

Capítulo VII - Escrituração 2021

Lalur

001 O que vem a ser o Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur)?

O Livro de Apuração do Lucro Real, também conhecido pela sigla Lalur, é um livro de escrituração de natureza eminentemente fiscal, criado pelo art. 8º, inciso I do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, conforme previsão do § 2º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 1976, e alterações posteriores, e destinado à apuração extra contábil do lucro real sujeito à tributação pelo imposto de renda em cada período de apuração, à apuração do Imposto sobre a Renda devido, com a discriminação das deduções, quando aplicáveis, e demais informações econômico-fiscais da pessoa jurídica, contendo, ainda, elementos que poderão afetar os resultados de períodos futuros e que não constem na escrituração comercial.

No Lalur, o qual será entregue em meio digital, a pessoa jurídica deverá:

- a) lançar os ajustes do lucro líquido, de adição, exclusão e compensação nos termos estabelecidos nos arts. 248 e 249 do RIR/2018;
- b) transcrever a demonstração do lucro real, de que trata o art. 287 do RIR/2018, e a apuração do imposto sobre a renda;
- c) manter os registros de controle de prejuízos fiscais a compensar em períodos de apuração subsequentes, da depreciação acelerada incentivada, e dos demais valores que devam influenciar a determinação do lucro real de períodos de apuração futuros e não constem da escrituração comercial; e
- d) manter os registros de controle dos valores excedentes a serem utilizados no cálculo das deduções nos períodos de apuração subsequentes, dos dispêndios com programa de alimentação ao trabalhador e outros previstos no Regulamento do Imposto de Renda.

O Lalur será elaborado de forma integrada às escriturações comercial e fiscal e será entregue em meio digital.

A transcrição da apuração do imposto sobre a renda a que se refere o art. 287 do RIR/2018 será feita com a discriminação das deduções, quando aplicáveis.

As demais informações econômico-fiscais da pessoa jurídica serão discriminadas no Lalur.

Notas:

- 1) A companhia observará exclusivamente em livros ou registros auxiliares, sem qualquer modificação da escrituração mercantil e das demonstrações reguladas na Lei nº 6.404, de 1976, as disposições da lei tributária, ou de legislação especial sobre a atividade que constitui seu objeto, que prescrevam, conduzam ou incentivem a utilização de métodos ou critérios contábeis diferentes ou determinem registros, lançamentos ou ajustes ou a elaboração de outras demonstrações financeiras.
- 2) A Escrituração Contábil Fiscal (ECF) será apresentada, a partir do ano-calendário de 2014, por todas as pessoas jurídicas, inclusive as equiparadas, de forma centralizada pela matriz
- 3) Para as pessoas jurídicas que apuram o Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) pela sistemática do lucro real, a ECF é o Livro de Apuração do Lucro Real a que se refere o inciso I do caput do art. 8º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977.

Normativo:

RIR/2018, art. 277;

Lei nº 6.404, de 1976, art. 177, § 2º;

DL nº 1.598, de 1977, art. 8º;

Lei nº 11.941, de 2009, arts. 37, 38 e 39;

Instrução Normativa RFB nº 1.422, de 2013, art. 1º, § 3º.

A Instrução Normativa RFB nº 1.422, de 19 de dezembro de 2013, que dispunha sobre a Escrituração Contábil Fiscal, foi revogada pelo artigo 11, I, da Instrução Normativa RFB nº 2.004, de 18 de janeiro de 2021, tendo vigorado até o dia 1º de fevereiro de 2021.

Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 310, § 1º;

Instrução Normativa RFB nº 2.004, de 2021, art. 1º, § 2º;

002 Quem está obrigado à escrituração do Lalur?

Estão obrigadas à escrituração do Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur) todas as pessoas jurídicas contribuintes do imposto de renda com base no lucro real, inclusive aquelas que espontaneamente optarem por esta forma de apuração.

As pessoas jurídicas ficam dispensadas, em relação aos fatos ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2014, da escrituração do Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur) em meio físico e da entrega da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), tendo em vista a obrigatoriedade de envio da Escrituração Contábil Fiscal (ECF).

Notas:

1) O sujeito passivo que deixar de apresentar o Lalur, nos prazos fixados em ato normativo expedido pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, ou que o apresentar com inexatidões, incorreções ou omissões, fica sujeito às seguintes multas:

I - equivalente a 0,25% (vinte e cinco centésimos por cento), por mês-calendário ou fração, do lucro líquido antes do Imposto de Renda da pessoa jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, no período a que se refere a apuração, limitada a 10% (dez por cento) relativamente às pessoas jurídicas que deixarem de apresentar ou apresentarem em atraso o livro; e

II - 3% (três por cento), não inferior a R\$ 100,00 (cem reais), do valor omitido, inexato ou incorreto.

2) A multa de que trata o inciso I da Nota 1 será limitada em:

I - R\$ 100.000,00 (cem mil reais) para as pessoas jurídicas que no ano-calendário anterior tiverem auferido receita bruta total, igual ou inferior a R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais);

II - R\$ 5.000.000,00 (cinco milhões de reais) para as pessoas jurídicas que não se enquadrem na hipótese de que trata o inciso anterior.

3) A multa de que trata o inciso I da Nota 1 será reduzida:

I - em 90% (noventa por cento), quando o livro for apresentado em até 30 (trinta) dias após o prazo;

II - em 75% (setenta e cinco por cento), quando o livro for apresentado em até 60 (sessenta) dias após o prazo;

III - à metade, quando o livro for apresentado depois do prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; e

IV - em 25% (vinte e cinco por cento), se houver a apresentação do livro no prazo fixado em intimação.

4) A multa de que trata o inciso II da Nota 1:

I - não será devida se o sujeito passivo corrigir as inexatidões, incorreções ou omissões antes de iniciado qualquer procedimento de ofício; e

II - será reduzida em 50% (cinquenta por cento) se forem corrigidas as inexatidões, incorreções ou omissões no prazo fixado em intimação.

5) Na aplicação das multas, quando não houver lucro líquido, antes do Imposto de Renda e da Contribuição Social, no período de apuração a que se refere a escrituração, deverá ser utilizado o lucro líquido, antes do Imposto de Renda e da Contribuição Social do último período de apuração informado, atualizado pela taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (Selic) até o termo final de encerramento do período a que se refere a escrituração.

6) Sem prejuízo das penalidades previstas, aplica-se o disposto no art. 47 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995 (Regime de Tributação com Base no Lucro Arbitrado), à pessoa jurídica que não escriturar o Lalur de acordo com as disposições da legislação tributária;

7) A Instrução Normativa RFB nº 1.422, de 19 de dezembro de 2013, que dispunha sobre a Escrituração Contábil Fiscal, foi revogada pelo inciso I do artigo 11 da Instrução Normativa RFB nº 2.004, de 18 de janeiro de 2021, tendo vigorado até o dia 1º de fevereiro de 2021.

Normativo:

Decreto-lei nº 1.598, de 1977, arts. 8º e 8º-A;

Instrução Normativa RFB nº 1.422, de 2013, art. 5º;

Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, arts. 311 e 312;

RIR/2018, arts. 275, inciso III, e 277; e

Instrução Normativa RFB nº 2.004, de 2021, art. 5º.

003 Como é composto o Lalur?

Para fins de lançamento dos ajustes do lucro líquido do período de apuração, o Lalur será dividido da seguinte forma:

I - Parte A, destinada aos lançamentos do lucro líquido; das adições, exclusões e compensações; e do lucro real do período de apuração; e

II - 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.

Normativo: Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de

2017, art. 310;

Notas:

Ver Perguntas nº 1 e 2.

004 Como será feita a escrituração do Lalur?

A pessoa jurídica tributada com base no lucro real deverá escriturar o Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur), de que trata o inciso I do caput do art. 8º do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, de forma integrada às escriturações comercial e fiscal, o qual será entregue em meio digital.

A escrituração da Parte A deverá obedecer a ordem cronológica e os lançamentos de adição, exclusão ou compensação deverão ser efetuados de forma clara e individualizada, com a indicação da conta ou subconta em que os valores tenham sido registrados na escrituração comercial, inclusive, se for o caso, com a referência do saldo constante na Parte B.

Tratando-se de ajuste que não tenha registro correspondente na escrituração comercial, no histórico do lançamento, além da natureza do ajuste, serão indicados os valores sobre os quais a adição ou exclusão foi calculada.

Os saldos que devam ser escriturados na Parte B do e-Lalur e do e-Lacs da ECF de que trata a Instrução Normativa RFB nº 1.422, de 2013, devem seguir as seguintes orientações:

I - Créditos: Valores que constituirão adições ao lucro líquido de exercícios futuros, para determinação do lucro real e do resultado ajustado respectivo e para baixa dos saldos devedores;

II - Débitos: Valores que constituirão exclusões nos exercícios subsequentes e para baixa dos saldos credores.

Normativo:	A Instrução Normativa RFB nº 1.422, de 19 de dezembro de 2013, que dispunha sobre a Escrituração Contábil Fiscal, foi revogada pelo artigo 11, I, da Instrução Normativa RFB nº 2.004, de 18 de janeiro de 2021, tendo vigorado até o dia 1º de fevereiro de 2021; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 310, §§ 2º e 3º.
------------	---

005 O que deverá conter a Parte A do Lalur?

Completada a ocorrência do fato gerador do imposto sobre a renda, o sujeito passivo da obrigação tributária deverá elaborar o Livro Eletrônico de Apuração do Lucro Real (e-Lalur), de forma integrada às escriturações comercial e fiscal, de modo a demonstrar, na Parte A, a apuração do lucro real, mediante a qual discriminará:

- lucro ou prejuízo líquido constante da escrituração comercial, apurado no período de apuração;
- registros de ajustes do lucro líquido (v.g., adições, exclusões e compensações), com indicação das contas analíticas do plano de contas e indicação discriminada por lançamento correspondente na escrituração comercial, quando presentes;
- o lucro real ou o prejuízo fiscal do período.

