano-calendário.

A tributação dos lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior encontra-se amplamente examinada no Volume 6 do Curso Prático do IRPJ/2025 e no Fascículo 28/2014 do Colecionador de IR/LC.

6.5. JUROS REMUNERADOS SOBRE LUCROS NÃO DISPONIBILIZADOS

Adição dos juros relativos a empréstimos pagos ou creditados à empresa controlada ou coligada, independentemente do local de seu domicílio, incidentes sobre valor equivalente aos lucros não disponibilizados por empresas controladas, domiciliadas no exterior.

6.6. RESULTADOS DE INVESTIMENTOS AVALIADOS PELO MÉTODO DE EQUI-VALÊNCIA PATRIMONIAL (MEP)

Adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de Patrimônio Líquido, inclusive as perdas de capital decorrentes de variação na percentagem de participação no capital social de coligada ou controlada.

Exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de Patrimônio Líquido, inclusive os ganhos de capital decorrentes de variação na percentagem de participação no Capital Social de coligada ou controlada.

O tratamento aplica-se, também, aos ajustes no valor de participação em Sociedades em Conta de Participação (SCP).

6.7. LUCROS E DIVIDENDOS DE INVESTIMENTOS AVALIADOS PELO CUSTO DE AQUISIÇÃO

Exclusão dos valores derivados de participações societárias em pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil que tenham sido computados como receita.

6.8. JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO – PARCELA EXCEDENTE

Adição da parcela dos juros sobre o capital próprio, paga ou creditada a sócio, acionista ou titular de empresa individual, que exceder os limites e condições exigidos na legislação. Sobre o assunto ver trabalho divulgado no Volume 6 deste Curso Prático.

6.9. VARIAÇÕES CAMBIAIS

As variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio, consideradas, para efeito de determinação das bases de cálculo da CSLL, quando da liquidação da correspondente operação, segundo o regime de caixa, deverão ser adicionadas/excluídas do resultado como segue:

Adição

- Variações Cambiais Passivas: deve ser adicionado ao lucro líquido o valor correspondente às variações cambiais passivas debitadas no resultado do período;
- Variações Cambiais Ativas – Operações Liquidadas: deve ser adicionado ao lucro líquido o valor das variações cambiais ativas verificadas, cujas operações tenham sido liquidadas no respectivo período de apuração; e
- Variação Cambial – Mudança de Regime de Caixa para Competência: deve ser adicionado o saldo credor existente na parte “B” do e-Lalur e do e-Lacs, a ser adicionado em 31 de dezembro do ano anterior ao da opção.

Exclusão

- Variações Cambiais Ativas: poderá ser excluído do lucro líquido o valor das variações cambiais ativas creditadas no resultado do período de apuração;
- Variações Cambiais Passivas – Operações Liquidadas: poderá ser excluído do lucro líquido o valor das variações cambiais passivas verificadas, cujas operações tenham sido liquidadas no período de apuração; e
- Variação Cambial – Mudança de Regime de Caixa para Competência: deve ser excluído o saldo devedor existente na parte “B” do e-Lalur e do e-Lacs, a ser adicionado em 31 de dezembro do ano anterior ao da opção.

Para mais informações, ver trabalho específico divulgado no Volume 6 deste Curso Prático.

6.9.1. Utilização em Balanço de Taxa de Câmbio Diferente da Divulgada pelo Bacen

A pessoa jurídica que utilizar taxa de câmbio diferente da divulgada pelo Bacen na elaboração de suas demonstrações financeiras e optar por considerar as variações cambiais dos direitos de crédito e das obrigações na base de cálculo da CSLL pelo regime de competência deverá, na parte A do e-Lacs:

Adição:

- a) das variações cambiais passivas reconhecidas no período de apuração com base em taxa de câmbio diferente da divulgada pelo Bacen;
- b) das variações cambiais ativas que teriam sido reconhecidas no período de apuração caso tivesse sido utilizada a taxa de câmbio divulgada pelo Bacen;

Exclusão:

- a) das variações cambiais ativas reconhecidas no período de apuração com base em taxa de câmbio diferente da divulgada pelo Bacen;
- b) das variações cambiais passivas que teriam sido reconhecidas no período de apuração caso tivesse sido utilizada a taxa de câmbio divulgada pelo Bacen.

6.10. CONTRIBUIÇÕES PARA A PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR E O FAPI – PARCELA EXCEDENTE

Adição da parcela excedente de contribuições para a previdência complementar, inclusive seguro de vida com cláusula de cobertura por sobrevivência, e o Fapi – Fundo de Aposentadoria Programada Individual, determinada de acordo com a legislação vigente.

6.10.1. Condições e Limite de Dedutibilidade

As pessoas jurídicas que contribuírem para a previdência complementar, inclusive seguro de vida com cláusula de cobertura por sobrevivência, e para o Fapi, com o fim de assegurarem a seus empregados e dirigentes benefícios complementares assemelhados aos da Previdência Social, podem considerar as respectivas despesas como dedutíveis, observadas as seguintes normas complementares:

- a) a pessoa jurídica que instituir Fapi, na forma estabelecida pelo Conselho Monetário Nacional, pode deduzir como despesa operacional o valor das quotas do Fundo adquiridas, desde que o plano atinja, no mínimo, 50% dos seus empregados;
- b) no caso de entidades fechadas de previdência complementar, os planos de benefícios devem ser, obrigatoriamente, oferecidos a todos os empregados dos patrocinadores ou associados dos instituidores;
- c) tratando-se de seguro de vida com cláusula de cobertura por sobrevivência, o benefício deve ser oferecido indistintamente aos empregados e dirigentes. A soma das contribuições, inclusive do seguro, não poderá exceder, em cada período de apuração, a 20% do total dos salários e das remunerações dos dirigentes da empresa, vinculados ao respectivo plano.

6.11. JUROS REAIS PRODUZIDOS POR NTN

Exclusão dos juros reais produzidos por Notas do Tesouro Nacional (NTN) emitidas para troca compulsória no âmbito do Programa Nacional de Privatização.

Adição, no período do seu recebimento, dos valores excluídos em períodos anteriores.

6.12. DEVOLUÇÃO DE CAPITAL EM BENS OU DIREITOS

Exclusão, pela pessoa jurídica investidora, da diferença entre o valor de mercado dos bens ou direitos e o valor contábil da participação extinta.

Conforme o § 4º do artigo 244 da Instrução Normativa 1.700 RFB/2017, no caso de participação societária adquirida por valor inferior ao patrimonial, em que a pessoa jurídica que estiver devolvendo capital tenha optado pela avaliação a valor contábil, a pessoa jurídica que estiver recebendo os bens ou direitos deverá registrá-los pelo valor pelo qual tiverem sido recebidos, reconhecendo,

como ganho de capital, sujeito à incidência do IRPJ e da CSLL, a diferença entre este e o valor contábil da participação extinta.

6.13. PROGRAMA DE ESTÍMULO À SOLICITAÇÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS

Exclusão, por serem isentas da CSLL, das receitas computadas no resultado decorrentes de valores em espécie pagos ou creditados pelos Estados, Distrito Federal e Municípios, relativos ao ICMS e ao ISS, no âmbito de programas de concessão de crédito voltados ao estímulo à solicitação de documento fiscal na aquisição de mercadorias e serviços.

6.14. REFLEXOS DA DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS (DDL)

Adição, no período de apuração em que for detectada a DDL, dos valores determinados segundo os artigos 528 a 532 do RIR/2018, conforme examinado na Orientação divulgada no Fascículo 34/2019 do Colecionador de IR/LC.

6.15. INCENTIVOS À INOVAÇÃO TECNOLÓGICA – LEI 11.196/2005

A Lei 11.196/2005, através dos artigos 17 a 24 e 26, e alterações, instituiu incentivos à inovação tecnológica, assim considerada a concepção de novo produto ou processo de fabricação, bem como a agregação de novas funcionalidades ou características ao produto ou processo que implique melhorias incrementais e efetivo ganho de qualidade ou produtividade, resultando maior competitividade no mercado.

Dentre outros incentivos, a pessoa jurídica poderá excluir do lucro líquido, para determinação da base de cálculo da CSLL:

- a) até 60% da soma dos dispêndios realizados no período de apuração com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica, classificáveis como despesa pela legislação do IRPJ;
- b) até 80% dos dispêndios, no caso de a pessoa jurídica incrementar o número de pesquisadores contratados no ano-calendário de gozo do incentivo em percentual acima de 5%, em relação à média de pesquisadores com contratos em vigor no ano-calendário anterior ao de gozo do incentivo; e
- c) até 70%, no caso de a pessoa jurídica incrementar o número de pesquisadores contratados no ano-calendário de gozo do incentivo até 5%, em relação à média de pesquisadores com contratos em vigor no ano-calendário anterior ao de gozo do incentivo.

A pessoa jurídica que se dedica exclusivamente à pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica, para fins de cálculo dos percentuais mencionados nas letras “a” a “c”, poderá considerar os sócios que atuem com dedicação de pelo menos 20 horas semanais na atividade de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica explorada pela própria pessoa jurídica.

Sem prejuízo dos benefícios mencionados acima, a pessoa jurídica poderá excluir do lucro líquido, na determinação da base de cálculo da CSLL, o valor de até 20% da soma dos dispêndios ou pagamentos vinculados à pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica objeto de patente concedida ou cultivar registrado. Os dispêndios e pagamentos serão registrados na parte B do e-Lacs e excluídos no período de apuração da concessão da patente ou do registro do cultivar.

Essas exclusões ficam limitadas ao valor da base de cálculo da CSLL antes da própria exclusão, vedado o aproveitamento de eventual excesso em período de apuração posterior, exceto para a pessoa jurídica que se dedique exclusivamente à pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica.

6.15.1. Depreciação Acelerada

Exclusão

De acordo com a Lei 11.196/2005, artigo 17, III, no âmbito desses novos incentivos, a pessoa jurídica poderá usufruir também de depreciação integral, no próprio ano da aquisição, de máquinas, equipamentos, aparelhos e instrumentos, novos adquiridos a partir de 13-5-2008, destinados à utilização nas atividades de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica. A quota de depreciação acelerada constituirá exclusão do lucro líquido para fins de determinação da base de cálculo da CSLL e será controlada na parte B do e-Lacs.

Adição

O total da depreciação acumulada, incluindo a contábil e a acelerada, não poderá ultrapassar o custo de aquisição do bem. A partir do período de apuração em que for atingido esse limite, o valor da depreciação registrado na escrituração comercial deverá ser adicionado ao lucro líquido para efeito de determinação da base de cálculo da CSLL.

6.15.2. Projetos a serem Executados por ICT

Exclusão

A pessoa jurídica tributada com base no lucro real poderá excluir do lucro líquido, para efeito de apuração da base de cálculo da CSLL, os dispêndios efetivados em projeto de pesquisa científica e tecnológica e de inovação tecnológica a ser executado por ICT (Instituição Científica e Tecnológica), assim considerado o órgão ou entidade da administração pública que tenha por missão institucional, dentre outras, executar atividades de pesquisa básica ou aplicada de caráter científico ou tecnológico. O disposto neste subitem também se aplica aos dispêndios efetivados em projetos com entidades científicas e tecnológicas privadas, sem fins lucrativos, conforme regulamento.

A exclusão, à opção da pessoa jurídica:

- a) corresponderá, no mínimo, à metade e, no máximo, à duas vezes e meia o valor dos dispêndios efetuados;
- b) deverá ser realizada no período de apuração em que os recursos forem efetivamente despendidos;
- c) fica limitada ao valor da base de cálculo da CSLL antes da própria exclusão, vedado o aproveitamento de eventual excesso em período de apuração posterior.

Adição

Os dispêndios registrados como despesa ou custo operacional deverão ser adicionados ao lucro líquido para apuração da base de cálculo da CSLL.

A adição será proporcional ao valor da exclusão, quando esta for inferior a 100%.

Este incentivo fiscal não pode ser cumulado com o regime de incentivos fiscais à pesquisa tecnológica e à inovação tecnológica, tratados nos subitens 6.15 e

6.15.1, nem com a dedução a título de doações, efetuadas às instituições de ensino e pesquisa, cuja criação tenha sido autorizada por lei federal, relativamente a projetos desenvolvidos pela ICT, que preecham o seguintes requisitos:

- comprovem finalidade não lucrativa, aplicando seus excedentes financeiros em educação; e
- assegurem a destinação de seu patrimônio a outra escola comunitária, filantrópica ou confessional, ou ao Poder Público, no caso de encerramento de suas atividades.

6.15.3. Dispêndios em Pesquisa Tecnológica e Desenvolvimento de Inovação Tecnológica – Lei 11.196/2005, artigo 26

Exclusão

A pessoa jurídica relativamente às atividades de informática e automação, de que tratam as Leis 8.248/91, 8.387/91 e 10.176/2001, poderá excluir do lucro líquido, para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, o valor correspondente a até 160% dos dispêndios realizados no período de apuração com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica, observando-se que:

- a exclusão poderá chegar a até 170%, no caso de a pessoa jurídica incrementar o número de pesquisadores contratados no ano-calendário de gozo do incentivo em até 5%, em relação à média de empregados pesquisadores com contratos em vigor no ano-calendário anterior ao de gozo do incentivo;
- a exclusão poderá chegar a até 180%, no caso de a pessoa jurídica incrementar o número de pesquisadores contratados no ano-calendário de gozo do incentivo em percentual acima de 5%, em relação à média de empregados pesquisadores com contratos em vigor no ano-calendário anterior ao de gozo do incentivo.

Adição

A partir do período de apuração em que ocorrer a exclusão, o valor da depreciação ou amortização relativo aos dispêndios, conforme o caso, registrado na escrituração comercial, deverá ser adicionado ao lucro líquido para efeito de determinação da CSLL e do lucro real.

A pessoa jurídica que exercer outras atividades além das atividades de informática e automação que geraram os benefícios de que trata este subitem, poderá usufruir, em relação a essas outras atividades, no que couber, dos demais benefícios compreendidos nos subitens 6.15 a 6.15.2.

6.16. PRÊMIO NA EMISSÃO DE DEBÊNTURES

Adição

Do valor dos prêmios recebidos na emissão de debêntures, excluído da apuração da base de cálculo da CSLL, quando seja dada destinação diversa à reserva de lucros específica, inclusive nas hipóteses de:

- a) capitalização do valor e posterior restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de prêmios na emissão de debêntures;
- b) restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, nos 5 anos anteriores à data da emissão das debêntures com o prê-

mio, com posterior capitalização do valor do prêmio, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de prêmios na emissão de debêntures; ou

- c) integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

Exclusão

Do valor dos prêmios recebidos na emissão de debêntures, desde que:

- a) a titularidade da debênture não seja de sócio ou titular da pessoa jurídica emittente; e
- b) seja registrado em reserva de lucros específica, que somente poderá ser utilizada para absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal ou aumento do capital social. Na hipótese de absorção de prejuízos, a pessoa jurídica deverá recompor a reserva à medida que forem apurados lucros nos períodos seguintes.