Para fins da alínea "b", considera-se conta analítica aquela que registra, em último nível, os lançamentos contábeis.

Na parte A do Livro Eletrônico de Apuração da Base de Cálculo da CSLL (e-Lacs) serão apresentadas as seguintes informações da demonstração da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) de que trata o inciso II do §1º do artigo 50 da Lei nº 12.973, de 2014:

- o lucro líquido do período de apuração;
- registros de ajustes do lucro líquido, com identificação das contas analíticas do plano de contas e indicação discriminada por lançamento correspondente na escrituração comercial, quando presentes; e
- resultado ajustado.

Os registros de ajuste do lucro líquido do período serão feitos com individuação e clareza, com identificação, quando for o caso:

- a) das subcontas ou contas analíticas do plano de contas e indicação discriminada por lançamento correspondente na escrituração comercial, quando presentes; ou
- b) dos valores sobre os quais a adição ou a exclusão foi calculada, quando se tratar de ajuste que não tenha registro correspondente na escrituração comercial.

Tanto na elaboração do e-Lalur quanto na feitura do e-Lacs, o sujeito passivo deverá observar o detalhamento dos ajustes do lucro líquido na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL. Nesse sentido, Coordenação-Geral de Fiscalização, por meio de Ato Declaratório Executivo, publicará tabela de adições e exclusões referentes a Parte A do e-Lalur e do e-Lacs.

Notas:

- 1) A Instrução Normativa RFB nº 1.422, de 19 de dezembro de 2013, que dispunha sobre a Escrituração Contábil Fiscal, foi revogada pelo inciso I do artigo 11 da Instrução Normativa RFB nº 2.004, de 18 de janeiro de 2021, tendo vigorado até o dia 1º de fevereiro de 2021; e
- 2) A Instrução Normativa SRF nº 28, de 13 de junho de 1978, que estabelecia normas de escrituração do Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur), foi revogada pelo inciso VI do artigo 2º da Instrução Normativa RFB nº 1.928, de 24 de março de 2020, que produziu efeitos a partir da data de sua publicação, vale dizer, 25 de março de 2020.

Normativo:

- Decreto-lei nº 1.598, de 1977, art. 8º, inciso I;
Instrução Normativa SRF nº 28, de 1978;
Instrução Normativa RFB nº 1.422, de 2013, art. 2º, IV;
Lei nº 12.973, de 2014, art. 50, §1º, inciso II;
Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, arts. 64 e 310;
RIR/2018, arts. 277 e 287; e
Instrução Normativa RFB nº 2.004, de 2021, art. 2º, incisos IV e V.

006 O que deverá conter a Parte B do Lalur?

Na Parte B do e-Lalur serão mantidos os registros de controle de valores que, pelas suas características, integrarão a tributação de períodos subsequentes, quer como adição, quer como exclusão ou compensação. Como exemplos, podem ser citados:

- a) adições: receitas de variações cambiais diferidas até o momento de sua realização, em razão da não opção pela consideração, para efeito de determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, dessas variações monetárias segundo regime de competência, ressaltando-se que essas receitas, apropriadas na contabilidade pelo regime de competência, são inicialmente excluídas no e-Lalur e, quando realizadas, são adicionadas nesse livro; receitas de deságios de investimentos avaliados por equivalência patrimonial diferidos até a realização daqueles investimentos; e valores relativos à depreciação acelerada incentivada;
- b) exclusões: custos ou despesas não dedutíveis no período de apuração em decorrência de disposições legais ou contratuais; despesas de variações cambiais diferidas até o momento de sua realização, em razão da não opção pela consideração, para efeito de determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, dessas variações monetárias segundo o regime de competência, ressaltando-se que essas despesas, apropriadas na contabilidade pelo regime de competência, são inicialmente adicionadas no e-Lalur e, quando realizadas, são excluídas nesse livro; e despesas de ágios amortizados de investimentos avaliados por equivalência patrimonial diferidos até a realização daqueles investimentos; e
- c) compensações: prejuízos fiscais de períodos de apuração anteriores, sejam operacionais ou não operacionais, de períodos anuais ou trimestrais, segundo o respectivo regime.

Embora não constituam valores a serem excluídos do lucro líquido, mas dedutíveis do imposto devido, deverão ser mantidos controles dos valores excedentes, utilizáveis no cálculo das deduções nos anos subsequentes, dos incentivos fiscais, tais como programas de alimentação do trabalhador.

Na Parte B do e-Lacs serão mantidos os registros de controle de bases de cálculo negativas da CSLL a compensar em períodos subsequentes e de outros valores que devam influenciar a determinação do resultado de períodos futuros e não constem na escrituração comercial.

Notas:

Com a edição da Lei nº 11.941, de 2009, art. 37, que alterou o disposto no art. 187, IV, da Lei nº 6.404, de 1976, a designação “receitas e despesas não operacionais” foi substituída pela denominação “outras receitas e outras despesas”.

A Instrução Normativa SRF nº 28, de 1978, foi revogada pelo art. 2º, VI, da IN RFB nº 1.928, de 25 de março de 2020, tendo vigorado até 25 de março de 2020.

A Instrução Normativa RFB nº 1.422, de 19 de dezembro de 2013, que dispunha sobre a Escrituração Contábil Fiscal, foi revogada pelo artigo 11, I, da Instrução Normativa RFB nº 2.004, de 18 de janeiro de 2021, tendo vigorado até o dia 1º de fevereiro de 2021.

Normativo: **RIR/2018**, art. 277;
DL nº 1.598, de 1977, art. 8º, I e §§ 1º e 3º;
IN SRF nº 28, de 1978;
IN RFB nº 1.422, de 2013, art. 1º, *caput* e § 3º;
Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017, arts. 152, 153, 160 e 310; e
Instrução Normativa RFB nº 2.004, de 2021, art. 2º, inciso IV.

007 Em que época devem ser feitos os lançamentos no Lalur?

Os lançamentos no Lalur devem ser feitos segundo o regime de apuração adotado pelo contribuinte, como a seguir:

- a) **Lucro Real Trimestral:** na Parte A, os ajustes ao lucro líquido do período serão feitos no curso do trimestre, ou na data de encerramento deste, no momento da determinação do lucro real. Na Parte B, concomitantemente com os lançamentos de ajustes efetuados na Parte A, ou ao final do período de apuração.
- b) **Lucro Real Anual:** se forem levantados balanços ou balancetes para fins de suspensão ou redução do imposto de renda, as adições, exclusões e compensações computadas na apuração do lucro real deverão constar, discriminadamente, na Parte A, para elaboração da demonstração do lucro real do período em curso, não cabendo nenhum registro na Parte B. Ao final do exercício, com o levantamento do Lucro Real Anual, deverão ser efetuados todos os ajustes do lucro líquido do período na Parte A, e os respectivos lançamentos na Parte B.

008 É admitida a escrituração do Lalur por sistema de processamento eletrônico de dados?

Não. O inciso IV do artigo 99 da Medida Provisória nº 627, de 11 de novembro de 2013, convertida na Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, ao revogar o artigo 18 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, vedou a escrituração mediante utilização de sistema eletrônico de processamento de dados.

O e-Lalur deverá ser transmitido, mediante Escrituração Contábil Fiscal (ECF), em meio digital ao Sistema Público de Escrituração Digital – SPED, na forma da Instrução Normativa RFB nº 1.422, de 19 de dezembro de 2013.

Notas:

A Instrução Normativa RFB nº 1.422, de 19 de dezembro de 2013, que dispunha sobre a Escrituração Contábil Fiscal, foi revogada pelo inciso I do artigo 11 da Instrução Normativa RFB nº 2.004, de 18 de janeiro de 2021, tendo vigorado até o dia 1º de fevereiro de 2021.

Normativo:	Decreto-lei nº 1.598, 1977, art. 7º, § 6º; Lei nº 8.218, de 1991, art. 18, Medida Provisória nº 627, de 2013, art. 99, inciso IV; Instrução Normativa RFB nº 1.422, de 2013, arts. 1º, § 3º, 2º e 5º; Lei nº 12.973, de 2014, art. 117, inciso IV; e Instrução Normativa RFB nº 2.004, de 2021.
------------	--

009

O Lalur deve ser registrado? Em que repartição deve ser registrado o Lalur?

O registro do Lalur é dispensado. Este livro será entregue em meio digital, ao Sistema Público de Escrituração Digital – SPED, na forma da IN RFB nº 1.422, de 2013, mediante utilização de certificado digital válido.

Notas:

A Instrução Normativa SRF nº 28, de 1978, foi revogada pelo art. 2º, VI, da IN RFB nº 1.928, de 25 de março de 2020, tendo vigorado até 25 de março de 2020.

A Instrução Normativa RFB nº 1.422, de 19 de dezembro de 2013, que dispunha sobre a Escrituração Contábil Fiscal, foi revogada pelo artigo 11, I, da Instrução Normativa RFB nº 2.004, de 18 de janeiro de 2021, tendo vigorado até o dia 1º de fevereiro de 2021.

Normativo:	IN SRF nº 28, de 1978, subitem 1.3; IN RFB nº 1.422, de 2013, art. 3º; e IN RFB 2.004, de 2001, art. 3º.
------------	--

010 O Lalur está dispensado de qualquer autenticação?

Não. O Lalur será entregue em meio digital, ao Sistema Público de Escrituração Digital – SPED, na forma da IN RFB nº 1.422, de 2013, mediante utilização de certificado digital válido.

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.

Normativo:	IN RFB nº 1.422, de 2013, art. 3º, § 1º; A Instrução Normativa RFB nº 1.422, de 19 de dezembro de 2013, que dispunha sobre a Escrituração Contábil Fiscal, foi revogada pelo artigo 11, I, da Instrução Normativa RFB nº 2.004, de 18 de janeiro de 2021, tendo vigorado até o dia 1º de fevereiro de 2021. IN RFB nº 2.004, de 2021, art. 3º, § 1º.
------------	--

011 Há necessidade de apresentar o Lalur juntamente com a ECF?

Para a pessoa jurídica tributada com base no lucro real, a Escrituração Contábil Fiscal (ECF), regulamentada pela Instrução Normativa RFB nº 1.422, de 19 de dezembro de 2013, é o Livro Eletrônico de Apuração do Lucro Real (e-Lalur) de trata o **caput** do artigo 310, inclusive no que tange à aplicação de multas previstas nos arts. 311 e 312 (multas por descumprimento de obrigação acessória), todos da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017.

Para os contribuintes sujeitos ao lucro real é obrigatória a apresentação do e-Lalur e do e-Lacs, registros específicos da ECF. Ressalte-se que considera-se não apoiada em escrituração a declaração entregue sem que estejam discriminados, no Lalur, os ajustes do lucro líquido, a demonstração do lucro real e do resultado ajustado e os registros correspondentes.

O e-Lalur deverá ser transmitido em meio digital ao Sistema Público de Escrituração Digital – SPED, na forma da Instrução Normativa RFB nº 1.422, de 2013, mediante utilização de certificado digital válido.

Notas:

A Instrução Normativa RFB nº 1.422, de 19 de dezembro de 2013, que dispunha sobre a Escrituração Contábil Fiscal, foi revogada pelo inciso I do artigo 11 da Instrução Normativa RFB nº 2.004, de 18 de janeiro de 2021, tendo vigorado até o dia 1º de fevereiro de 2021.

Normativo: Instrução Normativa RFB nº 1.422, de 2013;
Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 310, § 1º; e
Instrução Normativa RFB nº 2.004, de 2021, arts. 1º, **caput**
e § 2º; 2º; 3º e 6º.

012 Como escriturar o prejuízo no e-Lalur? Qual sua correlação com o prejuízo registrado na contabilidade? E a base de cálculo negativa da CSLL?

Para melhor compreensão da questão, deve-se salientar que existem dois prejuízos distintos: o prejuízo contábil, apurado pela contabilidade na demonstração do resultado do exercício, e o prejuízo fiscal, apurado na demonstração do lucro real.

A absorção dos prejuízos contábeis segue as determinações da legislação societária, enquanto as regras de compensação dos prejuízos fiscais são determinadas pela legislação do Imposto sobre a Renda.

Logo, o prejuízo compensável, para efeito de tributação, é o que for apurado na demonstração do lucro real de determinado período, obedecendo às normas da legislação do Imposto sobre a Renda.

Esse prejuízo (fiscal) é o que será registrado na Parte B do e-Lalur, para compensação nos períodos de apuração subsequentes, independentemente da compensação ou absorção de prejuízo contábil. Seu controle será efetuado exclusivamente na Parte B, com utilização de conta (folha) distinta para o prejuízo correspondente a cada período.

A utilização desse prejuízo (fiscal) para compensação com lucro real apurado posteriormente em períodos de apuração subsequentes poderá ser efetuada, total ou parcialmente, independentemente de prazo, devendo ser observado apenas, em cada período de apuração, o limite de trinta por cento do respectivo lucro líquido ajustado (lucro líquido do período + adições – exclusões). O valor utilizado é levado a débito na conta de controle (Parte B) e transferido para a Parte A do livro, com vistas a ser computado na demonstração do lucro real, na qual será registrado como compensação.

No que tange à CSLL, a base de cálculo negativa compensável, para efeito de tributação, é a que for apurada na demonstração da base de cálculo da CSLL de determinado período, obedecendo às normas da legislação.

A base de cálculo negativa será registrada e controlada na Parte B do e-Lacs, para compensação nos períodos de apuração subsequentes, e sua utilização, em períodos de apuração subsequentes, poderá ser efetuada, total ou parcialmente, devendo ser observado, em cada período de apuração, o limite de trinta por cento do respectivo lucro líquido ajustado (lucro líquido do período + adições – exclusões). O valor utilizado é levado a débito na conta de controle (Parte B) e transferido para a Parte A do livro, com

vistas a ser computada na demonstração do resultado ajustado, na qual será registrada como compensação.

Notas:

Para o correto preenchimento da ECF, verifique a seção "Registro do Prejuízo Fiscal do Período na Pate B do e-Lalur" no Manual de Orientação do Leiaute da ECF.

Normativo: IN RFB nº 1.700, de 2017, arts. 203 a 207.

013 Existe prazo para a compensação de prejuízos fiscais?

Não. De acordo com a legislação fiscal, não há prazo para a compensação de prejuízos fiscais, mesmo relativamente àqueles apurados anteriormente à edição da Lei nº 8.981, de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 1995. Entretanto, a compensação está condicionada à manutenção dos livros e documentos exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios da existência do prejuízo fiscal utilizado.

Normativo: RIR/2018, arts. 261, inciso III, 580;
Lei nº 9.065, de 1995, art. 15;
IN RFB nº 1.700, de 2017, arts. 64 e 203, § 2º;

014 Existe limite para a compensação de prejuízos fiscais e de bases de cálculo negativas de CSLL?

Sim. Para efeito de determinar o lucro real e o resultado ajustado, o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas ou autorizadas pela legislação do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) só poderá ser reduzido em, no máximo, 30% (trinta por cento) de seu valor.

Normativo: Lei nº 9.065, de 1995, art. 15;
Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, arts. 203, 204, 205, 207 e 208; e
RIR/2018, art. 580.

015 A lei faz distinção entre a compensação de prejuízos operacionais e não operacionais?

Sim. Apesar de esta não ser a nomenclatura atualmente utilizada, em virtude da edição da Lei nº 11.941, de 2009, há restrições à compensação de prejuízos, os quais somente poderão ser compensados com lucros de mesma natureza, observando-se o limite legal de compensação.

Os prejuízos decorrentes da alienação de bens e direitos do ativo imobilizado, investimento e intangível, ainda que reclassificados para o ativo circulante com intenção de venda, poderão ser compensados, nos períodos de apuração subsequentes ao de sua apuração, somente com lucros de mesma natureza, observado o limite previsto no art. 15 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

Esta compensação não se aplica em relação às perdas decorrentes de baixa de bens ou direitos em virtude de terem se tornado imprestáveis ou obsoletos ou terem caído em desuso, ainda que posteriormente venham a ser alienados como sucata.

Notas:

- 1) Os resultados de todas as alienações de bens e direitos do ativo imobilizado, investimento e intangível ocorridas durante o período deverão ser apurados englobadamente;
- 2) Com a edição da Lei nº 11.941, de 2009, art. 37, que alterou o disposto no art. 187, IV, da Lei nº 6.404, de 1976, a designação “receitas e despesas não operacionais” foi substituída pela denominação “outras receitas e outras despesas”.

Normativo: **Lei das S.A.** - Lei nº 6.404, de 1976, art. 187, IV, com a alteração introduzida pela Lei nº 11.941, de 2009, art. 37;
RIR/2018, arts. 581 e 582;
IN SRF nº 11, de 1996, art. 36;
Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, art. 43; e
Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 205.

016 Em quais casos deve ser efetuada a segregação dos prejuízos não operacionais para compensação com resultados positivos não operacionais?

De fato, os prejuízos não operacionais somente podem ser compensados, nos períodos subsequentes ao de sua apuração, com lucros de mesma natureza.

Assim, a separação em prejuízos não operacionais e em prejuízos das demais atividades somente será exigida se, no período, forem verificados, cumulativamente, resultados não operacionais negativos e lucro real negativo (prejuízo fiscal).

Nesse caso, a pessoa jurídica deverá comparar o prejuízo não operacional com o prejuízo fiscal apurado na demonstração do lucro real, observado o seguinte:

I - se o prejuízo fiscal for maior, todo o resultado não operacional negativo será considerado prejuízo fiscal não operacional e a parcela excedente será considerada prejuízo fiscal das demais atividades;

II - se todo o resultado não operacional negativo for maior ou igual ao prejuízo fiscal, todo o prejuízo fiscal será considerado não operacional.

Os prejuízos fiscais não operacionais e os decorrentes das demais atividades da pessoa jurídica deverão ser controlados de forma individualizada por espécie, na parte B do e-Lalur, para compensação com lucros de mesma natureza apurados nos períodos subsequentes.

Notas:

Com a edição da Lei nº 11.941, de 2009, art. 37, que alterou o disposto no art. 187, IV, da Lei nº 6.404, de 1976, a designação “receitas e despesas não operacionais” foi substituída pela denominação “outras receitas e outras despesas”.