6.17. DOAÇÕES E SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTOS

Adição

Do valor das doações e subvenções para investimentos recebidas do Poder Público, excluído da base de cálculo da CSLL, quando seja dada destinação diversa à reserva de lucros a que se refere o artigo 195-A da Lei 6.404/76.

O valor das doações e subvenções será tributado caso seja dada destinação diversa da que está prevista neste subitem, inclusive nas hipóteses de:

- capitalização do valor e posterior restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou subvenções governamentais para investimentos;
- restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, nos 5 anos anteriores à data da doação ou da subvenção, com posterior capitalização do valor da doação ou da subvenção, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou de subvenções governamentais para investimentos; ou
- integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

Exclusão

Do valor das 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, desde que sejam registradas em reserva de lucros a que se refere o artigo 195-A da Lei 6.404/76, que somente poderá ser utilizada para:

- a) absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal. Nesta hipótese, a pessoa jurídica deverá recompor a reserva à medida que forem apurados lucros nos períodos seguintes; ou
- b) aumento do capital social.

6.18. CUSTOS E DESPESAS VINCULADOS ÀS RECEITAS DA ATIVIDADE IMOBILIÁRIA TRIBUTADAS PELO RET

Adição do valor relativo ao somatório dos custos e despesas próprios das incorporações imobiliárias inscritas no RET (Regime Especial de Tributação), de que tratam os artigos 1º a 4º da Lei 10.931/2004 e alterações, tendo em vista que o pagamento da CSLL relativo às incorporações imobiliárias inscritas no RET é considerado definitivo, não gerando, em qualquer hipótese, direito à restituição ou à compensação com o que for apurado pela incorporadora.

Exclusão do valor relativo ao somatório das receitas próprias das incorporações imobiliárias inscritas no RET, tendo em vista a tributação definitiva mencionada.

6.19. DIFERIMENTO DE JUROS E ENCARGOS FINANCEIROS – HOLDING

Conforme Lei 11.727/2008, artigo 31, a pessoa jurídica que tenha por objeto exclusivamente a gestão de participações societárias (*holding*) poderá diferir o reconhecimento das despesas com juros e encargos financeiros pagos ou incorridos relativos a empréstimos contraídos para financiamento de investimentos em sociedades controladas.

Adição

As despesas mencionadas constituirão adições ao lucro líquido para fins de determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido e serão controladas no e-Lacs.

Essas despesas financeiras devem ser contabilizadas individualizadamente por controlada, de modo a permitir a identificação e verificação em separado dos valores diferidos por investimento.

Exclusão

O valor assim registrado integrará o custo do investimento para efeito de apuração de ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação do investimento. Embora não haja menção expressa na legislação, é nosso entendimento que os mencionados encargos financeiros constituirão exclusão do lucro líquido quando da alienação ou liquidação do investimento.

6.20. SUBVENÇÕES PARA POLÍTICA INDUSTRIAL E TECNOLÓGICA NACIONAL – LEI 10.973/2004, ARTIGO 19

Exclusão do valor correspondente ao recebimento de recursos financeiros, humanos, materiais ou de infraestrutura, destinados a apoiar atividades de pesquisa e desenvolvimento de produtos e processos inovadores em empresas nacionais, para atender às prioridades da política industrial e tecnológica nacional (subvenções econômicas), desde que atendidas as condições da legislação específica.

Adição do valor empregado dos recursos decorrentes das subvenções governamentais.

Adição do valor das despesas ou dos custos já considerados na base de cálculo da CSLL, em períodos anteriores ao do recebimento da subvenção, no período de recebimento da subvenção.

6.21. REMUNERAÇÃO DE PESQUISADORES EMPREGADOS EM ATIVIDADES DE INOVAÇÃO TECNOLÓGICA – LEI 11.196/2005, ARTIGO 21

Exclusão do 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, nos termos do artigo 30 da Lei 12.350/2010.

Adição do valor empregado dos recursos decorrentes das subvenções governamentais.

Adição do valor das despesas ou dos custos já considerados na base de cálculo da CSLL, em períodos anteriores ao do recebimento da subvenção, no período de recebimento da subvenção.

6.22. DIFERENÇA ENTRE SALDOS DA ECD E FCONT

Na data da adoção inicial das regras da Lei 12.973/2014, o contribuinte teve que apurar a diferença entre os valores do ativo e do passivo na contabilidade societária e no FCont. A diferença positiva e/ou negativa verificada na data da adoção inicial entre o valor de ativo e/ou do passivo na contabilidade societária e no FCont teve que ser adicionada ou excluída na determinação da base de cálculo da CSLL em janeiro de 2014, para os optantes, ou em janeiro de 2015, para os não optantes, salvo se o contribuinte tiver evidenciado contabilmente essa diferença em subconta vinculada ao ativo e/ou ao passivo, para ser adicionada e/ou excluída à medida de sua realização, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa.

Adição

Da realização da diferença positiva de ativo ou negativa de passivo, verificada na data de adoção inicial da Lei 12.973/2014 e controlada em subcontas.

Exclusão

Da realização da diferença negativa de ativo ou positiva de passivo controlada em subcontas.

Maiores detalhes sobre o assunto, ver Orientação divulgada no Fascículo 53/2014 do Colecionador de IR.

6.23. CUSTOS DE EMPRÉSTIMOS PARA ATIVOS QUALIFICADOS

Os juros e outros encargos, associados a empréstimos contraídos, especificamente ou não, para financiar a aquisição, construção ou produção de bens classificáveis como estoques de longa maturação, propriedade para investimento, ativo imobilizado ou ativo intangível podem ser registrados como custo do ativo adquirido, construído ou produzido. Considera-se como encargo associado a empréstimo aquele em que o tomador deve necessariamente incorrer para fins de obtenção dos recursos. Os juros e outros encargos somente poderão ser registrados como custo até o momento em que o ativo estiver pronto para seu uso ou venda.

Exclusão

Os juros e outros encargos registrados como custo do ativo poderão ser excluídos na determinação da base de cálculo da CSLL do período de apuração em que forem incorridos.

Adição

Os valores excluídos deverão ser adicionados à medida que o ativo for realizado, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa.

6.24. REDUÇÃO DA MAIS OU MENOS-VALIA E DO GOODWILL – INVESTIMENTOS ESTRANGEIROS**Adição**

Será adicionada ao lucro líquido, na determinação da base de cálculo da CSLL, a redução dos valores da mais-valia e do ágio por rentabilidade futura (*goodwill*), derivados de investimentos em sociedades estrangeiras que não funcionem no País.

Exclusão

Não deverá ser computada na determinação da base de cálculo da CSLL a redução dos valores da menos-valia, derivados de investimentos em sociedades estrangeiras que não funcionem no País.

6.25. REDUÇÃO DA MAIS OU MENOS-VALIA E DO GOODWILL – OUTROS INVESTIMENTOS

A contrapartida da redução dos valores da mais-valia ou menos-valia e do ágio por rentabilidade futura (*goodwill*) registrada em conta de resultado não será computada na determinação da base de cálculo da CSLL.

Adição

A contrapartida da redução dos mencionados valores, relativamente à mais-valia e ao ágio por rentabilidade futura (*goodwill*), deverá ser adicionada ao lucro líquido para apuração da CSLL e controlada para exclusão futura quando da apuração do ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação do investimento; e

Exclusão

A contrapartida da redução dos mencionados valores, relativamente à menos-valia, deverá ser excluída do lucro líquido para apuração da CSLL e controlada para adição futura quando da apuração do ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação do investimento.

6.26. GANHO PROVENIENTE DE COMPRA VANTAJOSA**Exclusão**

O ganho proveniente de compra vantajosa de investimento, sujeito à avaliação pelo valor do patrimônio líquido, poderá ser excluído do lucro líquido quando do seu reconhecimento.

Adição

O ganho proveniente de compra vantajosa de investimento, excluído do lucro líquido quando de seu reconhecimento no resultado do período de aquisição, será adicionado à base de cálculo da CSLL no período de apuração da alienação ou baixa do investimento.

6.27. AVALIAÇÃO A VALOR JUSTO DE UNIDADES IMOBILIÁRIAS PERMUTADAS

Adição da parcela do lucro bruto decorrente da avaliação a valor justo das unidades imobiliárias permutadas, quando o imóvel recebido em permuta for alienado.

nado, inclusive como parte integrante do custo de outras unidades imobiliárias ou realizado a qualquer título, ou quando, a qualquer tempo, for classificada no Ativo Não Circulante Investimentos ou Imobilizado.

6.28. DESPESAS PRÉ-OPERACIONAIS OU PRÉ-INDUSTRIALIS

Adição

Não serão computadas, no período de apuração em que incorridas, devendo ser adicionadas na determinação da base de cálculo da CSLL, as despesas:

- a) de organização pré-operacionais ou pré-industriais, inclusive da fase inicial de operação, quando a empresa utilizou apenas parcialmente o seu equipamento ou as suas instalações; e
- b) de expansão das atividades industriais.

Os valores não computados na base de cálculo da CSLL em decorrência do disposto deverão ser adicionados ao lucro líquido e controlados para exclusão em períodos futuros.

Exclusão

As mencionadas despesas poderão ser excluídas para fins de determinação da base de cálculo da CSLL, em quotas fixas mensais e no prazo mínimo de 5 anos, a partir:

- do início das operações ou da plena utilização das instalações, no caso da letra “a”; e
- do início das atividades das novas instalações, no caso previsto na letra “b”.

6.29. TESTE DE RECUPERABILIDADE

O contribuinte poderá reconhecer na apuração da base da CSLL somente os valores contabilizados como redução ao valor recuperável de ativos que não tenham sido objeto de reversão, quando ocorrer a alienação ou baixa do bem correspondente.

Adição/Exclusão

A perda estimada deverá ser adicionada ao lucro líquido no período de apuração em que for reconhecida e excluída na alienação ou baixa de um ativo, ou na reversão de redução ao valor recuperável.

No caso de alienação ou baixa de um ativo que compõe uma unidade geradora de caixa, o valor a ser reconhecido na apuração da CSLL deve ser proporcional à relação entre o valor contábil desse ativo e o total da unidade geradora de caixa à data em que foi realizado o teste de recuperabilidade.

Para efeitos de apuração do ganho ou perda de capital, as perdas estimadas no valor de ativos deverão ser deduzidas do valor contábil do bem.

6.30. APROPRIAÇÃO DE PAGAMENTO BASEADO EM AÇÕES

Adição do valor da remuneração dos serviços prestados por empregados ou similares, efetuada por meio de acordo com pagamento baseado em ações, no período de apuração em que o custo ou a despesa forem apropriados.

Exclusão

A remuneração será dedutível somente depois do pagamento, quando liquidados em caixa ou outro ativo, ou depois da transferência da propriedade definitiva das ações ou opções de ações, quando liquidados com instrumentos patrimoniais.

O valor a ser excluído será:

- a) o efetivamente pago, quando a liquidação baseada em ação for efetuada em caixa ou outro ativo financeiro; ou
- b) o reconhecido no Patrimônio Líquido nos termos da legislação comercial, quando a liquidação for efetuada em instrumentos patrimoniais. O valor reconhecido no Patrimônio Líquido nos termos da legislação comercial a ser excluído é o valor que teve como contrapartida contábil a remuneração registrada em custo ou despesa.

São considerados empregados e similares os indivíduos que prestam serviços personalizados à entidade e também:

- são considerados como empregados para fins legais ou tributários;
- trabalham para a entidade sob sua direção, da mesma forma que os indivíduos que são considerados como empregados para fins legais ou tributários; ou
- cujos serviços prestados são similares àqueles prestados pelos empregados, tais como o pessoal da administração que tem autoridade e responsabilidade para planejamento, direção e controle das atividades da entidade, incluindo diretores não executivos. Incluem-se no conceito de diretores não executivos os membros de conselhos da entidade.

O disposto neste subitem é aplicável mesmo nas situações em que o empregado ou os similares já sejam detentores de instrumentos patrimoniais da sociedade.

6.31. REALIZAÇÃO DE ATIVO INTANGÍVEL EM CONTRATOS DE CONCESSÃO DE SERVIÇOS PÚBLICOS

Exclusão

No caso de contrato de concessão de serviços públicos em que a concessionária reconhece como receita o direito de exploração recebido do poder concedente, o resultado decorrente desse reconhecimento poderá ser excluído do lucro líquido na determinação da base de cálculo da CSLL.

O resultado corresponderá à receita líquida diminuída dos respectivos custos diretos e indiretos incorridos na construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento da infraestrutura.

Adição

O resultado excluído deverá ser computado na base de cálculo da CSLL à medida em que ocorrer a realização do respectivo Ativo Intangível, inclusive mediante amortização, alienação ou baixa.

6.32. AQUISIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA EM ESTÁGIOS

Adição/Exclusão

O resultado apurado na aquisição de controle de outra empresa na qual se detinha participação societária anterior observará o seguinte tratamento:

- a) o ganho decorrente de avaliação da participação societária anterior com base no valor justo, apurado na data da aquisição, poderá ser diferido, sendo reconhecido para fins de apuração da base de cálculo da CSLL por ocasião da alienação ou baixa do investimento;
- b) a perda relacionada à avaliação da participação societária anterior com base no valor justo, apurada na data da aquisição, poderá ser considerada na apu-

- ração da base de cálculo da CSLL somente por ocasião da alienação ou baixa do investimento; e
- c) o ganho decorrente do excesso do valor justo dos ativos líquidos da investida, na proporção da participação anterior, em relação ao valor dessa participação avaliada a valor justo, também poderá ser diferido, sendo reconhecido para fins de apuração da base de cálculo da CSLL por ocasião da alienação ou baixa do investimento.

Os valores apurados em decorrência da operação, relativos à participação societária anterior, que tenham a mesma natureza das parcelas referentes à mais ou menos-valia e ágio por rentabilidade futura sujeitam-se ao mesmo disciplinamento tributário dado a essas parcelas.

6.33. GASTOS DE DESMONTAGEM E RETIRADA DE ITEM DO ATIVO IMOBILIZADO

Adição/Exclusão

Os gastos de desmontagem e retirada de item de Ativo Imobilizado ou restauração do local em que está situado somente serão dedutíveis quando efetivamente incorridos.

A provisão constituída para gastos de desmontagem e retirada de item de Ativo Imobilizado ou restauração do local em que está situado deverá ser adicionada ao lucro líquido para fins de apuração da CSLL, no período de apuração em que o imobilizado for realizado, inclusive por depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa. Eventuais efeitos contabilizados no resultado, provenientes de ajustes na provisão ou de atualização de seu valor, não serão computados na determinação da CSLL.