Normativo: **Lei das S.A.** - Lei nº 6.404, de 1976, art. 187, IV;
IN RFB nº 1.700, de 2017, art. 205, §§ 5º, 6º e 7º;
IN SRF nº 11, de 1996, art. 36, §§ 5º, § 6º e 7º.

017 Para fins da legislação fiscal, o que se considera prejuízo não operacional?

Para fins da legislação fiscal, considera-se prejuízo não operacional aqueles decorrentes da alienação de bens e direitos do ativo imobilizado, investimento e intangível, ainda que reclassificados para o ativo circulante com intenção de venda.

Notas:

- 1) O resultado não operacional será igual à diferença, positiva ou negativa, entre o valor pelo qual o bem ou direito houver sido alienado e o seu valor contábil, assim entendido o que estiver registrado na escrituração do contribuinte, diminuído, se for o caso, da depreciação, amortização ou exaustão acumulada e das perdas estimadas no valor de ativos;
- 2) Os prejuízos da alienação de bens e direitos do ativo imobilizado, investimento e intangível poderão ser compensados, nos períodos de apuração subsequentes ao de sua apuração, somente com lucros da mesma natureza, observado o limite estabelecido no artigo 43 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014;
- 3) O disposto nesta questão não se aplica em relação às perdas provenientes de baixa de bens ou direitos em decorrência de terem se tornado imprestáveis ou obsoletos ou terem caído em desuso, ainda que posteriormente venham a ser alienados como sucata;
- 4) O artigo 37 da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, alterou o disposto no § 1º do artigo 178 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, a fim de que os subgrupos investimentos, imobilizado e intangível sejam classificados no grupo ativo não circulante;
- 5) O artigo 37 da Lei nº 11.941, de 2009, alterou o disposto no inciso IV do artigo 187 da Lei nº 6.404, de 1976, com o fito de substituir a designação “receitas e despesas não operacionais” pela denominação “outras receitas e outras despesas”.

Normativo:	<p>Lei das S.A. - Lei nº 6.404, de 1976, arts. 178, § 1º, e 187, inciso IV, com as alterações introduzidas pela Lei nº 11.941, de 2009, art. 37;</p> <p>Instituição Normativa SRF nº 11, de 1996, art. 36, caput, §§ 1º, 2º e 12;</p> <p>Lei nº 12.973, de 2014, art. 43,</p> <p>Instituição Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 205, caput, §§ 1º, 2º e 13; e</p> <p>RIR/2018, art. 581.</p>
------------	---

018 Há alguma exceção à aplicação das regras relativas à comparação e distinção entre os prejuízos fiscais das demais atividades e os prejuízos fiscais não operacionais para efeito de compensação?

Sim. Para fins de compensação de prejuízos fiscais, não poderão ser compensadas as perdas decorrentes de baixa de bens ou direitos em virtude de se terem tornado imprestáveis, obsoletos ou caído em desuso, ainda que posteriormente venham a ser alienados como sucata.

Notas:

- 1) Com a edição da Lei nº 11.941, de 2009, art. 37, que alterou o disposto no art. 178, § 1º, da Lei nº 6.404, de 1976, o subgrupo do ativo permanente foi inserido no grupo do ativo não circulante, sendo substituído pelos subgrupos de investimentos, imobilizado e intangível.
- 2) Com a edição da Lei nº 11.941, de 2009, art. 37, que alterou o disposto no art. 187, IV, da Lei nº 6.404, de 1976, a designação “receitas e despesas não operacionais” foi substituída pela denominação “outras receitas e outras despesas”.

Normativo:	Lei das S.A. - Lei nº 6.404, de 1976, arts. 178, § 1º, e 187, IV, com as alterações introduzidas pela Lei nº 11.941, de 2009, art. 37; RIR/2018, art. 581, parágrafo único; Lei nº 12.973, de 2014, art. 43, parágrafo único; IN SRF nº 11, de 1996, art. 36, § 12; e Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 205, § 13º.
------------	--

Demonstrações Financeiras

019 Quais as demonstrações financeiras previstas pela Lei das Sociedades por Ações?

A **Lei das S.A.** estabeleceu, em seu art. 176, que, ao fim de cada exercício social, a diretoria fará elaborar, com base na escrituração mercantil da companhia, as seguintes demonstrações financeiras, que deverão exprimir com clareza a situação do patrimônio da companhia e as mutações ocorridas no exercício:

- 1) balanço patrimonial;

- 2) demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados;
- 3) demonstração do resultado do exercício;
- 4) demonstração dos fluxos de caixa; e
- 5) demonstração do valor adicionado, se companhia aberta.

Essas demonstrações serão complementadas por notas explicativas e outros quadros analíticos ou demonstrações contábeis necessários para esclarecimento da situação patrimonial e do resultado do exercício.

Notas:

A companhia fechada com patrimônio líquido, na data do balanço, inferior a R\$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais) não será obrigada à elaboração e publicação da demonstração dos fluxos de caixa.

Normativo: **Lei das S.A.** - Lei nº 6.404, de 1976, art. 176, §§ 4º e 6º.

020 Quais as demonstrações financeiras obrigatórias para efeito da legislação tributária?

Todas as pessoas jurídicas sujeitas à apuração do lucro real, seja qual for o tipo societário adotado, estão obrigadas a elaborar, ao final de cada período de apuração do imposto de renda (trimestral ou anual), com observância das leis comerciais (**Lei das S.A.**), as seguintes demonstrações financeiras:

- 1) balanço patrimonial;
- 2) demonstração do resultado do período de apuração; e
- 3) demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados.

Notas:

- 1) A pessoa jurídica sujeita à tributação do imposto sobre a renda com base no lucro real deverá manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais,
- 2) A pessoa jurídica sujeita à tributação do imposto sobre a renda com base no lucro real é obrigada a adotar a Escrituração Contábil Digital (ECD) e transmiti-la ao Sistema Público de Escrituração Digital - SPED, nos termos da IN RFB nº 1.774, de 22 de dezembro de 2017;
- 3) A Instrução Normativa RFB nº 1.774, 22 de dezembro de 2017, que dispunha sobre a Escrituração Contábil Digital, foi revogada pelo inciso I do artigo 13 da Instrução Normativa RFB nº 2.003, de 18 de janeiro de 2021, tendo vigorado até o dia 1º de fevereiro de 2021; e

4) A ECD compreende a versão digital dos livros Diário e Razão.

Normativo: **Lei das S.A.** - Lei nº 6.404, de 1976, art. 176, com a alteração introduzida pela Lei nº 11.638, de 2007, art. 1º;
Decreto-lei nº 1.598, de 1977, art. 7º, **caput**, §§ 4º e 6º,
Lei nº 7.450, de 1985, art. 18;
Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 65;
Instrução Normativa RFB nº 1.774, de 2017;
RIR/2018, arts. 265 e 286; e
Instrução Normativa RFB nº 2.003, de 2021.

021 Onde deverão ser transcritas as demonstrações financeiras e a apuração do lucro real?

Ao final de cada período de apuração do imposto de renda (trimestral ou anual), deverão ser transcritas:

- a) no livro Diário e/ou no Lalur, as demonstrações financeiras; e
- b) no Lalur, a demonstração do lucro real.

Notas:

A Instrução Normativa RFB nº 1.422, de 19 de dezembro de 2013, que dispunha sobre a Escrituração Contábil Fiscal, foi revogada pelo inciso I do artigo 11 da Instrução Normativa RFB nº 2.004, de 18 de janeiro de 2021, tendo vigorado até o dia 1º de fevereiro de 2021.

A Instrução Normativa RFB nº 1.774, de 22 de dezembro de 2017, que dispunha sobre a Escrituração Contábil Digital, foi revogada pelo inciso I do artigo 13 da Instrução Normativa RFB nº 2.003, de 18 de janeiro de 2021, tendo vigorado até o dia 1º de fevereiro de 2021.

Normativo: **RIR/2018**, arts. 286, § 2º, e 287, § 1º;
DL nº 1.598, de 1977, arts. 7º, § 4º, e 8º, § 1º;
IN RFB nº 1.422, de 2013;
IN RFB nº 1.774, de 2017;

IN RFB nº 2.003, de 2021; e

IN RFB nº 2.004, de 2021.

Sistema Escritural Eletrônico

022 É permitido que a escrituração seja feita por sistema de processamento eletrônico de dados?

Sim. O livro Diário e os demais livros comerciais e fiscais poderão ser escriturados por sistema de processamento eletrônico de dados, em formulários contínuos, cujas folhas deverão ser numeradas em ordem sequencial, mecânica ou tipograficamente, e conterão termos de abertura e de encerramento.

No caso do livro Diário, é obrigatória a autenticação no órgão competente. Entretanto, o Decreto nº 8.683, de 25 de fevereiro de 2016, estatuiu que a autenticação de livros contábeis das empresas poderá ser feita por meio do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), mediante a apresentação da Escrituração Contábil Digital (ECD), dispensando, neste caso, a autenticação pelas juntas comerciais.

A ECD compreenderá a versão digital dos seguintes livros:

I - Diário e seus auxiliares, se houver;

II - Razão e seus auxiliares, se houver; e

III - Balancetes Diários e Balanços, e fichas de lançamento comprobatórias dos assentamentos neles transcritos.

Os livros contábeis e documentos mencionados na ECD, acima, devem ser assinados digitalmente, com certificado digital 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.

A ECD deve ser gerada por meio do Programa Gerador de Escrituração (PGE), desenvolvido pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) e disponibilizado na Internet, no endereço <http://sped.rfb.gov.br>. O PGE dispõe de funcionalidades para criação, edição, importação, validação, assinatura, visualização, transmissão, recuperação do recibo de transmissão, entre outras, a serem utilizadas no processamento da ECD.

A autenticação dos livros e documentos que integram a ECD das empresas mercantis e atividades afins subordinadas às normas gerais prescritas na Lei nº 8.934, de 18 de novembro de 1994, será comprovada pelo recibo de entrega da ECD emitido pelo Sped, dispensada qualquer outra autenticação.

A partir de 1º de janeiro de 2018, todas as pessoas jurídicas e equiparadas obrigadas a manter escrituração contábil nos termos da legislação comercial, inclusive entidades imunes e isentas, deverão apresentar a ECD. Esta obrigação não se aplica somente:

- I - às pessoas jurídicas optantes pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional), instituído pela Lei Complementar nº 123, de 2006;
- II - aos órgãos públicos, às autarquias e às fundações públicas;
- III - às pessoas jurídicas inativas, assim consideradas aquelas que não tenham realizado, durante o ano-calendário, atividade operacional, não operacional, patrimonial ou financeira, inclusive aplicação no mercado financeiro ou de capitais, as quais devem cumprir as obrigações acessórias previstas na legislação específica;
- IV - às pessoas jurídicas imunes e isentas que auferiram, no ano-calendário, receitas, doações, incentivos, subvenções, contribuições, auxílios, convênios e ingressos assemelhados cuja soma seja inferior a R\$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais) ou ao valor proporcional ao período a que se refere a escrituração contábil; e
- V - às pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido que cumprirem o disposto no parágrafo único do art. 45 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995. Esta exceção não se aplica às pessoas jurídicas que distribuírem parcela de lucros ou dividendos sem incidência do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF) em montante superior ao valor da base de cálculo do imposto sobre a renda apurado diminuída dos impostos e contribuições a que estiver sujeita.

Notas:

- 1) O contribuinte que utilizar sistema de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal, fica obrigado a manter, à disposição da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), os respectivos arquivos digitais e sistemas, pelo prazo previsto na legislação tributária;
- 2) São passíveis de exame, pela autoridade tributária, os documentos do contribuinte mantidos em arquivos magnéticos ou assemelhados, encontrados no local da verificação, que tenham relação direta ou indireta com a atividade por ele exercida;
- 3) A obrigatoriedade de manutenção dos arquivos e meios magnéticos, para fins de apresentação à RFB, não se aplica às empresas optantes pelo Simples Nacional;
- 4) O sujeito passivo usuário de sistema de processamento de dados deverá manter documentação técnica completa e atualizada do sistema, suficiente para possibilitar a sua

auditoria, facultada a manutenção em meio magnético, sem prejuízo da sua emissão gráfica, quando solicitada.

Normativo: Lei nº 8.218, de 1991, art. 11;
Lei nº 9.430, de 1996, arts. 34 e 38;
RIR/2018, arts. 279, 280 e 281;
Decreto nº 1.800, de 1996, art. 78-A;
Decreto nº 8.683, de 2016, art. 1º;
IN SRF nº 86, de 2001;
IN RFB nº 1.700, de 2017, art. 65;
IN RFB nº 1.774, de 2017, art. 3º;
A Instrução Normativa RFB nº 1.774, 22 de dezembro de 2017, que dispunha sobre a Escrituração Contábil Digital, foi revogada pelo inciso I do artigo 13 da Instrução Normativa RFB nº 2.003, de 18 de janeiro de 2021, tendo vigorado até o dia 1º de fevereiro de 2021;
IN RFB nº 2.003, de 2021, arts. 2º, 3º, 4º e 6º.

023 Quais as penalidades a que se sujeitam os contribuintes que mantiverem sistema escritural eletrônico e deixarem de apresentá-lo à autoridade fiscal no prazo de intimação, ou o fizerem com erros ou omissões?

A esses contribuintes, serão aplicadas as seguintes penalidades:

- a) **quanto à forma de apresentação das informações:**
multa equivalente a 0,5% (meio por cento) do valor da receita bruta da pessoa jurídica no período a que se refere a escrituração aos que não atenderem aos requisitos para a apresentação dos registros e respectivos arquivos;
- b) **quanto ao conteúdo das informações apresentadas:**
multa equivalente a 5% (cinco por cento) sobre o valor da operação correspondente, limitada a 1% (um por cento) do valor da receita bruta da pessoa jurídica no período a que se refere a escrituração, aos que omitirem ou prestarem incorretamente as informações referentes aos registros e respectivos arquivos;
- c) **quanto ao prazo para apresentação das informações:**
multa equivalente a 0,02% (dois centésimos por cento) por dia de atraso, calculada sobre a receita bruta da pessoa jurídica no período a que se refere a escrituração, limitada a 1% (um por cento) desta, aos que não cumprirem o prazo estabelecido para apresentação dos registros e respectivos arquivos;

Para as pessoas jurídicas que utilizarem o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), as multas acima descritas (letras "a", "b" e "c") serão reduzidas:

- I - à metade, quando a obrigação for cumprida após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; e
- II - a 75% (setenta e cinco por cento), se a obrigação for cumprida no prazo fixado em intimação.

d) **quanto à não apresentação das informações:**

No lançamento de ofício serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo:

- d.1) de 75% (setenta e cinco por cento);
- d.2) de 150% (cento e cinquenta por cento), nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Os percentuais de multa a que se referem os itens "d.1" e "d.2" serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pela sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para prestar esclarecimentos, apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991 ou apresentar documentação técnica.

Normativo:	Lei nº 4.502, de 1964, arts. 71, 72 e 73; Lei nº 8.218, de 1991, art. 12; Lei nº 9.430, de 1996, arts. 38 e 44, inciso I e §§ 1º e 2º; Lei nº 9.532, de 1997, art. 70; Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 72; e Lei nº 11.488, de 2007, art. 14.
------------	---

Livro Diário

024 Onde deverá ser registrado e autenticado o livro Diário do empresário e da sociedade empresária, para validade da escrituração nele contida?

O livro Diário, para efeito de prova a favor do empresário e da sociedade empresária, deverá conter, respectivamente, nas primeira e última páginas, termos de abertura e de encerramento, e ser registrado e autenticado pelas Juntas Comerciais ou repartições encarregadas do Registro do Comércio.

A autenticação de livros contábeis das empresas poderá ser feita por meio do Sistema Público de Escrituração Digital - Sped de que trata o Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007, mediante a apresentação de escrituração contábil digital.

A autenticação dos livros e documentos que integram a ECD das empresas mercantis e atividades afins, subordinadas às normas gerais prescritas na Lei nº 8.934, de 18 de novembro de 1994, será comprovada pelo recibo de entrega da ECD emitido pelo Sped, dispensada qualquer outra autenticação.

Notas:

- 1) As normas relativas à autenticação dos instrumentos de escrituração dos empresários, sociedades empresárias, leiloeiros e tradutores públicos e intérpretes comerciais estão previstas na Instrução Normativa do Departamento de Registro Empresarial e Integração (DREI) nº 11, de 2013. Essa mesma Instrução Normativa dispõe, em seu art. 36, que as Juntas Comerciais, fora de suas sedes, poderão delegar competência a outra autoridade pública para autenticar instrumentos de escrituração dos empresários e das sociedades empresárias, excepcionados os livros digitais, atendidas as conveniências do serviço.
- 2) A Instrução Normativa RFB nº 1.774, 22 de dezembro de 2017, que dispunha sobre a Escrituração Contábil Digital, foi revogada pelo inciso I do artigo 13 da Instrução Normativa RFB nº 2.003, de 18 de janeiro de 2021, tendo vigorado até o dia 1º de fevereiro de 2021.

Normativo:	<p>RIR/2018, art. 273, § 4º;</p> <p>Código Civil - Lei nº 10.406, de 2002, art. 1.181;</p> <p>Lei nº 8.934, de 1994, arts. 2º, 3º, II, e 32, III;</p> <p>Decreto nº 1.800, de 30 de janeiro de 1996; e</p> <p>Instrução Normativa RFB nº 1.774, de 22 de dezembro de 2017, art. 6º; e</p> <p>Instrução Normativa RFB nº 2.003, de 18 de janeiro de 2021, art. 6º.</p>
------------	--

025 É válida a autenticação dos livros mercantis pelo Juiz de Direito em cuja jurisdição estiver o contribuinte, quando fora do Distrito Federal e das sedes das Juntas Comerciais ou de suas Delegacias?

A autenticação por qualquer outra autoridade pública somente será válida nos casos em que houver delegação de competência das Juntas Comerciais para autenticar instrumentos de escrituração dos empresários e das sociedades empresárias, excepcionados os livros digitais.

026 Onde deverá ser autenticado o livro Diário das sociedades simples?

As sociedades simples deverão autenticar seu livro Diário no Registro Civil das Pessoas Jurídicas (RCPJ), para que a escrituração nele mantida, com observância das disposições legais, e comprovada por documentos hábeis faça prova a favor da pessoa jurídica.

A autenticação exigível para fins tributários de livros contábeis digitais das pessoas jurídicas não sujeitas ao Registro do Comércio poderá ser feita pelo Serviço Público de Escrituração Digital (Sped) por meio de apresentação da Escrituração Contábil Digital (ECD). Esta autenticação será comprovada pelo recibo de entrega emitido pelo Sped, dispensada qualquer outra forma de autenticação, nos termos do Decreto nº 9.555, de 6 de novembro de 2018.