6.34. ADOÇÃO DE MOEDA FUNCIONAL

Adição/Exclusão

O contribuinte deverá, para fins tributários, reconhecer e mensurar os seus ativos, passivos, receitas, custos, despesas, ganhos, perdas e rendimentos com base na moeda nacional. Na hipótese de adotar, para fins societários, moeda diferente da moeda nacional, a diferença entre os resultados apurados com base naquela moeda e na moeda nacional deverá ser adicionada ou excluída na determinação da base de cálculo da CSLL.

Os demais ajustes de adição, exclusão ou compensação prescritos ou autorizados pela legislação tributária para apuração da base de cálculo da CSLL deverão ser realizados com base nos valores reconhecidos e mensurados em moeda nacional.

6.35. DESPESA COM EMISSÃO DE AÇÕES

Exclusão

Os custos associados às transações destinadas à obtenção de recursos próprios, mediante a distribuição primária de ações ou bônus de subscrição contabilizados no Patrimônio Líquido, poderão ser excluídos, na determinação da base de cálculo da CSLL quando incorridos.

A remuneração, os encargos, as despesas e demais custos, contabilizados no Patrimônio Líquido, referentes a instrumentos de capital ou de dívida subordinada, emitidos pela pessoa jurídica, exceto na forma de ações, pode-

rão ser excluídos na determinação da base de cálculo da CSLL quando incorridos.

Adição

Havendo estorno por qualquer razão, em contrapartida de conta de Patrimônio Líquido, os valores de remuneração, dos encargos, das despesas e demais custos anteriormente deduzidos deverão ser adicionados na base de cálculo da CSLL.

6.36. LUCROS CLASSIFICADOS COMO DESPESA FINANCEIRA

Adição

Não são dedutíveis os lucros ou dividendos pagos ou creditados a beneficiários de qualquer espécie de ação prevista no artigo 15 da Lei 6.404/76 (ações ordinárias, preferenciais ou de fruição), classificados como despesa financeira na escrituração comercial.

6.37. AJUSTE NA APURAÇÃO DO LUCRO BRUTO NA ATIVIDADE IMOBILIÁRIA

Na venda a prazo, ou em prestações, com pagamento após o término do período de apuração da venda, o lucro bruto de cada unidade imobiliária poderá, para efeito de determinação da base de cálculo CSLL, ser reconhecido proporcionalmente à receita de venda recebida. A relação entre o lucro bruto e a receita bruta de venda deverá ser reajustada sempre que for alterado o valor do orçamento, em decorrência de modificações no projeto ou nas especificações do empreendimento, e apurada diferença entre custo orçado e efetivo, devendo ser computada na determinação da base de cálculo CSLL, do período de apuração desse reajustamento, a diferença de custo correspondente à parte da receita de venda já recebida.

Os ajustes pertinentes ao reconhecimento do lucro bruto deverão ser realizados no e-Lacs.

Adição

Lucro bruto proporcional à receita recebida na venda a prazo ou em prestações de unidades imobiliárias.

Exclusão

Lucro bruto proporcional à receita não recebida na venda a prazo ou em prestações de unidades imobiliárias.

6.38. JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO NÃO REGISTRADOS COMO DESPESA

Exclusão

Poderá ser excluído do lucro líquido na determinação da base de cálculo da CSLL o montante dos juros sobre o capital próprio passível de dedução nos termos da legislação tributária, desde que não registrado como despesa.

6.39. GANHO DE CAPITAL NAS VENDAS A LONGO PRAZO DE BENS

Exclusão/Adição

Nas vendas de bens do Ativo Não Circulante, classificados como Investimentos, Imobilizado ou Intangível, para recebimento do preço, no todo ou em parte, após o término do exercício social seguinte ao da contratação, o contribuinte poderá, para efeito de determinar a base de cálculo da CSLL, reconhecer o lucro na proporção da parcela do preço recebida em cada período de apuração.

6.40. OUTRAS ADIÇÕES/EXCLUSÕES

Além das adições/exclusões examinadas nos subitens anteriores, também devem ser adicionados ou excluídos do lucro líquido para determinação da base de cálculo da CSLL entre outros:

- a) os ajustes decorrentes da aplicação de métodos de preços de transferências de que tratam os artigos 18 a 24-B da Lei 9.430/96, conforme examinamos amplamente no Volume 8 deste Curso Prático;
- b) as perdas e os encargos financeiros sobre créditos decorrentes das atividades operacionais, que especificamos no trabalho “Perdas no Recebimento de Créditos, constante do Volume 7 deste Curso Prático;
- c) a parcela dos lucros decorrentes de contratos de construção por empreitada ou de fornecimento a preço predeterminado, de bens ou serviços celebrados com pessoa jurídica de direito público, ou empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária, de acordo com os procedimentos examinados no trabalho sob o título “Contratos a Longo Prazo”, constante do Volume 9 deste Curso Prático ;
- d) a depreciação acelerada incentivada de bens do Ativo Imobilizado, exceto a terra nua, para uso na atividade rural, segundo os critérios especificados no trabalho “Atividade Rural” do Volume 9 deste Curso Prático;
- e) os ajustes decorrentes da aplicação das regras de subcapitalização de que tratam os artigos 24, 25 e 26 da Lei 12.249/2010, conforme Orientação “Valores Pagos ao Exterior” divulgada no Fascículo 40/2018 do Colecionador IR/LC;
- f) a diferença entre a quota de depreciação registrada na contabilidade e aquela calculada com base na legislação fiscal, conforme examinamos no trabalho “Depreciação” divulgado no Volume 3 deste Curso Prático;
- g) os ajustes decorrentes dos efeitos contábeis nas operações de arrendamento mercantil, conforme o trabalho divulgado no Volume 4 deste Curso Prático, sob o título próprio;
- h) os ajustes decorrentes da avaliação a valor justo e os ajustes a valor presente de elementos do Ativo e do Passivo, conforme os trabalhos específicos divulgados no Volume 7 deste Curso Prático.

A COAD disponibiliza em seu Portal, em Tabelas Dinâmicas, lista ampliada, embora não exaustiva, das adições e exclusões ao lucro líquido para determinação da base de cálculo da CSLL.

6.41. ADIÇÕES NÃO PREVISTAS NA LEGISLAÇÃO DA CSLL

Nos subitens 6.1 a 6.40, examinamos as principais adições e exclusões estabelecidas pela legislação específica que rege a incidência da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido para efeito de ajustes do resultado contábil.

A Instrução Normativa 1.700 SRF/2017 acrescentou, dentre outros, os seguintes ajustes de adição:

- Despesas desnecessárias às operações da empresa;
- Juros sobre capital social pagos pelas cooperativas aos seus associados;
- Multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por descumprimento de obrigações tributárias meramente acessórias de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo;

- Multas impostas por transgressões de leis de natureza não tributária, indevidáveis como custo ou despesa operacionais;
- Tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa em virtude de:
 - a) depósito do montante integral do crédito tributário;
 - b) reclamação ou recurso, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;
 - c) concessão de medida liminar em mandado de segurança;
 - d) concessão de medida liminar ou de tutela antecipada em outras espécies de ação judicial;
- Valor correspondente aos prejuízos por desfalque, apropriação indébita e furto, por empregados ou terceiros, quando não houver inquérito instaurado nos termos da legislação trabalhista ou quando não apresentada queixa perante a autoridade policial.

Quanto às adições, o antigo 1º Conselho de Contribuintes já havia se manifestado contrariamente a respeito da exigência de adições à base da CSLL não respaldadas em lei específica:

“**BASE DE CÁLCULO DA CSLL E DO ILL –** Somente a lei pode fixar a base de cálculo de tributo, não se admitindo que valores indevidáveis para efeito do IRPJ sejam adicionados à base de cálculo de outros tributos sem expressa determinação legal.”

(Acórdãos 101-92.553, de 24-2-99, e 101-92.979, de 23-2-2000 – DO-U de 3-5-2000).

6.42. AJUSTE NO RECONHECIMENTO DA RECEITA

A receita bruta é reconhecida no período de apuração em que for configurada a aquisição de sua disponibilidade econômica ou jurídica, independentemente da avaliação quanto à probabilidade de não recebimento do valor pactuado ou contratado. Se for adotado procedimento contábil do qual resulte valor de receita bruta ou momento de reconhecimento dessa receita diferente do estabelecido pela legislação tributária, a pessoa jurídica deverá registrar a diferença mediante lançamento a débito ou a crédito em conta específica de ajuste da receita bruta, que será considerada no cálculo da receita líquida. A diferença será apurada entre a receita bruta reconhecida e mensurada conforme determinado pela legislação tributária e a receita reconhecida e mensurada de acordo com o procedimento contábil adotado pela pessoa jurídica.

A diferença será:

Adição: Será adicionada ao lucro líquido na parte A do e-Lalur e do e-Lacs, caso seja positiva; e

Exclusão: Será excluída do lucro líquido na parte A do e-Lalur e do e-Lacs, caso seja negativa.

A conta de ajuste da receita bruta será analítica e registrará os lançamentos em último nível, devendo ser criada de acordo com a origem da diferença verificada ou, de forma alternativa, a pessoa jurídica poderá criar uma única conta, desde que mantenha detalhamento específico, por origem, dos valores nela registrados, que permita a identificação da operação da qual seja decorrente.

Os valores adicionados ou excluídos deverão ser relacionados com a respectiva conta contábil representativa do ajuste da receita bruta, bem como com uma

conta específica na parte B do e-Lalur e do e-Lacs, por meio da qual tais valores serão controlados. Esse controle poderá ser feito por meio de valores globais, desde que a pessoa jurídica mantenha detalhamento específico por origem da diferença, que permita a identificação da operação da qual seja decorrente.

6.42.1. Custos e Despesas Correspondentes ao Ajuste da Receita

Em obediência ao regime de competência, a parcela dos custos e despesas, pagos ou incorridos, correspondente ao ajuste da receita bruta do período de apuração será:

Exclusão: excluída do lucro líquido na determinação do lucro real e do resultado ajustado na parte A do e-Lalur e do e-Lacs, na hipótese de custo gerado pela *adição* do reconhecimento da receita, caso não tenha sido registrada na escrituração comercial da pessoa jurídica.

Adição: adicionada ao lucro líquido na determinação do lucro real e do resultado ajustado na parte A do e-Lalur e do e-Lacs, na hipótese de custo gerado pela *exclusão* do reconhecimento da receita, caso tenha sido registrada na escrituração comercial da pessoa jurídica.

Os valores adicionados ou excluídos deverão ser relacionados com a respectiva conta contábil que os registre, quando existente na escrituração comercial do período de apuração, bem como deverão ser relacionados com uma conta específica na parte B do e-Lalur e do e-Lacs, por meio da qual serão controlados. Esse controle poderá ser feito por meio de valores globais, desde que a pessoa jurídica mantenha detalhamento específico por origem da diferença, que permita a identificação da operação da qual seja decorrente.

6.42.2. Diferença de Valores de Dedução de Receita Bruta

Caso a diferença possua a natureza de dedução da receita bruta, deverá ser registrada na conta representativa da respectiva dedução.

6.43. AJUSTES NO RECONHECIMENTO DA RECEITA DE EXPORTAÇÃO

Na hipótese da exportação de bens para o exterior, a receita bruta será determinada pela conversão, para reais, de seu valor expresso em moeda estrangeira à taxa de câmbio fixada no boletim de abertura pelo Banco Central do Brasil, para compra, em vigor na data de embarque dos bens para o exterior, nos termos da legislação tributária. Se for adotado procedimento contábil do qual resulte valor de receita bruta ou momento de reconhecimento dessa receita diferente do estabelecido pela legislação tributária, a pessoa jurídica deverá registrar a diferença, que será apurada entre a receita bruta reconhecida e mensurada conforme determinado pela legislação tributária e a receita reconhecida e mensurada de acordo com o procedimento contábil adotado pela pessoa jurídica, mediante lançamento a débito ou a crédito em conta específica de ajuste da receita bruta, que será considerada no cálculo da receita líquida.

7. BASE DE CÁLCULO NEGATIVA

Pode ocorrer de a empresa verificar lucro líquido no período e, após os devidos ajustes, apurar base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro

Líquido, ou vice-versa. A base de cálculo negativa da CSLL pode ser compensada com a base de cálculo positiva apurada em períodos de apuração subsequentes de tributação com base no lucro real, limitada a compensação a 30% do resultado do período de apuração subsequente, ajustado pelas adições e exclusões prescritas ou autorizadas pela legislação da CSLL.

Esse tratamento somente se aplica às pessoas jurídicas que mantiverem os livros e documentos exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios da base de cálculo negativa utilizada para a compensação.

A base de cálculo negativa da CSLL a ser compensada é a apurada na demonstração do resultado ajustado.

Atividade Rural

Não se aplica o limite de 30% à compensação das bases negativas da CSLL decorrentes da atividade rural, com o resultado ajustado da mesma atividade.

No mesmo período de apuração, não se aplica o limite de 30% à compensação de base negativa da atividade rural com o resultado ajustado das demais atividades ou à compensação do resultado positivo da atividade rural com a base negativa das demais atividades.

O limite aplica-se à compensação das bases negativas decorrentes das demais atividades da pessoa jurídica rural com os resultados positivos da atividade rural ou de demais atividades em período subsequente, bem como à compensação de bases negativas da atividade rural com o resultado ajustado de outra atividade determinado em período subsequente.

7.1. CONTROLE DO VALOR A COMPENSAR

Para fins de compensação, a pessoa jurídica deve manter controle da base de cálculo negativa da CSLL. O controle deverá ser efetuado através do e-Lacs.

7.1.1. Retorno ao Regime de Incidência do Resultado Ajustado

A pessoa jurídica optante pela apuração da CSLL com base no resultado presumido que desejar retornar ao regime de incidência pelo resultado ajustado, poderá vir a compensar o saldo de bases de cálculo negativas remanescente deste regime, e não utilizado, observadas as normas pertinentes à compensação.

7.2. IMPOSSIBILIDADE DE COMPENSAÇÃO

De acordo com a Medida Provisória 2.158-35/2001, artigo 22, a pessoa jurídica fica impedida de compensar a base de cálculo negativa da CSLL, nos seguintes casos:

- a) se entre a data da apuração e da compensação houver ocorrido, cumulativamente, modificação de seu controle societário e do ramo de atividade;
- b) na sucessão por fusão, cisão ou incorporação. Na hipótese de cisão parcial, a pessoa jurídica cindida poderá compensar a base de cálculo negativa da CSLL proporcionalmente à parcela remanescente do Patrimônio Líquido.

7.3. SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO

A base de cálculo negativa da CSLL apurada por SCP somente poderá ser compensada com o resultado ajustado positivo decorrente da mesma SCP.

É vedada a compensação de bases de cálculo negativas da CSLL com resultados ajustados positivos entre duas ou mais SCP ou entre estas e o sócio ostensivo.

7.4. QUITAÇÃO DE DÉBITO FISCAL

A pessoa jurídica que optar, na forma da legislação pertinente, por liquidar valores correspondentes a débitos fiscais com utilização de créditos próprios, decorrentes de base de cálculo negativa da CSLL, deverá manter os livros e documentos exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do montante da base de cálculo negativa da CSLL, e promover a baixa dos valores nos respectivos livros fiscais.

8. ALÍQUOTA DA CSLL

A alíquota da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, observado o subitem 8.1, é de:

- 15%, para as pessoas jurídicas de seguros privados, de capitalização, bancos de qualquer espécie e agências de fomento, distribuidoras de valores mobiliários, corretoras de câmbio e de valores mobiliários, sociedades de crédito, financiamento e investimentos, sociedades de crédito imobiliário, administradoras de cartões de crédito, sociedades de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito e associações de poupança e empréstimo; e
- 9%, no caso das demais pessoas jurídicas.

Sobre o cálculo da provisão, verifique o módulo 12 do Curso Prático.

8.1. INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS

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

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

Sobre o cálculo da provisão, veja nosso módulo 11/2024.

8.2. REGRAS GLOBE – ADICIONAL DA CSLL

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

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

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

8.2.1. Penalidades

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

- a) 0,2%, por mês-calendário ou fração, da receita total do Ano Fiscal a que se refere a obrigação, limitada a 10% e a 10 milhões de reais, quando as informações deixarem de ser apresentadas ou forem apresentadas com atraso; e
- b) 5%, não inferior a 20 mil reais, do valor omitido, inexato ou incorreto, limitado a R\$ 5.000.000,00.

A multa será reduzida:

I – em 90%, caso as informações sejam apresentadas em até 30 dias após o prazo;

II – em 75%, caso as informações sejam apresentadas em até 70 dias após o prazo;

III – em 50%, caso as informações sejam apresentadas depois de 70 dias, mas antes de qualquer procedimento de ofício; e

IV – em 25%, caso haja a apresentação das informações no prazo fixado em intimação.

A multa do valor omitido, inexato ou incorreto, ou seja, de 5%:

I – não será devida, se as inexatidões, incorreções ou omissões forem corrigidas antes de iniciado qualquer procedimento de ofício; e

II – será reduzida em 50%, se as inexatidões, incorreções ou omissões forem corrigidas no prazo fixado em intimação.

8.2.2. Prazo para Recolhimento

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

8.2.3. Alíquota

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

MOEDA ESTRANGEIRA

Na hipótese de que o Adicional da CSLL seja calculado em moeda diversa do real, a conversão para reais será efetuada com base na taxa de câmbio fixada para venda, pelo Banco Central do Brasil, correspondente ao último dia do Ano Fiscal e, caso a moeda não tenha cotação no Brasil, seu valor será convertido para dólares dos Estados Unidos da América e, em seguida, para reais.

ANOS FISCAIS DIVERGENTES

Na hipótese de os Anos Fiscais das Entidades Constituintes da jurisdição não serem coincidentes, os Adicionais da CSLL atribuídos serão pagos pelas Entidades Constituintes até o último dia útil do 7º mês seguinte ao término do Ano Fiscal da jurisdição.

9. APLICAÇÃO PRÁTICA

Empresa comercial que no ano de 2025 optou pelo regime de estimativa, recolhendo mensalmente o IRPJ e a CSLL com base na receita bruta e acréscimos, apresenta os seguintes dados no encerramento do ano-calendário de 2025:

ESPECIFICAÇÃO	R\$
Lucro líquido antes das Provisões para a CSLL e o IRPJ	46.723.369,59
Despesas com brindes	19.402,39
Gratificações a dirigentes	778.722,82
Dividendos recebidos referentes às participações avaliadas pelo custo de aquisição	584.042,11
Ganho na avaliação de investimentos pelo MEP	1.557.445,61
Contrato com entidade governamental – Fornecimento de bens Valor do lucro diferido: 40% de R\$ 1.817.019,93 (receita bruta não recebida no ano-calendário de 2025)	726.807,97

9.1. APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL

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

DESCRÍÇÃO	VALOR
Lucro Líquido do ano antes da CSLL	46.723.369,59
ADIÇÕES	
Despesas com Brindes	19.402,39
SOMA DAS ADIÇÕES	19.402,39
EXCLUSÕES	
Dividendos Recebidos	584.042,11
Ganho na Avaliação de Investimentos	1.557.445,61
Lucro não Realizado - Entidade Pública	726.807,97
SOMA DAS EXCLUSÕES	2.868.295,69
BASE DE CÁLCULO DA CSLL	43.874.476,29

Valor da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido devido no período:

$$9\% \text{ de R\$ } 43.874.476,29 = \text{ R\$ } 3.948.702,87$$

Valor da Contribuição Social sobre o lucro diferido:

$$9\% \text{ de R\$ } 726.807,97 = \text{ R\$ } 65.412,72$$

FUNDAMENTAÇÃO LEGAL: CF – artigo 150; Emenda Constitucional 103, de 12-11-2019 (Fascículo 46/2019); Lei Complementar 187, de 16-12-2021 (Informativo 51/2021); Lei 7.689, de 15-12-88 (Informativos 49 e 51/88); Lei 8.003, de 14-3-90 – artigo 3º (Informativo 13/90); Lei 8.981, de 20-1-95 (Informativo 04/95); Lei 9.065, de 20-6-95 (Informativo 25/95); Lei 9.249, de 26-12-95 (Informativo 52/95); Lei 9.316, de 22-11-96 (Informativo 48/96); Lei 9.430, de 27-12-96 (Informativo 53/96); Lei 9.532, de 10-12-97 (Informativo 50/97); Lei 9.711, de 20-11-98 (Informativo 47/98); Lei 9.779, de 19-1-99 – artigo 2º (Fascículo 03/99); Lei 9.790, de 23-3-99 (Informativo 13/99); Lei 9.959, de 27-1-2000 (Informativo 04/2000); Lei 10.426, de 24-4-2002 (Informativo 17/2002); Lei 10.637, de 30-12-2002 (Informativo 53/2002); Lei 10.833, de 29-12-2003 (Informativo 53/2003); Lei 10.865, de 30-4-2004 (Informativo 18/2004); Lei 11.196, de 21-11-2005 (Informativo 47/2005); Lei 11.727, de 23-6-2008 (Fascículo 26/2008); Lei 11.770, de 9-9-2008 (Fascículo 27/2008); Lei 11.945, de 4-6-2009 (Fascículo 23/2009); Lei 12.249, de 11-6-2010 (Fascículo 24/2010); Lei 13.204, de 14-12-2015 (Fascículo 50/2015); Lei 12.350, de 20-12-2010 (Fascículo 51/2010); Lei 12.546, de 14-12-2011 (Fascículo 50/2011); Lei 12.865, de 9-10-2013 (Fascículo 41/2013); Lei 12.873, de 24-10-2013 – artigo 55 (Fascículo 43/2013); Lei 12.973, de 13-5-2014 (Fascículo 20/2014); Lei 13.019, de 31-7-2014 (Fascículo 32/2014); Lei 13.257, de 8-3-2016 – artigo 38 (Fascículo 10/2016); Lei 14.057, de 11-9-2020 – artigo 8º (Fascículo 13/2021); Lei 14.183, de 14-7-2021 (Informativo 28/2021); Lei 14.446, de 5-9-2022 (Informativos 36 e 38/2022); Medida Provisória 2.158-35, de 24-8-2001 (Informativo 35/2001); Medida Provisória 1.262, de 3-10-2024 (Informativo 42/2024); Decreto-lei 2.303, de 21-11-86 – artigo 7º (Informativo 48/86); Decreto 5.798, de 7-6-2006 (Fascículo 23/2006); Decreto 6.909, de 22-7-2009 (Fascículo 30/2009); Decreto 9.580, de 22-11-2018 (Portal COAD); Instrução Normativa 11 SRF, de 21-2-96 (Informativo 08/96); Instrução Normativa 213 SRF, de 7-10-2002 (Informativo 41/2002); Instrução Normativa 588 SRF, de 21-12-2005 (Informativo 52/2005); Instrução Normativa 991

RFB, de 21-1-2010 (Fascículo 03/2010); Instrução Normativa 1.079 RFB, de 3-11-2010 (Fascículo 44/2010); Instrução Normativa 1.187 RFB, de 29-8-2011 (Fascículo 35/2011); Instrução Normativa 1.199 RFB, de 14-10-2011 (Fascículo 42/2011); Instrução Normativa 1.394 RFB, de 12-9-2013 (Fascículo 37/2013); Instrução Normativa 1.700 RFB, de 14-3-2017 (Portal COAD); Instrução Normativa 1.753 RFB, de 30-10-2017 (Fascículo 44/2017); Instrução Normativa 1.881 RFB, de 3-4-2019 (Fascículo 15/2019); Instrução Normativa 1.942 RFB, de 27-4-2019 (Fascículo 18/2019); Instrução Normativa 2.228 RFB, de 3-10-2024 (Fascículo 41/2024); Instrução Normativa 2.245 RFB, de 30-12-2024 (Fascículo 1/2025); Instrução Normativa 2.259 RFB, de 24-3-2025 (Fascículo 13/2025); Instrução Normativa 2.282 RFB, de 22-10-2025 (Fascículo 41/2025); Ato Declaratório Executivo 38 Cofis, de 13-12-2024 – Manual de Orientação do Leiaute da ECF (Fascículo 51/2024); Perguntas & Respostas – IPRJ/2024 – RFB – Capítulo XVI.

APURAÇÃO DO LUCRO REAL

A pessoa jurídica deve proceder à apuração da base de cálculo sobre a qual incidirá o Imposto de Renda no encerramento de cada trimestre, ano ou período em curso, no caso de balanços/balancetes levantados para suspender/reduzir o pagamento mensal do IRPJ/CSLL, assim como na data do evento de incorporação, cisão, fusão ou extinção. Como o lucro líquido apurado na contabilidade normalmente não corresponde ao lucro a ser tributado, a pessoa jurídica deve determinar o lucro real, sobre o qual calculará o IRPJ devido e o adicional quando for o caso.

1. RESULTADO A SER CONSIDERADO

A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das disposições das leis comerciais.

2. ADIÇÕES AO LUCRO LÍQUIDO

Conforme a legislação do Imposto de Renda, diversos valores devem ser adicionados ao lucro líquido para efeito de determinação do lucro real. A seguir, examinamos as principais adições determinadas pela legislação tributária.

2.1. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO

Até o ano-calendário de 1996, o valor do custo ou da despesa operacional referente à constituição da provisão para o pagamento da CSLL pôde ser deduzido pela pessoa jurídica para fins de determinação do lucro real do correspondente período de apuração.

A partir de 1º de janeiro de 1997, em obediência à Lei 9.316/96, o valor da CSLL, computado no lucro líquido, passou a ser considerado indedutível, devendo ser adicionado na apuração do lucro real.

2.2. CUSTOS E DESPESAS OPERACIONAIS NÃO DEDUTÍVEIS

Não são dedutíveis para efeito de determinação do lucro real, devendo ser adicionados ao lucro líquido, os valores computados nos custos e as despesas que não atendam às determinações da legislação tributária vigentes no respectivo período de apuração.

A legislação do Imposto de Renda considera operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.

São necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

2.2.1. Multas

Para efeito de apuração do lucro real são consideradas:

DEDUTÍVEIS

As multas fiscais de natureza compensatória e aquelas impostas por descumprimento de obrigações tributárias, meramente acessórias, de que não resulte falta ou insuficiência de pagamento de tributo, tais como:

- a) multa por apresentação espontânea, fora do prazo, da Declaração de Rendimentos;
- b) multa por indicação espontânea de rendimentos omitidos na Declaração;
- c) multas pelo pagamento espontâneo, em atraso, do IR, IPI, ICMS, ISS, Cofins e PIS/Pasep.

Segundo alguns entendimentos da jurisprudência administrativa, as multas fiscais de natureza compensatória são dedutíveis no período de apuração em que efetivamente pagas. Todavia, a Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), através da Solução de Divergência 6/2012, decidiu que as multas moratórias por recolhimento espontâneo de tributo fora do prazo são dedutíveis como despesa operacional, na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, no período em que forem incorridas, de acordo com o regime de competência.

INDEDUTÍVEIS

As multas impostas por ocasião do lançamento de ofício ou auto de infração, visando punir o contribuinte por infração de que tenha resultado falta ou insuficiência de pagamento de tributos, dentre elas:

- a) multa de ofício pela falta de entrega da declaração ou de apresentação de declaração inexata;
- b) multa lançada nos casos de fraude, sonegação e conluio, definidos na legislação;
- c) multa aplicável pela falta de retenção do imposto, ou contribuição, devido na fonte;
- d) multa de ofício pela falta de recolhimento do imposto, ou pelo recolhimento a menor.

Também são indedutíveis as multas de natureza não tributária, tais como infrações de trânsito e outras.

Multas Relativas ao INSS e ao FGTS

A Administração Fiscal, através do Perguntas e Respostas do Imposto de Renda – Pessoa Jurídica, inclui entre as multas decorrentes de infração a normas de natureza não tributária, portanto indedutíveis, as relativas ao FGTS e ao INSS.

Todavia, o antigo Conselho de Contribuinte do Ministério da Fazenda entendeu que as multas pelo pagamento espontâneo, em atraso, decorrentes dessas parcelas, poderão ser deduzidas como despesas operacionais, conforme segue:

“MULTAS FISCAIS DE NATUREZA TRIBUTÁRIA – DEDUTIBILIDADE

- As multas de mora de natureza compensatórias (não administrativas) por inadimplência de tributos e contribuições, sem a natureza de provisão, são dedutíveis, desde que não configurem a sanção indenizatória ou punitiva, a teor do artigo 3º do Código Tributário Nacional.

Legítima, em defluência, a dedutibilidade de multas ao FGTS e ao Iapás (modalidade Contribuição Social) por terem características de tributos, conforme reconhecimento da Secretaria da Receita Federal (PN-CST nº 174, de 25-9-74 – DO-U de 22-10-74) e reiterada jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (Ac 1º CC 103-19510/98)."

"MULTAS DE MORA – FGTS E INSS – DEDUTIBILIDADE – As multas moratórias, de natureza compensatórias da inadimplência no pagamento de tributos e contribuições, inclusive FGTS e INSS, quando pagas, são dedutíveis na apuração do lucro real." (Ac. 1º CC 107-07056 – DO-U de 7-7-2003)."

2.2.2. Remuneração a Dirigentes e a Membros do Conselho Fiscal e de Administração

A legislação do Imposto de Renda considera dedutível o valor total do custo ou da despesa incorrida referente à remuneração atribuída a titular de firma individual (empresário, de acordo com o Código Civil), a sócios, diretores e administradores de sociedades ou representantes legais de sociedades estrangeiras, bem como a membros dos conselhos fiscal e de administração, desde que:

- a) correspondam à efetiva prestação de serviços;
- b) sejam mensais e fixos, isto é, predeterminados;
- c) sejam debitados em conta específica de custo ou despesa operacional.