Notas:

A Instrução Normativa RFB nº 1.774, 22 de dezembro de 2017, que dispunha sobre a Escrituração Contábil Digital, foi revogada pelo inciso I do artigo 13 da Instrução Normativa RFB nº 2.003, de 18 de janeiro de 2021, tendo vigorado até o dia 1º de fevereiro de 2021.

Normativo: Decreto nº 1.800, de 1996, art. 78-A;
Código Civil - Lei nº 10.406, de 2002, art. 982, 985 e 998;
Instrução Normativa RFB nº 1.774, de 2017, art. 6º-A;
Decreto nº 9.555, de 2018, arts. 1º e 2º,
RIR/2018, art. 273, § 4º; e
Instrução Normativa RFB nº 2.003, de 2021, arts. 7º e 13, inciso I.

027 As empresas obrigadas a manter escrituração contábil poderão efetuar lançamentos, no livro Diário, com data anterior ao seu registro e autenticação?

Sim. Admite-se a autenticação do livro Diário em data posterior ao movimento das operações nele lançadas, desde que o registro e a autenticação tenham sido promovidos até a data da entrega tempestiva da declaração, correspondente ao respectivo período.

Entretanto, deve-se observar que a opção pela tributação com base no lucro real trimestral obriga que, ao final de cada trimestre, a pessoa jurídica apure seus resultados, contábeis e fiscais, com base em demonstrações financeiras transcritas no livro Diário, e com base na demonstração do lucro real transcrita no Lalur, respectivamente.

RIR/2018, arts. 217, 286, § 2º, e 287, § 1º.

Normativo: DL nº 1.598, de 1977, arts. 7º, § 4º, e 8º, § 1º;
IN SRF nº 16, de 1984.

028 A forma de escriturar suas operações no Diário é de livre escolha do contribuinte?

Não. No livro diário serão lançadas, com individuação, clareza e caracterização do documento respectivo, dia a dia, por escrita direta ou reprodução, todas as operações relativas ao exercício da pessoa jurídica.

A individuação compreende, como elemento integrante, a consignação expressa, no lançamento, das características principais dos documentos ou dos papéis que derem origem à escrituração.

A escrituração resumida do livro diário é admitida, com totais que não excedam o período de trinta dias, relativamente a contas cujas operações sejam numerosas ou realizadas fora da sede do estabelecimento, desde que utilizados livros auxiliares, regularmente autenticados, para registro individualizado, e conservados os documentos que permitam a sua perfeita verificação.

Normativo: Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 7º, § 6º;
Lei nº 10.406, de 2002, art. 1.184;
RIR/2018, art. 273;
IN RFB nº 1.700, de 2017, art. 65;

029 O Livro Diário, de utilização obrigatória para as pessoas jurídicas sujeitas ao lucro real, deverá ser necessariamente o tradicional (livro encadernado) ou poderá ser substituído por fichas?

Será permitida, ao contribuinte que empregue escrituração mecanizada, a utilização de fichas numeradas tipograficamente, na forma estabelecida no Decreto nº 64.567, de 1969. As fichas podem se apresentar da seguinte forma:

- a) contínuas, em forma de sanfona, atendidas as prescrições do artigo 8º do citado Decreto; ou
- b) soltas ou avulsas, obedecidas as determinações do artigo. 9º do mesmo Decreto.

Atualmente, a versão digital do livro Diário está compreendida na Escrituração Contábil Digital (ECD), que deve ser apresentada pelas pessoas jurídicas, inclusive as equiparadas e as entidades imunes e isentas, obrigadas a manter escrituração contábil nos termos da legislação comercial.

Notas:

- 1) Sobre a substituição do livro Diário tradicional por fichas ou formulários contínuos e a obrigatoriedade de adoção de livro próprio para transcrição das demonstrações financeiras e registro do plano de contas e/ou histórico codificado, consultar o Parecer Normativo CST nº 11, de 1985, e a Instrução Normativa DREI nº 11, de 2013;
- 2) O livro Diário é indispensável e deverá ser entregue em meio digital mediante Sistema Público de Escrituração Digital (SPED);
- 3) A ECD compreende a versão digital do (i) livro Diário e auxiliares, se houver; (ii) Razão e auxiliares, se houver, e (iii) Balancetes Diários e Balanços, e fichas de lançamentos comprobatórias dos assentamentos neles transcritos;
- 4) A Instrução Normativa RFB nº 1.774, 22 de dezembro de 2017, que dispunha sobre a Escrituração Contábil Digital, foi revogada pelo inciso I do artigo 13 da Instrução Normativa RFB nº 2.003, de 18 de janeiro de 2021, tendo vigorado até o dia 1º de fevereiro de 2021.

Normativo: Decreto nº 64.567, de 1969, arts. 8º e 9º;
Lei nº 10.406, de 2002, arts. 1.179, 1.180 e 1.185,
Instrução Normativa RFB nº 1.774, de 2017, art. 3º;

RIR/2018, arts. 272 e 273; e

Instrução Normativa RFB nº 2.003, de 2021, art. 3º.

030 Como devem ser escrituradas as fichas quando utilizadas em substituição ao livro Diário tradicional?

A utilização do sistema de fichas em substituição ao livro Diário tradicional não exclui a pessoa jurídica do dever de obedecer aos demais requisitos intrínsecos previstos nas leis fiscal e comercial para o livro Diário, especialmente os constantes dos arts. 2º e 5º do Decreto-Lei nº 486, de 1969, e do Decreto nº 64.567, de 1969.

Dessa forma, a escrituração das fichas deve obedecer aos mesmos princípios que a do livro Diário, isto é, conforme a ordem cronológica de dia, mês e ano, utilizando-se cada ficha até seu total preenchimento, somente se passando para a ficha seguinte quando esgotada a anterior, sem quaisquer espaços em branco, rasuras ou entrelinhas.

Procedimento diverso, por não atender às determinações legais, torna a escrituração passível de desclassificação, inclusive a escrituração das fichas unicamente em forma de Razão, ou seja, uma ficha para cada conta.

Normativo: Decreto-Lei nº 486, de 1969, arts. 2º, 5º e 8º;

Decreto nº 64.567, de 1969, arts. 8º, 9º e 10; e

PN CST nº 127, de 1975, subitem 3.2.1.

031 É permitida a escrituração do livro Diário por sistema de processamento eletrônico de dados?

Sim. O livro Diário poderá ser escriturado mediante a utilização de sistema de processamento eletrônico de dados. As pessoas jurídicas que utilizarem sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal ficam obrigadas a manter à disposição da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda os arquivos digitais e os sistemas, pelo prazo decadencial.

O sujeito passivo usuário de sistema de processamento de dados deverá manter documentação técnica completa e atualizada do sistema, suficiente para possibilitar a sua auditoria, facultada a manutenção em meio magnético, sem prejuízo da sua emissão gráfica, quando solicitada.

A pessoa jurídica sujeita à tributação do IRPJ com base no lucro real é obrigada a adotar a Escrituração Contábil Digital (ECD) e transmiti-la ao Sistema Público de Escrituração Digital (Sped) nos termos da Instrução Normativa RFB nº 1.774, de 22 de dezembro de 2017.

A ECD compreenderá a versão digital dos livros Diário e Razão.

	<p>RIR/2018, art. 273, 279 e 281.</p> <p>DL nº 486, de 1969, art. 5º;</p> <p>DL nº 1.598, de 1977, art. 7º, § 6º</p> <p>Lei nº 10.406, de 2002, art. 1.180;</p> <p>IN RFB nº 1.700, de 2017, art. 65;</p>
Normativo:	<p>IN RFB nº 1.774, de 2017, arts. 1ª e 2º;</p> <p>A Instrução Normativa RFB nº 1.774, 22 de dezembro de 2017, que dispunha sobre a Escrituração Contábil Digital, foi revogada pelo inciso I do artigo 13 da Instrução Normativa RFB nº 2.003, de 18 de janeiro de 2021, tendo vigorado até o dia 1º de fevereiro de 2021.</p> <p>IN RFB nº 2.003, de 2021, arts. 2º, 3º, 4º e 6º.</p>

032 É permitida a escrituração resumida do Diário?

No livro Diário deverão ser lançadas, dia a dia, as operações da atividade empresarial, inclusive aquelas que modifiquem ou possam vir a modificar a situação patrimonial do contribuinte.

No que tange a determinadas contas cujas operações sejam numerosas ou realizadas fora da sede do estabelecimento, admite-se a escrituração do livro Diário por totais que não excedam o período de 30 (trinta) dias, desde que utilizados livros auxiliares, regularmente autenticados, para registro individualizado dessas operações, como, por exemplo, os livros Caixa, Registro de Entradas e de Saídas de Mercadorias Registro de Duplicatas, os quais, nessa hipótese, tornam-se obrigatórios.

Em caso de adoção de escrituração resumida, transportar-se-ão para o livro Diário somente os totais mensais, fazendo-se referência às páginas em que as operações se encontram lançadas nos livros auxiliares, que deverão encontrar-se devidamente autenticadas, permanecendo a obrigação de serem conservados os documentos que permitam sua perfeita verificação, observado, ainda, o regime de competência.

Normativo:	Parecer Normativo CST nº 127, de 1975;
	Lei nº 10.406, de 2002, art. 1.184, § 1º; e
	RIR/2018 , art. 273, § 3º.

033 A pessoa jurídica é obrigada a conservar os livros e documentos da escrituração?

Sim. A pessoa jurídica é obrigada a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os livros, documentos e papéis relativos à sua atividade ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial.