Os valores atribuídos com inobservância dessas condições devem ser adicionados ao lucro líquido do período de apuração em que forem contabilizados.

ENCARGOS SOCIAIS

Os depósitos para o FGTS efetuados a favor de dirigentes não empregados constituem custos ou despesas operacionais dedutíveis. As contribuições para a Previdência Social sobre as retiradas *pro labore* recebem o seguinte tratamento:

- a) a parte que competir à empresa será considerada despesa dedutível;
- b) a parte que competir ao segurado, porventura assumida pela empresa, será considerada benefício indireto, devendo, portanto, integrar o montante das retiradas na forma examinada no subitem 2.2.3.

VALORES NÃO DEDUTÍVEIS

São indedutíveis, devendo ser adicionadas ao lucro líquido na determinação do lucro real:

- a) as retiradas, mesmo debitadas em conta específica de custo ou despesa operacional, que não correspondam à remuneração mensal e fixa por prestação de serviços;
- b) as percentagens e os ordenados pagos a membros das diretorias das sociedades por ações que não residam no País;
- c) as gratificações atribuídas a dirigentes.

2.2.3. Remuneração Indireta a Administradores

Desde que a pessoa jurídica identifique e individualize os beneficiários, as vantagens, benefícios e ganhos adicionais, pecuniários ou não, concedidos pela empresa a administradores, diretores, gerentes e seus assessores, em retribuição pelo desempenho do respectivo cargo ou função, integrarão o montante das retiradas, sendo dedutíveis na apuração do lucro real.

BENEFÍCIOS E VANTAGENS ATRIBUÍDOS A DIRIGENTES

I – a contraprestação de arrendamento mercantil ou o aluguel ou, quando for o caso, os respectivos encargos de depreciação:

- a) de veículo utilizado no transporte de administradores, diretores, gerentes e seus assessores;
- b) de imóvel cedido para uso de qualquer pessoa dentre as referidas na letra "a";
- II – as despesas com benefícios e vantagens concedidos pela empresa a administradores, diretores, gerentes e seus assessores, pagas diretamente ou através da contratação de terceiros, tais como:
 - a) a aquisição de alimentos ou quaisquer outros bens para utilização pelo beneficiário fora do estabelecimento da empresa;
 - b) os pagamentos relativos a clubes e a assemelhados;
 - c) o salário e respectivos encargos sociais de empregados postos à disposição ou cedidos pela empresa a administradores, diretores, gerentes e seus assessores;
 - d) a conservação, o custeio e a manutenção dos bens referidos no inciso I. Os valores acrescidos à remuneração dos dirigentes serão, da mesma forma que as retiradas, tributados na fonte e na Declaração de Ajuste Anual, com base na Tabela Progressiva do Imposto de Renda.

BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS OU IDENTIFICADOS E NÃO INDIVIDUALIZADOS

Quando a pessoa jurídica não identificar ou identificar e não individualizar os beneficiários das vantagens ou benefícios concedidos, os valores atribuídos ficarão sujeitos à tributação exclusiva na fonte, à alíquota de 35%, calculada sobre o rendimento bruto devidamente reajustado. Neste caso, o valor das despesas, bem como do IR/Fonte, serão considerados indedutíveis, devendo ser adicionados ao lucro líquido do período de apuração para efeito de determinação do lucro real.

Esse tratamento aplica-se, também, aos pagamentos efetuados com recursos entregues, contabilizados ou não, quando não comprovada a operação ou a sua causa.

DESPESAS COM DEDUÇÃO VEDADA A PARTIR DE 1º DE JANEIRO DE 1996

No caso de pessoa jurídica que atribui remuneração indireta a seus dirigentes, é importante identificar e individualizar os beneficiários para acrescentar as vantagens e benefícios ao valor das retiradas. Isso porque o beneficiário será tributado com base na Tabela Progressiva (alíquota máxima de 27,5%), e a pessoa jurídica poderá deduzir a totalidade das remunerações, ainda que se trate das despesas com dedutibilidade vedada pelo artigo 13 da Lei 9.249/95, mencionadas nos subitens 6.3 a 6.3.6 do trabalho “Apuração da Base de Cálculo da CSLL”, constante deste Volume.

2.2.4. Participações Atribuídas a Dirigentes

Serão adicionadas ao lucro líquido do período de apuração, para efeito de determinar o lucro real, as participações nos lucros da pessoa jurídica atribuídas a partes beneficiárias de sua emissão e a seus administradores.

2.2.5. Participações Atribuídas a Técnicos Estrangeiros

A legislação vigente do Imposto de Renda estabelece que não são dedutíveis as participações no lucro atribuídas a técnicos estrangeiros, domiciliados ou residentes no exterior, para execução de serviços especializados, em caráter provisório.

2.2.6. Excesso de Depreciação, Amortização ou Exaustão

A pessoa jurídica tributada pelo lucro real pode computar no resultado, em cada período de apuração, os encargos de depreciação, amortização ou exaustão suportados em decorrência da diminuição dos valores de bens ou direitos registrados em seu Ativo Imobilizado, Intangível ou Diferido.

Os encargos de depreciação e amortização são dedutíveis na apuração do lucro real desde que os bens móveis ou imóveis que lhe deram origem sejam intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços.

ENCARGOS NÃO DEDUTÍVEIS

O encargo a deduzir corresponderá à aplicação, sobre o custo de aquisição, da taxa anual permitida, fixada em função da vida útil do bem, ou seja, do prazo durante o qual possa esperar a utilização econômica do bem na produção de seus rendimentos.

Se ocorrer excesso de apropriação, o valor excedente deverá ser adicionado ao lucro líquido na determinação do lucro real.

2.3. CUSTOS E DESPESAS VEDADOS PELA LEI 9.249/95

Devem ser adicionados ao lucro líquido do respectivo período de apuração os valores com dedução vedada pelo artigo 13 da Lei 9.249/95, computados pela pessoa jurídica como custos ou despesas operacionais. Sobre o assunto, ver subitens 6.3 a 6.3.6 do trabalho “Apuração da Base de Cálculo da CSLL”.

2.4. PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS

No período de apuração em que a pessoa jurídica constituir provisão indedutível, deverá adicionar o correspondente valor ao lucro líquido para efeito de apuração do lucro real. No período de apuração seguinte, poderá ser excluído o valor baixado através de reversão.

As provisões consideradas dedutíveis estão relacionadas no subitem 6.1 do trabalho “Apuração da Base de Cálculo da CSLL”.

2.5. RECUPERAÇÃO DE PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITOS

A pessoa jurídica credora ou devedora deverá observar, para efeitos das adições decorrentes da sistemática de perdas no recebimento de créditos, os procedimentos examinados no trabalho divulgado no Volume 7 deste Curso Prático, sob título próprio.

2.6. AJUSTES POR DIMINUIÇÃO NO VALOR DE INVESTIMENTOS AVALIADOS PELO MEP

O valor do ajuste por diminuição no valor de investimentos avaliados pelo valor do Patrimônio Líquido deve ser adicionado ao lucro líquido para apuração do

lucro real, inclusive as perdas de capital decorrentes de variação na percentagem de participação no capital social da investida.

O tratamento aplica-se, também, às perdas por ajustes no valor de participação em Sociedades em Conta de Participação (SCP).

2.7. GANHO DE CAPITAL NA VENDA DE BENS A LONGO PRAZO

No trimestre ou ano em que forem recebidas as parcelas diferidas referentes à venda de bem a longo prazo do Ativo Não Circulante, classificados como Investimentos, Imobilizado ou Intangível, a empresa deverá adicionar ao lucro líquido o ganho proporcional à parcela do preço recebida, procedendo a correspondente baixa na parte B do e-Lalur.

2.8. JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO – PARCELA EXCEDENTE

Observar as mesmas normas examinadas no subitem 6.8 do trabalho “Apuração da Base de Cálculo da CSLL”.

2.9. DEPRECIAÇÃO ACELERADA INCENTIVADA – REVERSÃO

A partir do período de apuração em que o total da depreciação acumulada, incluindo a normal (contábil) e a acelerada (e-Lalur), atingir o custo de aquisição do bem, este será considerado integralmente depreciado para efeitos fiscais, devendo as empresas beneficiárias adicionar ao lucro líquido, na determinação do lucro real, o valor correspondente à depreciação normal que vier a ser registrada na escrituração contábil.

O valor a ser adicionado corresponderá, obrigatoriamente, ao valor do encargo computado no resultado de cada período de apuração.

Sobre o assunto ver trabalho específico divulgado no Volume 3 deste Curso Prático 2023.

2.10. REALIZAÇÃO DA RESERVA DE REAVALIAÇÃO DE BENS

Adição do valor da contrapartida da reavaliação de quaisquer bens, efetuada até 31-12-2007, no montante do aumento do valor dos bens reavalviados que tenha sido efetivamente realizado no período, se não computado contabilmente em conta de resultado.

A contrapartida da reavaliação somente poderá ser computada em conta de resultado ou na determinação do lucro real quando ocorrer a efetiva realização do bem reavalviado. A efetiva realização do bem reavalviado é considerada como ocorrida quando o bem for alienado, sob qualquer forma, depreciado, amortizado ou exaurido e baixado por perecimento.

2.11. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIOS E DESÁGIOS NA AQUISIÇÃO DE INVESTIMENTOS

A empresa que absorveu patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, ocorrida até 31-12-2017, cuja participação tenha sido adquirida até 31-12-2014 com ágio ou deságio, registrado nos termos da IN 11 SRF/99, deverá adicionar ao lucro líquido, em cada período de apuração, o valor das amortizações de ágios na aquisição de investimentos avaliados pelo valor de Patrimônio Líquido. Os valores adicionados serão controlados na parte B do e-Lalur para exclusão no período de apuração em que ocorrer a alienação ou baixa da participação societária.

Também deverá ser adicionado ao lucro líquido o valor do deságio amortizado, excluído em período anterior e controlado na parte B do e-Lalur, em razão da alienação ou baixa do investimento avaliado pelo valor de Patrimônio Líquido.

O mesmo tratamento será observado no caso de aquisição de participações que dependam de aprovação órgão regulador para sua efetivação, cujo processo de aquisição tenha iniciado até 31-12-2014, e o prazo de incorporação tenha sido:

- até 31-12-2017, se a aprovação tiver ocorrido até 31-12-2016; ou
- de até 12 meses contados a partir da aprovação da aquisição pelo órgão regulador ou fiscalizador.

2.12. PERDAS INCORRIDAS NO MERCADO DE RENDA VARIÁVEL

A pessoa jurídica está obrigada a adicionar ao lucro líquido, para fins de apuração do lucro real, o valor das perdas, excedentes aos ganhos auferidos no mesmo período de apuração, decorrentes de aplicações financeiras no mercado de renda variável.

As perdas incorridas em operações iniciadas e encerradas no mesmo dia (*day trade*) deverão ser adicionadas pelo seu valor total.

2.12.1. Aplicações de Titularidade de Instituições Financeiras

As perdas incorridas em operações no mercado de renda variável de titularidade de instituição financeira, agência de fomento, sociedade de seguro, de previdência e de capitalização, sociedade corretora de títulos e valores mobiliários e câmbio, sociedade distribuidora de títulos e valores mobiliários ou sociedade de arrendamento mercantil poderão ser compensadas integralmente, ainda que incorridas em operações *day trade*.

2.13. DESPESAS INDEDUTÍVEIS DAS SOCIEDADES COOPERATIVAS

As sociedades cooperativas que desenvolvem atividades com resultado tributável, decorrente de atos não cooperativos, devem oferecer à tributação, através do e-Lalur, parcela, proporcionalmente determinada, do valor dos custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e outros valores deduzidos do resultado tributável que não sejam dedutíveis na determinação do lucro real das pessoas jurídicas em geral. Nesse caso, havendo despesas indeditáveis comuns aos atos cooperativos e não cooperativos, deverão ser adotadas fórmulas especiais de cálculo para a segregação.

Ver trabalho específico no Volume 9 deste Curso Prático.

2.14. CONTRIBUIÇÕES PARA A PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR E O FAPI – PARCELA EXCEDENTE

A soma das contribuições, inclusive para seguro de vida com cláusula de cobertura por sobrevivência, não poderá exceder, em cada período de apuração, a 20% do total dos salários dos empregados e das remunerações dos dirigentes da empresa, vinculados ao respectivo Plano. Havendo excesso, este deverá ser adicionado ao lucro líquido para efeito de determinação do lucro real.

Ver o item 6.10 do trabalho “Apuração da Base de Cálculo da CSLL”, neste Volume.

2.15. LUCROS, RENDIMENTOS, GANHOS OU PERDAS DE CAPITAL AUFERIDOS NO EXTERIOR

Os lucros, rendimentos, ganhos ou perdas de capital auferidos no exterior terão os tratamentos e seguir:

Adição dos prejuízos e perdas, inclusive de capital, que tenham sido computados no resultado, decorrentes de aplicações e operações no exterior efetuadas pela própria empresa.

Tratando-se de pessoa jurídica enquadrada na apuração trimestral, a cada encerramento de trimestre deverão ser adicionados os prejuízos e perdas do exterior, computados no correspondente resultado.

Adição dos lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior durante o ano-calendário.

A tributação dos lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior encontra-se amplamente examinada no Volume 6 do Curso Prático do IRPJ/2023 e no Fascículo 28/2014 do Colecionador de IR/LC.

2.16. AJUSTES DECORRENTES DE MÉTODOS – PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

A pessoa jurídica que realizar operações com pessoas vinculadas no exterior, ou, ainda que não vinculadas, residentes ou domiciliadas em países com tributação favorecida, deverá adicionar ao lucro líquido apurado no balanço de 31 de dezembro, para efeito de apuração do lucro real, as parcelas de acordo com as normas do preço de transferência.

2.17. IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES COM EXIGIBILIDADE SUSPENSA

Os impostos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa nos termos dos incisos II a V do artigo 151 do Código Tributário Nacional, haja ou não depósito judicial, devem ser adicionados ao lucro líquido para fins de determinação do lucro real, caso tenham sido computados como despesa operacional. Os impostos e contribuições poderão ter sua exigibilidade suspensa em virtude de:

- a) depósito do montante integral do crédito tributário;
- b) reclamação ou recurso, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;
- c) concessão de medida liminar em mandado de segurança;
- d) concessão de medida liminar ou de tutela antecipada em outras espécies de ação judicial.

2.18. LUCRO REALIZADO DE CONTRATOS COM EMPRESAS PÚBLICAS

As pessoas jurídicas que diferiram a tributação dos lucros decorrentes de contratos com entidades governamentais, para construção por empreitada, fornecimento de bens ou prestação de serviços, devem adicionar ao lucro líquido a parcela do referido lucro, correspondente à receita recebida no próprio período.

Quando se tratar de créditos quitados pelo Poder Público com títulos de sua emissão, inclusive com Certificados de Securitização, a parcela do lucro que tiver sido diferida poderá ser adicionada somente no período de apuração do resgate dos referidos títulos ou de sua alienação sob qualquer forma.

Sobre o assunto ver trabalho divulgado no Volume 8 deste Curso Prático, sob o título “Contratos a Longo Prazo”.

2.19. VARIAÇÕES CAMBIAIS PASSIVAS

Os ajustes de variações cambiais passivas devem ser efetuados nas seguintes situações:

Regime de Caixa

As pessoas jurídicas que mantiveram o reconhecimento, na determinação do lucro real, das variações monetárias, em função da taxa de câmbio, quando da liquidação da correspondente operação, devem adicionar ao lucro líquido o valor correspondente às variações cambiais passivas debitadas no resultado do período.

O reconhecimento das variações cambiais quando da liquidação das correspondentes operações será definitiva para todo o ano-calendário, observado o disposto no trabalho divulgado no Volume 6 deste Curso Prático, sob o título “Variações Monetárias”.

Utilização em Balanço de Taxa de Câmbio Diferente da Divulgada pelo Bacen

A pessoa jurídica que utilizar taxa de câmbio diferente da divulgada pelo Bacen na elaboração de suas demonstrações financeiras e optar por considerar as variações cambiais dos direitos de crédito e das obrigações na determinação do lucro real pelo regime de competência deverá, na parte A do e-Lalur, adicionar as variações cambiais passivas reconhecidas no período de apuração com base em taxa de câmbio diferente da divulgada pelo Bacen.

2.20. VARIAÇÕES CAMBIAIS ATIVAS

Os ajustes de variações cambiais ativas devem ser efetuados nas seguintes situações:

Regime de Caixa – Operações Liquidadas

As pessoas jurídicas que mantiveram o reconhecimento, na determinação do lucro real, das variações monetárias, em função da taxa de câmbio, quando da liquidação da correspondente operação, deverão adicionar ao lucro líquido o valor das variações cambiais ativas verificadas, cujas operações tenham sido liquidadas no respectivo período de apuração.

Para mais informações, ver trabalho “Variações Monetárias” divulgado no Volume 6 deste Curso Prático.

Utilização em Balanço de Taxa de Câmbio Diferente da Divulgada pelo Bacen

A pessoa jurídica que utilizar taxa de câmbio diferente da divulgada pelo Bacen na elaboração de suas demonstrações financeiras e optar por considerar as variações cambiais dos direitos de crédito e das obrigações na determinação do lucro real pelo regime de competência deverá, na parte A do e-Lalur, adicionar as variações cambiais ativas que teriam sido reconhecidas no período de apuração caso tivesse sido utilizada a taxa de câmbio divulgada pelo Bacen.

2.21. PREJUÍZO NA ALIENAÇÃO DE AÇÕES, TÍTULOS OU QUOTAS DE CAPITAL

Não são dedutíveis os prejuízos havidos em virtude de alienação de ações, títulos ou quotas de capital, com deságio superior a 10% dos respectivos valores de aquisição, salvo se a venda houver sido realizada em bolsa de valores,

ou, onde esta não existir, tiver sido efetuada através de leilão público, com divulgação do respectivo edital, na forma da lei, durante três dias no período de um mês.

Esse tratamento não se aplica às sociedades de investimentos fiscalizadas pelo Bacen, nem às participações permanentes.

2.22. CUSTOS E DESPESAS VINCULADOS ÀS RECEITAS DA ATIVIDADE IMOBILIÁRIA TRIBUTADAS PELO RET

Adição do valor relativo ao somatório dos custos e despesas próprios das incorporações imobiliárias inscritas no RET (Regime Especial de Tributação), de que tratam os artigos 1º a 4º da Lei 10.931/2004 e alterações, tendo em vista que o pagamento do IRPJ relativo às incorporações imobiliárias inscritas no RET é considerado definitivo, não gerando, em qualquer hipótese, direito à restituição ou à compensação com o que for apurado pela incorporadora.

2.23. PRORROGAÇÃO DA LICENÇA-MATERNIDADE/PATERNIDADE – PROGRAMA EMPRESA CIDADÃ – LEI 11.770/2008

A pessoa jurídica tributada com base no lucro real que aderir ao Programa Empresa Cidadã poderá deduzir do imposto devido, em cada período de apuração, o total da remuneração integral da empregada e do empregado pago nos dias de prorrogação de sua licença-maternidade/paternidade. Neste caso, a empresa participante não poderá deduzir como despesa operacional o total da remuneração da empregada e do empregado pago durante a prorrogação.

2.24. PRÊMIO NA EMISSÃO DE DEBÊNTURES – DESTINAÇÃO DIVERSA

Deverá ser adicionado ao lucro líquido o valor dos prêmios recebidos na emissão de debêntures, excluído da apuração do lucro real, quando seja dada destinação diversa à reserva de lucros específica, inclusive nas hipóteses de:

- a) capitalização do valor e posterior restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de prêmios na emissão de debêntures;
- b) restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, nos 5 anos anteriores à data da emissão das debêntures, com posterior capitalização do valor do prêmio na emissão de debêntures, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitada ao valor total das exclusões decorrentes de prêmios na emissão de debêntures; ou
- c) integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

2.25. DOAÇÕES E SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTOS – DESTINAÇÃO DIVERSA

Será adicionado ao lucro líquido o valor das doações e subvenções para investimentos recebidas do Poder Público, excluído da apuração do lucro real, quando seja dada destinação diversa à reserva de lucros a que se refere o artigo 195-A da Lei 6.404/76, inclusive nas hipóteses de:

- a) capitalização do valor e posterior restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou subvenções governamentais para investimentos;

- b) restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, nos 5 anos anteriores à data da doação ou da subvenção, com posterior capitalização do valor da doação ou da subvenção, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitada ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou de subvenções governamentais para investimentos; ou
- c) integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

INCENTIVOS FISCAIS ESTADUAIS E MUNICIPAIS

Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstas.

2.26. DIFERIMENTO DE JUROS E ENCARGOS FINANCEIROS – HOLDING

A pessoa jurídica que tenha por objeto exclusivamente a gestão de participações societárias (*holding*), nos termos do artigo 31 da Lei 11.727/2008, poderá diferir o reconhecimento das despesas com juros e encargos financeiros pagos ou incorridos relativos a empréstimos contraídos para financiamento de investimentos em sociedades controladas.

As despesas mencionadas constituirão adições ao lucro líquido para fins de determinação do lucro real e serão controladas no e-Lalur.

Essas despesas financeiras devem ser contabilizadas individualizadamente por controlada, de modo a permitir a identificação e verificação em separado dos valores diferidos por investimento.

O valor assim registrado integrará o custo do investimento para efeito de apuração de ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação do investimento. Embora não haja menção expressa na legislação, é nosso entendimento que os mencionados encargos financeiros, controlados no Lalur, constituirão exclusão do lucro líquido quando da alienação ou liquidação do investimento.

2.27. JUROS PAGOS OU CREDITADOS AO EXTERIOR – LEI 12.249/2010, ARTIGOS 24 E 25

Serão adicionados ao lucro líquido os valores dos juros pagos ou creditados à pessoa física ou jurídica vinculada ou não, residente ou domiciliada no exterior, constituída ou não em país ou dependência com tributação favorecida ou sob regime fiscal privilegiado, quando não atendidas as condições de dedutibilidade, conforme examinamos no trabalho divulgado no Fascículo 40/2018 do Colecionador de IR/LC, intitulado “Valores Pagos ao Exterior”.

2.28. DESPESAS E CUSTOS COM PESQUISA E DESENVOLVIMENTO DE PRODUTOS E PROCESSOS INOVADORES – LEI 10.973/2004, ARTIGO 19

Adição ao lucro líquido, no período de recebimento da subvenção, de acordo com o artigo 30 da Lei 12.350/2010, do valor empregado dos recursos decorrentes das subvenções governamentais, inclusive as despesas e custos já considerados na base de cálculo do imposto em períodos anteriores ao do seu recebimento.

2.29. DESPESAS E CUSTOS COM REMUNERAÇÃO DE PESQUISADORES EMPREGADOS EM ATIVIDADES DE INOVAÇÃO TECNOLÓGICA – LEI 11.196/2005, ARTIGO 21

Adição ao lucro líquido, no período de recebimento da subvenção, conforme determina o artigo 30 da Lei 12.350/2010, do valor aplicado dos recursos decorrentes das subvenções governamentais, inclusive as despesas e custos já considerados na base de cálculo do imposto em períodos anteriores ao do seu recebimento.

2.30. OUTRAS ADIÇÕES

Além das adições referidas nos subitens anteriores, devem ser adicionados ao lucro líquido do período de apuração do lucro real outros valores cuja dedução não seja admitida pela legislação tributária, como, por exemplo:

- a) ajustes relativos às adições ao lucro líquido para determinação do lucro real estabelecidos pela Lei 12.973, contidos nos subitens 6.22 a 6.40, letras “f” a “h”, do trabalho “Apuração da Base de Cálculo da CSLI”;
- b) valor dos juros produzidos por Nota do Tesouro Nacional (NTN), no período de apuração de seu recebimento, que tiver sido excluído em períodos de apuração anteriores;
- c) perdas na alienação de investimentos decorrentes de incentivos fiscais, inclusive quotas do Funcines;
- d) no caso de ficar caracterizada distribuição disfarçada de lucros, as parcelas determinadas na forma dos artigos 528 a 532 do RIR/2018. Sobre o assunto, ver Orientação divulgada no Fascículo 34/2019 do Colecionador de IR/LC.

No Portal COAD, em Tabelas Dinâmicas, Tributos Federais, Adições ao Lucro Líquido examinamos outras adições que devem ser efetuadas conforme determinação da legislação tributária.

2.31. RECONHECIMENTO CONTÁBIL DA RECEITA DIFERENTE DO TRIBUTÁRIO

Salvo disposição em contrário, a receita bruta será reconhecida no período de apuração em que for configurada a aquisição de sua disponibilidade econômica ou jurídica, independentemente da avaliação quanto à probabilidade de não recebimento do valor pactuado ou contratado. Se for adotado procedimento contábil do qual resulte valor de receita bruta ou momento de reconhecimento dessa receita diferente do estabelecido pela legislação tributária, a pessoa jurídica deverá registrar a diferença mediante lançamento a débito ou a crédito em conta específica de ajuste da receita bruta, que será considerada no cálculo da receita líquida.

Caso a diferença observada possua a natureza de dedução da receita bruta, ela deverá ser registrada na conta representativa da respectiva dedução.

Para cada operação e em cada período de apuração, a pessoa jurídica deverá computar na determinação do lucro real e do resultado ajustado a diferença decorrente da aplicação de procedimento contábil que resulte em valor e/ou momento diferente daquele em que a receita bruta deva ser reconhecida e/ou mensurada nos termos da legislação tributária, que deve ser adicionada ao lucro líquido na determinação do lucro real e do resultado ajustado na parte A do e-Lalur e do e-Lacs, caso seja positiva.

Em obediência ao regime de competência, a parcela dos custos e despesas, pagos ou incorridos, correspondente ao ajuste da receita bruta do período de apuração, será adicionada ao lucro líquido na determinação do lucro real e do resultado ajustado na parte A do e-Lalur e do e-Lacs, caso tenha sido registrada na escrituração comercial da pessoa jurídica.

2.31.1. Receita de Exportação

Na hipótese da exportação de bens para o exterior, a receita bruta será determinada pela conversão, para reais, de seu valor expresso em moeda estrangeira à taxa de câmbio fixada no boletim de abertura pelo Banco Central do Brasil, para compra, em vigor na data de embarque dos bens para o exterior, nos termos da legislação tributária. No caso de contabilização feita de forma diferente, o ajuste deve ser feito conforme o item anterior.

3. EXCLUSÕES DO LUCRO LÍQUIDO

Alguns valores, desde que autorizados pela legislação, podem ser excluídos do lucro líquido do período para a determinação do lucro real. A seguir, examinamos as principais exclusões admitidas pela legislação vigente.

3.1. PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS – REVERSÃO DOS SALDOS

O montante dos saldos das provisões não dedutíveis constituídas no período de apuração anterior e baixadas no curso do período de apuração trimestral ou anual por reversão pode ser excluído do resultado contábil para fins de apuração do lucro real.

3.2. RESULTADOS NÃO TRIBUTÁVEIS DE SOCIEDADES COOPERATIVAS

Os resultados positivos obtidos pelas sociedades cooperativas em operações que se caracterizem como atos cooperativos não estão sujeitos à incidência do Imposto de Renda, podendo ser excluídos do lucro líquido, na parte A do e-Lalur. A exclusão não se aplica às sociedades cooperativas de consumo que tenham por objeto a compra e o fornecimento de bens aos consumidores, associados ou não.

Sobre o assunto, ver trabalho intitulado “Sociedades Cooperativas”, divulgado no Volume 9 deste Curso Prático.

3.3. LUCROS E DIVIDENDOS DE INVESTIMENTOS AVALIADOS PELO CUSTO DE AQUISIÇÃO

O valor dos lucros e dividendos, derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que for computado no resultado do período de apuração, pode ser excluído do lucro líquido para a determinação do lucro real, inclusive das Sociedades em Conta de Participação (SCP).

3.4. AJUSTES POR AUMENTO NO VALOR DE INVESTIMENTOS AVALIADOS PELO MEP

A legislação tributária admite que a pessoa jurídica exclua do lucro líquido os valores registrados no período de apuração referentes a resultados positivos auferidos em participações societárias relativos aos investimentos avaliados pelo método de equivalência patrimonial, bem como os auferidos pelas SCP. Esse tratamento aplica-se, também, ao valor dos ganhos ocorridos por variação percentual em participação societária avaliada pelo MEP.

3.5. RENDIMENTOS E GANHOS DE CAPITAL AUFERIDOS NO EXTERIOR

Os rendimentos e ganhos auferidos no exterior, que tiverem sido registrados na contabilidade durante o período em curso, poderão, à opção do contribuinte, serem excluídos na apuração do correspondente lucro real, para adição obrigatória no encerramento do ano-calendário.

3.6. VARIAÇÕES CAMBIAIS ATIVAS

A seguir, as situações de exclusões das variações cambiais ativas.

Regime de Caixa

As pessoas jurídicas que consideraram, para efeito de determinação do lucro real, o valor correspondente às variações monetárias das obrigações e direitos de crédito, em função da taxa de câmbio, quando da liquidação da correspondente operação, excluirão do lucro líquido o valor das variações cambiais ativas creditadas no resultado do período de apuração.

Utilização em Balanço de Taxa de Câmbio Diferente da Divulgada pelo Bacen

A pessoa jurídica que utilizar taxa de câmbio diferente da divulgada pelo Bacen na elaboração de suas demonstrações financeiras e optar por considerar as variações cambiais dos direitos de crédito e das obrigações na determinação do lucro real pelo regime de competência deverá, na parte A do e-Lalur, excluir as variações cambiais ativas reconhecidas no período de apuração com base em taxa de câmbio diferente da divulgada pelo Bacen.