	RIR/2018 , art. 278;
Normativo:	Lei nº 10.406, de 2002, art. 1.194;
	DL nº 486, de 1969, art. 4º;

Livro Razão

034 É obrigatória a escrituração do livro Razão?

Sim. É obrigatória, para as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, a escrituração e a manutenção do livro Razão ou fichas, utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário, mantidas as demais exigências e condições previstas na legislação.

A escrituração deverá ser individualizada, obedecendo-se à ordem cronológica das operações.

A não manutenção do livro-razão, nas condições determinadas, implicará o arbitramento do lucro da pessoa jurídica.

O livro-razão deverá ser entregue em meio digital ao SPED

A pessoa jurídica sujeita à tributação do IRPJ com base no lucro real é obrigada a adotar a Escrituração Contábil Digital (ECD) e transmiti-la ao Sistema Público de Escrituração Digital (Sped) nos termos da Instrução Normativa RFB nº 1.774, de 22 de dezembro de 2017.

A ECD compreenderá a versão digital dos livros Diário e Razão.

	RIR/2018 , art. 274.
Normativo:	Lei nº 8.218, de 1991, art. 14, § único;
	DL nº 1.598, de 1977, art. 7º, § 6º;
	IN RFB nº 1.700, de 2017, art. 65;
	IN RFB nº 1.774, de 2017, arts. 1ª e 2º;
Normativo:	A Instrução Normativa RFB nº 1.774, 22 de dezembro de 2017, que dispunha sobre a Escrituração Contábil Digital, foi revogada pelo inciso I do artigo 13 da Instrução Normativa RFB nº 2.003, de 18 de janeiro de 2021, tendo vigorado até o dia 1º de fevereiro de 2021.
	IN RFB nº 2.003, de 2021, arts. 2º, 3º, 4º e 6º.

035 É necessário o registro ou a autenticação do livro Razão?

Não. O livro-razão ou as respectivas fichas estão dispensados de registro ou autenticação em qualquer órgão.

Na escrituração do livro-razão, deverão ser obedecidas as regras da legislação comercial e fiscal aplicáveis.

O livro-razão deve ser entregue em meio digital, mediante Escrita Contábil Digital (ECD), ao Serviço Público de Escrituração Digital (Sped), em observância ao disposto no Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007.

Normativo:	Decreto-lei nº 1.598, de 1977, art. 7º, § 6º; Lei nº 8.218, de 1991, art. 14, caput ; Decreto nº 6.022, de 2007; e RIR/2018 , art. 274, caput e § 3º.
------------	---

036 Qual o tratamento tributário aplicável à pessoa jurídica que não mantiver ou não apresentar o livro Razão quando solicitado?

A não manutenção do livro Razão ou de fichas, nas condições determinadas na legislação, implicará o arbitramento do lucro da pessoa jurídica.

Normativo:	RIR/2018 , art. 603, IV e VII, e art. 274, § 2º; Lei nº 8.981, de 1995, art. 47, III e VII; e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º; IN RFB nº 1.700, art. 226, VI.
------------	--

Livro Registro de Inventário

037 Quando deverá ser escriturado o Livro Registro de Inventário?

As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real deverão escriturar o Livro Registro de Inventário ao final de cada período de apuração anual ou trimestral, conforme haja ou não opção pelos recolhimentos mensais no curso do ano-calendário, com base na estimativa.

No caso de utilização de balanço com vistas à suspensão ou redução do imposto devido mensalmente com base em estimativa, a pessoa jurídica que possuir registro permanente de estoques integrado e coordenado com o restante da escrituração somente estará obrigada a ajustar os saldos contábeis pelo confronto da contagem física ao final do ano-calendário ou no encerramento do período de apuração, nos casos de incorporação, fusão, cisão ou extinção de atividade.

A pessoa jurídica habilitada à opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido deverá manter livro Registro de Inventário, no qual deverão constar registrados os estoques existentes no término do ano-calendário.

A adoção da Escrituração Fiscal Digital (EFD) instituída pelo Ajuste nº 2, de 3 de abril de 2009, do Sistema Nacional Integrado de Informações Econômico-Fiscais (Sinief), supre a elaboração, registro e autenticação de livros para registro de inventário e registro de entradas em relação ao mesmo período, efetuados com base no caput e no § 7º do art. 2º e no art. 3º da Lei nº 154, de 25 de novembro de 1947, desde que informados na EFD na forma prevista nos arts. 276 e 304 a 310 do Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018 - Regulamento do Imposto sobre a Renda.

Normativo:	<p>RIR/2018, arts. 276 e 304 a 310;</p> <p>Lei nº 154, de 1947, art. 2º;</p> <p>Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, arts. 49, §§ 2º e 3º, e 225, inciso II.</p> <p>Instrução Normativa RFB nº 1.422, de 2013, art. 2º, parágrafo único, inciso I.</p> <p>A Instrução Normativa RFB nº 1.422, de 19 de dezembro de 2013, que dispunha sobre a Escrituração Contábil Fiscal, foi revogada pelo artigo 11, I, da Instrução Normativa RFB nº 2.004, de 18 de janeiro de 2021, tendo vigorado até o dia 1º de fevereiro de 2021.</p> <p>IN RFB nº 2.004, de 2021, art. 2º, parágrafo único, inciso I.</p>
------------	--

038 A falta de escrituração do Livro de Registro de Inventário implica a desclassificação da escrita, ainda que o montante de estoque apurado no final do período de apuração esteja registrado no balanço patrimonial?

Sim, pois as pessoas jurídicas sujeitas à tributação com base no lucro real devem comprová-lo por meio da sua escrituração, na forma estabelecida pelas leis comerciais e fiscais.

Notas:

- 1) A lei fiscal determina que, além dos livros de contabilidade previstos em leis e regulamentos, as pessoas jurídicas devem possuir um livro de registro de inventário das matérias-primas, das mercadorias, dos produtos em fabricação, dos

bens em almoxarifado e dos produtos acabados existentes na época do balanço;

2) Nessas condições, estará a autoridade tributária autorizada a arbitrar o lucro da pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real, quando esta não mantiver a escrituração na forma das leis comerciais e fiscais;

3) A pessoa jurídica habilitada à opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido deverá manter livro de Registro de Inventário, no qual deverão constar registrados os estoques existentes no término do ano-calendário e, em boa guarda e ordem, enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, todos os livros de escrituração obrigatórios por legislação fiscal específica e os documentos e demais papéis que serviram de base para escrituração comercial e fiscal;

4) O imposto sobre a renda será exigido a cada trimestre, no decorrer do ano-calendário, com base nos critérios do lucro arbitrado, quando o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal.

Lei nº 8.981, de 1995, art. 47;

Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º;

Normativo: Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, arts. 225, inciso II, e 226; e

RIR/2018, art. 603.

039 No encerramento do período de apuração, por quais valores devem constar, no livro de inventário, os estoques, quando o contribuinte não mantiver sistema de contabilidade de custo integrado e coordenado com o restante da escrituração?

Os estoques, nessa hipótese, devem constar, no livro de inventário, pelo valor obtido mediante avaliação, que deverá ser procedida da seguinte forma:

- a) os estoques dos produtos acabados, em setenta por cento do maior preço de venda no período de apuração; e
- b) os estoques de materiais em processamento, em oitenta por cento do valor dos produtos acabados, determinado na forma anterior, ou por uma vez e meia o maior custo das matérias-primas adquiridas no período de apuração.

Notas:

- 1) Como maior preço de venda no período, deve ser considerado o constante na nota fiscal - preço de venda - sem exclusão do ICMS (RIR/2018, art. 308, § 1º, e PN CST nº 14, de 1981);
- 2) Quanto ao valor a ser atribuído às mercadorias e matérias-primas existentes na data do balanço, ver item 3 do PN CST nº 5, de 1986.

Veja ainda:	Ausência de sistema de contabilidade de custo integrado e coordenado com o restante da escrituração: Pergunta 014 do capítulo VIII.
Normativo:	RIR/2018 , art. 308; DL nº 1.598, de 1977, art. 14, § 4º; IN SRF nº 81, de 1986; PN CST nº 14, de 1981; PN CST nº 5, de 1986.

Contabilização do ICMS

- 040** Como deverá proceder a pessoa jurídica para a contabilização do ICMS nas compras e nas vendas, evitando sua inclusão nos estoques?

Nas compras, o ICMS deverá ser registrado em conta do ativo circulante.

Nas vendas, o ICMS destacado constituirá parcela da conta redutora da receita bruta, como imposto incidente sobre vendas que é, para se chegar à receita líquida.

Em ambos os casos, a contrapartida deve guardar correspondência com os lançamentos no livro de Registro de Apuração do ICMS.

Procedendo-se aos registros na forma aqui descrita, os estoques estarão sempre escoimados do ICMS.

Como exemplos de contas (a nomenclatura adotada é meramente exemplificativa), poderão ser utilizadas:

1) Na aquisição de mercadorias, com crédito de ICMS a doze por cento:

“Compras”	880.000,00
“C/C ICMS”	120.000,00
a “Caixa”	1.000.000,00

2) Nas vendas, com destaque de ICMS a dezessete por cento:

“Caixa”	1.300.000,00
a “Vendas”	1.300.000,00
“ICMS s/ vendas”	221.000,00
a “C/C ICMS”	221.000,00

3) Nos recolhimentos:

“C/C ICMS”	101.000,00
a “Caixa”	101.000,00

4) Ocorrendo saldo credor no Registro de Apuração do ICMS ao final do período de apuração, esse valor deverá estar registrado no balanço patrimonial da empresa, em conta do ativo circulante. Ocorrendo saldo devedor, esse valor deverá estar registrado em conta do passivo circulante.