3.7. VARIAÇÕES CAMBIAIS PASSIVAS

A seguir, as situações de exclusões das variações cambiais passivas.

Regime de Caixa – Operações Liquidadas

As pessoas jurídicas que mantiveram o reconhecimento, na determinação do lucro real, das variações monetárias, em função da taxa de câmbio, quando da liquidação da correspondente operação, excluirão do lucro líquido o valor das variações cambiais passivas verificadas, cujas operações tenham sido liquidadas no período de apuração.

Utilização em Balanço de Taxa de Câmbio Diferente da Divulgada pelo Bacen

A pessoa jurídica que utilizar taxa de câmbio diferente da divulgada pelo Bacen na elaboração de suas demonstrações financeiras e optar por considerar as variações cambiais dos direitos de crédito e das obrigações na determinação do lucro real pelo regime de competência deverá, na parte A do e-Lalur, excluir as variações cambiais passivas que teriam sido reconhecidas no período de apuração caso tivesse sido utilizada a taxa de câmbio divulgada pelo Bacen.

3.8. GANHO DE CAPITAL NAS VENDAS A LONGO PRAZO DE BENS

Nas vendas de bens do Ativo Não Circulante, classificados como Investimentos, Imobilizado ou Intangível, para recebimento do preço, no todo ou em parte, após o término do ano-calendário seguinte ao da contratação, o contribuinte poderá, para efeito de determinar o lucro real, reconhecer o lucro na proporção da parcela do preço recebida em cada período de apuração.

3.9. LUCRO NÃO REALIZADO DE CONTRATO A LONGO PRAZO COM ENTIDADES GOVERNAMENTAIS

As pessoas jurídicas que firmarem contratos com entidades governamentais, para construção por empreitada, fornecimento de bens ou prestação de serviços, poderão diferir a tributação do lucro dessas operações até sua realização. O regime especial de diferimento aplica-se na apuração dos resultados de contratos celebrados com pessoa jurídica de direito público, ou empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária. Para efeito de enquadramento no regime tributário especial, 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. Sobre o assunto ver o trabalho divulgado no Volume 8 deste Curso Prático sob o título “Contratos a Longo Prazo”.

3.10. IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES COM EXIGIBILIDADE SUSPENSA

Os valores de impostos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos dos incisos II a V do artigo 151 do Código Tributário Nacional, adicionados ao lucro líquido no período de constituição das respectivas provisões, conforme o subitem 2.17, poderão ser excluídos na determinação do lucro real do período de apuração em que forem pagos.

3.11. JUROS PRODUZIDOS POR NTN

De acordo com os artigos 100 e 102 da Lei 8.981/95, a empresa pode excluir do lucro líquido, para efeito de determinação do lucro real, os juros reais produzidos por Notas do Tesouro Nacional (NTN) emitidas para troca compulsória no âmbito do Programa Nacional de Privatização.

O valor excluído no período de apuração será controlado na parte B do e-Lalur e adicionado na parte A do referido livro no período de apuração do seu recebimento.

3.12. ENCARGOS FINANCEIROS DE CRÉDITOS/DÉBITOS VENCIDOS

De acordo com o artigo 11 da Lei 9.430/96, podem ser excluídos do lucro líquido, para efeito de apuração do lucro real:

– NA PESSOA JURÍDICA CREDORA

Após dois meses de vencimento do crédito sem recebimento, o valor dos encargos financeiros incidentes sobre o crédito vencido contabilizado como receita, auferido a partir do mencionado prazo.

– NA PESSOA JURÍDICA DEVEDORA

Os encargos financeiros adicionados em período anterior, no período de apuração em que ocorrer a quitação do débito por qualquer forma.

3.13. DEPRECIAÇÃO ACELERADA INCENTIVADA

As pessoas jurídicas enquadradas nos benefícios de depreciação e amortização acelerada incentivada podem excluir do lucro líquido, para efeito de determinação do lucro real, as parcelas calculadas na forma da legislação

pertinente, conforme examinamos em trabalho específico divulgado no Volume 3 deste Curso Prático.

3.14. INCENTIVOS À INOVAÇÃO TECNOLÓGICA – LEI 11.196/2005

A Lei 11.196/2005, através dos artigos 17 a 26, e alterações, instituiu incentivos à inovação tecnológica, assim considerada a concepção de novo produto ou processo de fabricação, bem como a agregação de novas funcionalidades ou características ao produto ou processo que implique melhorias incrementais e efetivo ganho de qualidade ou produtividade, resultando maior competitividade no mercado.

Dentre outros incentivos, a pessoa jurídica poderá excluir do lucro líquido, para determinação do lucro real, sem prejuízo da dedução dos dispêndios:

- a) até 60% da soma dos dispêndios realizados no período de apuração com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica, classificáveis como despesa pela legislação do IRPJ;
- b) até 80% dos dispêndios, no caso de a pessoa jurídica incrementar o número de pesquisadores contratados no ano-calendário de gozo do incentivo em percentual acima de 5%, em relação à média de pesquisadores com contratos em vigor no ano-calendário anterior ao de gozo do incentivo; e
- c) até 70%, no caso de a pessoa jurídica incrementar o número de pesquisadores contratados no ano-calendário de gozo do incentivo em até 5%, em relação à média de pesquisadores com contratos em vigor no ano-calendário anterior ao de gozo do incentivo.

A pessoa jurídica que se dedica exclusivamente à pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica, para fins de cálculo dos percentuais acima, poderá considerar os sócios que atuem com dedicação de, pelo menos, vinte horas semanais na atividade de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica explorada pela própria pessoa jurídica.

Sem prejuízo dos benefícios mencionados acima, a pessoa jurídica poderá excluir do lucro líquido, na determinação do lucro real, o valor de até 20% da soma dos dispêndios ou pagamentos vinculados à pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica objeto de patente concedida ou cultivar registrado. Os dispêndios e pagamentos serão registrados na Parte B do e-Lalur e excluídos no período de apuração da concessão da patente ou do registro do cultivar.

Essas exclusões ficam limitadas ao valor do lucro real antes da própria exclusão, vedado o aproveitamento de eventual excesso em período de apuração posterior, exceto para a pessoa jurídica que se dedique exclusivamente à pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica.

3.14.1. Depreciação e Amortização Aceleradas

De acordo com a Lei 11.196/2005, no âmbito desses novos incentivos, a pessoa jurídica poderá também usufruir de:

- a) depreciação acelerada integral, no próprio ano da aquisição, de máquinas, equipamentos, aparelhos e instrumentos, novos, destinados à utilização nas atividades de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica. A quota de depreciação acelerada constituirá exclusão do lucro líquido para fins de determinação do lucro real e será controlada na parte B do e-Lalur. O total da depreciação acumulada,

incluindo a contábil e a acelerada, não poderá ultrapassar o custo de aquisição do bem que está sendo depreciado. A partir do período de apuração em que for atingido o limite, o valor da depreciação registrado na escrituração comercial deverá ser adicionado ao lucro líquido para efeito de determinação do lucro real;

- b) amortização acelerada, mediante dedução como custo ou despesa operacional, no período de apuração em que forem efetuados, dos dispêndios relativos à aquisição de bens intangíveis, vinculados exclusivamente às atividades de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica, classificáveis no Ativo Diferido ou Intangível do beneficiário;
- c) exclusão do valor do saldo não depreciado ou não amortizado relativo aos dispêndios incorridos em instalações fixas e na aquisição de aparelhos, máquinas e equipamentos, destinados à utilização em projetos de pesquisa e desenvolvimento tecnológico, metrologia, normalização técnica e avaliação da conformidade, aplicáveis a produtos, processos, sistemas e pessoal, procedimentos de autorização de registros, licenças, homologações e suas formas correlatas, bem como relativos a procedimentos de proteção de propriedade intelectual, no período de apuração em que for concluída sua utilização. O valor do saldo excluído deverá ser controlado na parte B do e-Lalur e será adicionado, na determinação do lucro real, em cada período de apuração posterior, pelo valor da depreciação ou amortização normal que venha a ser contabilizada como despesa operacional.

A pessoa jurídica beneficiária de depreciação ou amortização acelerada nos termos das letras "a" e "b" não poderá utilizar-se do benefício de que trata a letra "c" relativamente aos mesmos ativos.

3.14.2. Projetos a serem Executados por ICT

A pessoa jurídica tributada com base no lucro real poderá excluir do lucro líquido, para efeito de apuração do lucro real, os dispêndios efetivados em projeto de pesquisa científica e tecnológica e de inovação tecnológica a ser executado por ICT (Instituição Científica e Tecnológica), assim considerado o órgão ou entidade da administração pública direta ou indireta ou pessoa jurídica de direito privado sem fins lucrativos legalmente constituída sob as leis brasileiras, com sede e foro no País, que inclua em sua missão institucional ou em seu objetivo social ou estatutário a pesquisa básica ou aplicada de caráter científico ou tecnológico ou o desenvolvimento de novos produtos, serviços ou processos. O disposto neste subitem também se aplica aos dispêndios efetivados em projetos com entidades científicas e tecnológicas privadas, sem fins lucrativos, conforme regulamento.

A exclusão, à opção da pessoa jurídica:

- a) corresponderá, no mínimo, à metade e, no máximo, a duas vezes e meia o valor dos dispêndios efetuados;
- b) deverá ser realizada no período de apuração em que os recursos forem efetivamente despendidos;
- c) fica limitada ao valor do lucro real antes da própria exclusão, vedado o aproveitamento de eventual excesso em período de apuração posterior.

Os dispêndios registrados como despesa ou custo operacional deverão ser adicionados ao lucro líquido para apuração do lucro real.

A adição será proporcional ao valor da exclusão, quando esta for inferior a 100%.

Este incentivo fiscal não pode ser cumulado com o regime de incentivos fiscais à pesquisa tecnológica e à inovação tecnológica, tratados nos subitens 3.14 e 3.14.1, nem com a dedução a título de doações, efetuadas às instituições de ensino e pesquisa, cuja criação tenha sido autorizada por lei federal, relativamente a projetos desenvolvidos pela ICT, que preencham os seguintes requisitos:

- comprovem finalidade não lucrativa, aplicando seus excedentes financeiros em educação; e
- assegurem a destinação de seu patrimônio a outra escola comunitária, filantrópica ou confessional, ou ao Poder Público, no caso de encerramento de suas atividades.

3.14.3. Dispêndios em Pesquisa Tecnológica e Desenvolvimento de Inovação Tecnológica – Lei 11.196/2005 – artigo 26

A pessoa jurídica, relativamente às atividades de informática e automação, de que tratam as Leis 8.248/91, 8.387/91 e 10.176/2001, poderá excluir do lucro líquido, para efeito de apuração do lucro real, o valor correspondente a até 160% dos dispêndios realizados no período de apuração com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica, observando-se que:

- a exclusão poderá chegar a até 170%, no caso de a pessoa jurídica incrementar o número de pesquisadores contratados no ano-calendário de gozo do incentivo em até 5%, em relação à média de empregados pesquisadores com contratos em vigor no ano-calendário anterior ao de gozo do incentivo;
- a exclusão poderá chegar a até 180% no caso de a pessoa jurídica incrementar o número de pesquisadores contratados no ano-calendário de gozo do incentivo em percentual acima de 5%, em relação à média de empregados pesquisadores com contratos em vigor no ano-calendário anterior ao de gozo do incentivo;
- a partir do período de apuração em que ocorrer a dedução, o valor da depreciação ou amortização relativo aos dispêndios, conforme o caso, registrado na escrituração comercial deverá ser adicionado ao lucro líquido para efeito de determinação do lucro real;

A pessoa jurídica que exercer outras atividades além das atividades de informática e automação que geraram os benefícios de que trata este subitem poderá usufruir, em relação a essas outras atividades, no que couber, dos demais benefícios compreendidos no subitem 3.14.

3.15. RECEITAS DA ATIVIDADE IMOBILIÁRIA TRIBUTADAS PELO RET

O valor relativo ao somatório das receitas próprias das incorporações imobiliárias inscritas no Regime Especial de Tributação (RET), de que tratam os artigos 1º a 4º da Lei 10.931/2004, e alterações, será excluído do lucro líquido, tendo em vista que o pagamento do IRPJ relativo às incorporações imobiliárias inscritas no RET é considerado definitivo, não gerando, em qualquer hipótese, direito à restituição ou à compensação com o que for apurado pela incorporadora.

3.16. RESSARCIMENTOS PELA PROPAGANDA ELEITORAL

As emissoras de rádio e televisão obrigadas à divulgação gratuita da propaganda eleitoral e à veiculação de propaganda de plebiscitos e referendos terão direito à compensação fiscal pela cedência do horário.

A compensação fiscal consiste na exclusão do lucro líquido, para efeito de determinação do lucro real, do valor correspondente a 0,8 do resultado da multiplicação de 100% ou de 25% do tempo, respectivamente, das inserções e das transmissões em bloco, pelo preço do espaço comercializável comprovadamente vigente, assim considerado aquele divulgado pelas emissoras de rádio e televisão por intermédio de tabela pública de preços de veiculação de publicidade, atendidas as disposições regulamentares.

A aplicação das tabelas públicas de preços de veiculação de publicidade, para fins de compensação fiscal, deverá atender ao seguinte:

- a) deverá ser apurada mensalmente a variação percentual entre a soma dos preços efetivamente praticados, assim considerados os valores devidos às emissoras de rádio e televisão pelas veiculações comerciais locais, e o correspondente a 0,8 da soma dos respectivos preços constantes da tabela pública de veiculação de publicidade;
- b) a variação percentual apurada na letra "a" deverá ser deduzida dos preços constantes da tabela pública mencionada anteriormente.

O valor apurado na forma ora examinada poderá ser deduzido da base de cálculo dos recolhimentos mensais determinada com base na receita bruta e acréscimos.

O Decreto 7.791/2012, divulgado no Fascículo 34/2012 do Colecionador de IR e no Portal COAD, define os critérios para a determinação da compensação fiscal, na apuração do IRPJ, pela cessão do horário na divulgação gratuita da propaganda eleitoral, de plebiscitos e referendos, bem como de comunicados, instruções e de outras requisições da Justiça Eleitoral.

As empresas concessionárias de serviços públicos de telecomunicações, obrigadas ao tráfego gratuito de sinais de televisão e rádio, também poderão fazer a exclusão da compensação fiscal da base de cálculo do IRPJ na forma mencionada neste tópico.

3.17. PRÊMIO DA EMISSÃO DE DEBÊNTURES

A pessoa jurídica poderá excluir o valor da receita decorrente de prêmios recebidos na emissão de debêntures, reconhecido no exercício, desde que:

- a) a titularidade da debênture não seja de sócio ou titular da pessoa jurídica emitente; e
- b) seja registrado em reserva de lucros específica, observado o disposto no artigo 193 da Lei 6.404/76, que somente poderá ser utilizada para:
 - absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal; ou
 - aumento do capital social.

Na hipótese de absorção de prejuízos, a pessoa jurídica deverá recompor a reserva à medida que forem apurados lucros nos períodos seguintes. Se, no período de apuração, a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de prêmio na emissão de debêntures e,

nesse caso, não puder ser constituída a reserva como parcela de lucros, esta deverá ocorrer à medida que forem apurados lucros nos períodos seguintes. O prêmio na emissão de debêntures será tributado caso seja dada destinação diversa, conforme mencionado no subitem 2.24 deste trabalho.

3.18. DOAÇÕES E SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTOS

A pessoa jurídica poderá excluir o valor da receita das subvenções para investimento recebidas, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações recebidas do Poder Público, desde que mantida em conta de reserva de lucros a que se refere o artigo 195-A da Lei 6.404/76, que somente poderá ser utilizada para:

- a) absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal; ou
- b) aumento do capital social.

Na hipótese de absorção de prejuízos, a pessoa jurídica deverá recompor a reserva à medida que forem apurados lucros nos períodos seguintes. Se, no período de apuração, a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de doações e de subvenções governamentais e, nesse caso, a reserva não puder ser constituída como parcela de lucros, esta deverá ocorrer à medida que forem apurados lucros nos períodos seguintes. O valor das subvenções para investimento recebidas será tributado caso seja dada destinação diversa, conforme mencionado no subitem 2.25 deste trabalho.

3.19. PROGRAMAS DE ESTÍMULO À SOLICITAÇÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS

Poderão ser excluídas do lucro líquido, por serem isentas do IRPJ, as receitas decorrentes de valores em espécie pagos ou creditados pelos Estados, Distrito Federal e Municípios, relativos ao ICMS e ao ISS, no âmbito de programas de concessão de crédito voltados ao estímulo à solicitação de documento fiscal na aquisição de mercadorias e serviços.

3.20. CUSTOS E DESPESAS COM CAPACITAÇÃO DE PESSOAL – LEI 11.774/2009, ARTIGO 13-A

As empresas dos setores de Tecnologia da Informação (TI) e de Tecnologia da Informação e da Comunicação (TIC) poderão excluir do lucro líquido os custos e despesas com capacitação de pessoal que atua no desenvolvimento de programas de computador (*software*), para efeito de apuração do lucro real, sem prejuízo da dedução normal. A exclusão fica limitada ao valor do lucro real antes da própria exclusão, vedado o aproveitamento de eventual excesso em período de apuração posterior.

3.21. SUBVENÇÕES GOVERNAMENTAIS PARA PESQUISA E DESENVOLVIMENTO DE PRODUTOS E PROCESSOS INOVADORES – LEI 10.973/2004, ARTIGO 19

Conforme previsto no artigo 30 da Lei 12.350/2010, poderá ser 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 de produtos e processos inovadores em empresas nacionais, para atender às prioridades da política industrial e tecnológica nacional (subvenções econômicas).

3.22. SUBVENÇÕES GOVERNAMENTAIS PARA REMUNERAÇÃO DE PESQUISADORES EMPREGADOS EM ATIVIDADES DE INOVAÇÃO TECNOLÓGICA – LEI 11.196/2005, ARTIGO 21

Não será computado na base de cálculo do IRPJ, conforme o artigo 30 da Lei 12.350/2010, 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.

3.23. FUNDO PARA COBERTURA DOS RISCOS DO SEGURO RURAL

O valor das cotas do Fundo para Cobertura dos Riscos do Seguro Rural, nas modalidades agrícola, pecuária, aquícola e florestal, adquiridas por seguradoras, resseguradoras e empresas agroindustriais poderá ser excluído na apuração do lucro real, para efeito de Imposto de Renda, conforme Lei Complementar 137/2010.

3.24. APORTE DE RECURSOS AO PARCEIRO PÚBLICO-PRIVADO

A Lei 11.079/2004, artigo 6º, prevê o aporte de recurso público para Sociedade de Propósito Específico (SPE), em contrato de Parceria Público-Privada (PPP), para a construção ou aquisição de bens reversíveis à União, ao Estado, ao Distrito Federal e ao Município, conforme o caso, poderá ser excluído do lucro líquido para fins de determinação do lucro real.

A parcela excluída deverá ser computada, para fins de apuração do lucro real, em cada período de apuração durante o prazo restante do contrato, considerado a partir do início da prestação dos serviços públicos. O valor a ser adicionado em cada período de apuração deve ser o valor da parcela excluída, dividida pela quantidade de períodos de apuração contidos no prazo restante do contrato.

Para os contratos de concessão em que a concessionária já tenha iniciado a prestação dos serviços públicos nas datas de adoção inicial dos efeitos da Lei 12.973/2014 (1º de janeiro de 2014 para as optantes, e 1º de janeiro de 2015 para as não optantes) as adições seguintes serão realizadas em cada período de apuração durante o prazo restante do contrato, considerando o saldo remanescente ainda não adicionado.

Ocorrendo a extinção da concessão antes do advento do termo contratual, o saldo da parcela excluída, ainda não adicionado, deverá ser computado, para fins de apuração do lucro real, no período de apuração da extinção.

3.25. APLICAÇÕES FINANCEIRAS TRIBUTADAS EXCLUSIVAMENTE NA FONTE

Poderá ser excluído do lucro líquido o valor dos rendimentos produzidos por debêntures e quotas de fundo de investimento a que se referem os artigos 2º e 3º da Lei 12.431/2010, sujeitos à incidência do Imposto de Renda, exclusivamente na fonte.

3.26. OUTRAS EXCLUSÕES

Além das exclusões referidas nos subitens anteriores, podem ser excluídos do lucro líquido do período, para apuração do lucro real, outros valores cuja dedução seja expressamente permitida pela legislação tributária, como, por exemplo:

a) ajustes relativos às exclusões ao lucro líquido para determinação do lucro real estabelecidos pela Lei 12.973, contidos nos subitens 6.22 a 6.26, 6.28 a

- 6.35, 6.37, 6.38 e 6.40, letras “f” a “h”, do trabalho “Apuração da Base de Cálculo da CSLL”;
- b) o valor total dos investimentos em atividades audiovisuais (Lei 8.685/93, artigo 1º, *caput*, e § 4º);
 - c) parcelas das perdas apuradas em operações de renda variável não absorvidas pelos ganhos auferidos nessas operações, adicionadas em períodos de apuração anteriores.

No Portal COAD, em Tabelas Dinâmicas > Tributos Federais > Exclusões ao Lucro Líquido, examinamos outras exclusões que devem ser efetuadas conforme determinação da legislação tributária.

3.27. EXCLUSÕES NÃO REALIZADAS EM ANOS ANTERIORES

As exclusões ao lucro líquido, na determinação do lucro real de períodos de apuração seguintes àquele em que deveria ter sido procedido o ajuste, não poderão produzir efeito diverso do que seria obtido, se realizado na data prevista. As exclusões que deixarem de ser procedidas em período de apuração trimestral ou anual em que a pessoa jurídica tenha apurado prejuízo fiscal terão o mesmo tratamento deste.

3.28. RECONHECIMENTO CONTÁBIL DA RECEITA DIFERENTE DO TRIBUTÁRIO

Salvo disposição em contrário, a receita bruta será reconhecida no período de apuração em que for configurada a aquisição de sua disponibilidade econômica ou jurídica, independentemente da avaliação quanto à probabilidade de não recebimento do valor pactuado ou contratado. Se for adotado procedimento contábil do qual resulte valor de receita bruta ou momento de reconhecimento dessa receita diferente do estabelecido pela legislação tributária, a pessoa jurídica deverá registrar a diferença mediante lançamento a débito ou a crédito em conta específica de ajuste da receita bruta, que será considerada no cálculo da receita líquida.

Caso a diferença observada possua a natureza de dedução da receita bruta, ela deverá ser registrada na conta representativa da respectiva dedução.

Para cada operação e em cada período de apuração, a pessoa jurídica deverá computar na determinação do lucro real e do resultado ajustado a diferença decorrente da aplicação de procedimento contábil que resulte em valor e/ou momento diferente daquele em que a receita bruta deva ser reconhecida e/ou mensurada nos termos da legislação tributária, que deve ser excluída do lucro líquido na determinação do lucro real e do resultado ajustado na parte A do e-Lalur e do e-Lacs, caso seja negativa.

Em obediência ao regime de competência, a parcela dos custos e despesas, pagos ou incorridos, correspondente ao ajuste da receita bruta do período de apuração será adicionada ao lucro líquido na determinação do lucro real e do resultado ajustado na parte A do e-Lalur e do e-Lacs, caso tenha sido registrada na escrituração comercial da pessoa jurídica.

3.28.1. Receita de Exportação

Na hipótese da exportação de bens para o exterior, a receita bruta será determinada pela conversão, para reais, de seu valor expresso em moeda estran-

geira à taxa de câmbio fixada no boletim de abertura pelo Banco Central do Brasil, para compra, em vigor na data de embarque dos bens para o exterior, nos termos da legislação tributária. No caso de contabilização feita de forma diferente, o ajuste deve ser feito conforme o item anterior.

4. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS

O prejuízo fiscal apurado poderá ser compensado com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação do Imposto de Renda, observado o limite máximo, para a compensação, de 30% do referido lucro líquido ajustado.

A compensação de prejuízos somente se aplica às pessoas jurídicas que mantiverem os livros e documentos exigidos pela legislação fiscal em condições de comprovar o montante do prejuízo fiscal utilizado para a compensação.

Para mais informações sobre a compensação de prejuízos fiscais ver trabalho específico divulgado no Volume 9 deste Curso Prático.

5. ALÍQUOTAS IRPJ

A alíquota para o Imposto de Renda é constituída aplicando-se o percentual da alíquota básica de **15%** sobre o lucro real do período e, se for o caso, sobre os lucros diferidos.

A pessoa jurídica deverá calcular o adicional de 10% sobre a parcela do lucro real que exceder ao resultado da multiplicação de R\$ 20.000,00 pelo número de meses do respectivo período de apuração.

Para ver o cálculo da Provisão, veja o módulo 11 do Curso Prático/2024.

6. APLICAÇÃO PRÁTICA

Dando continuidade ao exemplo iniciado no trabalho “Apuração da Base de Cálculo da CSLL”, temos:

ESPECIFICAÇÃO	R\$
Lucro líquido antes das Provisões para a CSLL e o IRPJ	46.723.369,59
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (R\$ 3.948.702,87 + R\$ 65.412,72)	4.014.115,59
Lucro líquido após a Provisão para a CSLL	42.709.254,00
Despesas com brindes	19.402,39
Gratificações a dirigentes	778.722,82
Dividendos recebidos referentes às participações avaliadas pelo custo de aquisição	584.042,11
Ganho na avaliação de investimentos pelo MEP	1.557.445,61
Contrato com entidade governamental – Fornecimento de bens Valor do lucro diferido: 40% de R\$ 1.817.019,93 (receita bruta não recebida no ano-calendário de 2025)	726.807,97

APURAÇÃO DO LUCRO REAL

DESCRIÇÃO	VALOR
Lucro Líquido do ano após a CSLL	42.709.254,00
ADIÇÕES	
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	4.014.115,59
Despesas com Brindes	19.402,39
Gratificações a Dirigentes	778.722,82
SOMA DAS ADIÇÕES	4.812.240,80
EXCLUSÕES	
Dividendos Recebidos	584.042,11
Ganho na Avaliação de Investimentos	1.557.445,61
Lucro não Realizado – Entidade Pública	726.807,97
SOMA DAS EXCLUSÕES	2.868.295,69
LUCRO REAL	44.653.199,11

Na parte B do e-Lalur será controlado o lucro não realizado com entidade pública, diferido em 2025, no valor de R\$ 726.807,97 (40% de R\$ 1.817.019,93).

FUNDAMENTAÇÃO LEGAL: Lei 10.426, de 24-4-2002 (Informativo 17/2002); Lei 11.488, de 21-11-2007 (Fascículo 25/2007); Lei 11.727, de 23-6-2008 – artigo 31 (Fascículo 26/2008); Lei 12.973, de 13-5-2014 (Fascículo 20/2014); Lei 13.594, de 5-1-2018 – artigo 2º (Fascículo 02/2018); Decreto 9.580, de 22-11-2018 – Regulamento do Imposto de Renda – artigos 36;193 a 195; 250 e 251; 260 e 261; 311; 315; 317 a 337; 339; 349 e 350; 352 e 353; 368 e 369; 386; 400; 407; 410; 418; 426; 442 e 443; 446; 480; 489; 492; 500; 503; 509; 516; 523; 527; 566 e 567; 572; 575; 580; 595; 648; 730; 731; 792; 841; 998 (Portal COAD); Decreto 5.798, de 7-6-2006 (Informativo 23/2006); Decreto 6.260, de 20-11-2007 (Fascículo 47/2007); Decreto 7.791, de 17-8-2012 (Fascículo 34/2012); Instrução Normativa 11 SRF, de 21-2-96 (Informativo 08/96); Instrução Normativa 21 SRF, de 13-3-79 (Informativo 12/79); Instrução Normativa 179 SRF, de 30-12-87 (Informativo 53/87); Instrução Normativa 213 SRF, de 7-10-2002 (Informativo 41/2002); Instrução Normativa 588 SRF, de 21-12-2005 (Informativo 31/2005); Instrução Normativa 991 RFB, de 21-1-2010 (Fascículo 04/2010); Instrução Normativa 1.187 RFB, de 29-8-2011 (Fascículo 35/2011); Instrução Normativa 1.312 RFB, de 28-12-2012 (Fascículo 01/2013); Instrução Normativa 1.585 RFB, de 31-8-2015 (Fascículo 35/2015); Instrução Normativa 1.700 RFB, de 14-3-2017 (Portal COAD); Instrução Normativa 1.753 RFB, de 30-10-2017 (Fascículo 44/2017); Instrução Normativa 1.883 RFB, de 3-4-2019 (Fascículo 15/2019); Instrução Normativa 1.942 RFB, de 27-4-2019 (Fascículo 18/2019); Ato Declaratório Normativo 5 CST, de 13-3-91 (Informativo 11/91); Parecer Normativo 11 CST, de 30-9-92 (Fascículo 42/92); Parecer Normativo 38 CST, de 31-10-80 (Informativo 45/80); Parecer Normativo 49 CST, de 25-8-87 (Informativo 35/87); Parecer Normativo 61 CST, de 23-10-79 (DO-U de 26-10-79); Solução de Divergência 6 Cosit, de 30-4-2012 (Fascículo 19/2012); Ato Declaratório Executivo 38 Cofis, de 13-12-2024 – Manual de Orientação do Leiaute da ECF (Fascículo 51/2024); Perguntas & Respostas – IPRJ/2024 – RFB – Capítulo XVI.