Notas:

- 1) Lembrar que, na ausência de registro permanente de estoques, o valor a ser atribuído às mercadorias, quando da contagem física, será a importância pela qual elas foram adquiridas nas compras mais recentes, como já registradas na contabilidade, ou seja, livre do ICMS;
- 2) Igual procedimento deverá ser observado na apuração do custo da mercadoria vendida: compras e estoque final livres do ICMS.

Normativo: IN SRF nº 51, de 1978.

041 A contabilização do ICMS destacado nas notas fiscais de compras e de vendas, a cada operação, é obrigatória ou facultativa?

A pessoa jurídica está obrigada a excluir do custo de aquisição de mercadorias para revenda e de matérias-primas o montante do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestação de Serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação (ICMS) recuperável, destacado na nota fiscal.

Como consequência, deverá registrar no balanço patrimonial o estoque inventariado pelo seu valor líquido, isto é, livre de ICMS.

Por outro lado, o **RIR/2018** determina que, para obtenção da receita líquida de vendas deverá ser diminuído, da receita bruta, o ICMS incidente sobre as vendas.

Assim, verifica-se que a legislação fiscal exige o destaque do ICMS nas operações em que haja a sua incidência, entretanto, não instituiu norma contábil a ser obrigatoriamente seguida pelas pessoas jurídicas.

Nessa hipótese, há de ser admitido como válido o procedimento contábil adotado pela pessoa jurídica, desde que o resultado final não seja diferente daquele que se chegaria utilizando-se os critérios estabelecidos pela IN SRF nº 51, de 3 de novembro de 1978.

Normativo: Parecer Normativo CST nº 347, de 1970;
Decreto-lei nº 1.598, de 1977, art. 12;
Instrução Normativa SRF nº 51, de 1978; e
RIR/2018, art. 208.

Inobservância do Regime de Competência (Postergação do Imposto)

042 Qualquer inobservância do regime de competência na escrituração da pessoa jurídica constituirá fundamento para lançamento por parte da autoridade fiscal?

Não. A inexatidão, no período de apuração, de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto se dela resultar:

- 1) a postergação do pagamento do imposto para período de apuração posterior ao em que seria devido; ou

2) a redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração.

Normativo: **RIR/2018**, art. 285;
DL nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 5º;
PN CST nº 57, de 1979; e
PN Cosit nº 2, de 1996.

043 Quando ocorre, em linhas gerais, a postergação do pagamento do imposto ou a redução indevida do lucro real?

A postergação do pagamento do imposto para período posterior ao em que seria devido ocorre quando se protela, para períodos subsequentes, a escrituração de receita, rendimento ou reconhecimento de lucro, ou se antecipa a escrituração de custo, despesa ou encargo correspondente a períodos subsequentes.

A redução indevida do lucro real ocorre quando não for adicionada ao lucro líquido qualquer parcela tida como não dedutível, ou dele for excluída parcela não autorizada pela legislação tributária.

Segundo a Súmula do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) nº 36, publicada no DOU de 22 de dezembro de 2009, de observância obrigatória pela Administração Pública Federal (Portaria MF nº 383, DOU de 14/07/2010), a inobservância do limite legal de trinta por cento para compensação de prejuízos fiscais ou bases de cálculo negativas de CSLL, quando comprovado pelo sujeito passivo que o tributo que deixou de ser pago em razão dessas compensações o foi em período posterior, caracteriza postergação do pagamento do IRPJ ou da CSLL, o que implica excluir da exigência a parcela paga posteriormente.

Esclareça-se, portanto, que na situação prevista nessa Súmula, havendo o pagamento espontâneo, em período posterior, antes da lavratura do auto de infração, trata-se de caso de postergação de pagamento, e não de redução indevida do lucro real.

Normativo: IN RFB nº 1.700, de 2017, arts. 43, § único; 72, §§ 1º e 2º; 215, § 11; 227, § 23;
RIR/2018, arts. 285, § 2º; 348, §§ 1º e 2º; 483, § 2º; 592, § 5º; 994, § 4º; 997, § 5º;

044 Em que outros casos a inobservância do regime de competência na escrituração da pessoa jurídica constituirá fundamento para lançamento por parte da autoridade fiscal?

Normalmente, o registro antecipado de receita, rendimento ou reconhecimento de lucro, ou a contabilização posterior de custo ou dedução não provocam prejuízo para o Fisco, quando então tais eventos não ocasionam efetivação de lançamento (caso a alíquota do

imposto e do adicional seja a mesma nos dois exercícios). Configuram, nessas situações, meras inexatidões contábeis, sem efeitos tributários.

Esses mesmos fatos, porém, adquirem relevância fiscal quando o contribuinte objetiva, antecipando a receita, criar lucro necessário ao aproveitamento de prejuízo fiscal, cujo direito à compensação caducaria se obedecido o regime de competência, consoante as regras vigentes até 31 de dezembro de 1994; ou, a partir de 1º de janeiro de 1995, quando o contribuinte procura aumentar o lucro visando à compensação de valor maior do que o limite de 30% (trinta por cento), previsto para a compensação de prejuízos fiscais, na forma da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, artigo 15.

Normativo: Lei nº 8.981, de 1995, art. 42;
Lei nº 9.065, de 1995, art. 15; e
Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, arts. 64 e 203.

045 Como deverá ser regularizada, na apuração do lucro real, a inobservância do regime de competência, quando o procedimento partir da autoridade fiscal?

Os valores que competirem a outro período de apuração e que, para efeito de determinação do lucro real, forem adicionados ao lucro líquido do período, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente.

Assim, na hipótese de inobservância do regime de competência na escrituração, a regularização do lucro real do período de apuração da contabilização implica, de modo obrigatório, retificação do lucro real do período competente, a fim de que o regime prescrito na lei seja observado em ambos os períodos de apuração, ou seja, quando a autoridade fiscal se deparar com uma inexatidão quanto ao período de reconhecimento de receita ou de apropriação de custo ou despesa deverá excluir a receita do lucro líquido correspondente ao período de apuração indevido e adicioná-la ao lucro líquido do período competente; em sentido contrário, deverá adicionar o custo ou a despesa ao lucro líquido do período de apuração indevido e excluí-lo do lucro líquido do período de competência.

Ressalte-se que, para efeito da determinação do lucro real com vistas a ser caracterizada a postergação, nos termos do art. 34 da IN SRF nº 11, de 1996, as exclusões do lucro líquido em anos-calendário subsequentes àquele em que deveria ter sido procedido o ajuste não poderão produzir efeito diverso do que seria obtido se realizadas na data prevista.

Normativo: **RIR/2018**, art. 258, § 2º;
DL nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 4º;
IN SRF nº 11, de 1996, art. 34; e
PN Cosit nº 2, de 1996.

046 Após a recomposição do lucro real (inobservância do regime de competência), como deverá proceder a autoridade fiscal quanto a eventuais diferenças verificadas na apuração do resultado da pessoa jurídica?

Depois de recompor o lucro real dos dois períodos de apuração envolvidos, se a autoridade fiscal verificar que o lucro real do período mais antigo, obtido após a retificação, é menor que o anteriormente apurado pelo contribuinte, nada há a fazer se a pessoa jurídica houver declarado imposto maior que o realmente devido.

Em caso contrário, a diferença entre o retificado e o anteriormente apurado, por ter gerado postergação de pagamento do imposto, enseja que a autoridade fiscal efetue o lançamento no período em que tenha havido indevida redução do lucro real, constituindo o crédito tributário pelo valor líquido, isto é, depois de compensado o imposto se este já tiver sido lançado em período posterior.

Nesta hipótese, ainda que já recolhido o imposto postergado, indevidamente lançado em período posterior, serão cobrados multa e juros de mora, e correção monetária quando for o caso (períodos de apuração encerrados até 31/12/1995), calculados sobre seu montante e cobrados, se já não espontaneamente pagos ou lançados, mediante auto de infração.

Normativo: PN CST nº 57, de 1979, item 7.

047 Quais os procedimentos a serem seguidos para se apurar, com exatidão, o valor considerado como imposto postergado e as diferenças entre os valores pagos e os devidos?

Os comandos normativos são no sentido de que seja ajustado o lucro líquido para determinação do lucro real, não se tratando, portanto, de simplesmente ajustar o lucro real, mas que este resulte ajustado quando considerados os efeitos das exclusões e adições procedidas no lucro líquido do exercício, devendo-se observar os seguintes procedimentos:

- a) tratando-se de receita, rendimento ou lucro postecipado: excluir o seu montante do lucro líquido do período de apuração em que houver sido reconhecido e adicioná-lo ao lucro líquido do período de competência;
- b) tratando-se de custo ou despesa antecipado: adicionar o seu montante ao lucro líquido do período de apuração em que houver ocorrido a dedução e excluí-lo do lucro líquido do período de competência;
- c) apurar o lucro real correto, correspondente ao período-base do início do prazo de postergação e a respectiva diferença de imposto, inclusive adicional, e de contribuição social sobre o lucro líquido;
- d) efetuar a correção monetária, quando for o caso (períodos de apuração encerrados até 31/12/1995), dos valores acrescidos ao lucro líquido correspondente ao período-base

do início do prazo da postergação, e bem assim dos valores das diferenças do imposto e da contribuição social, considerando seus efeitos em cada balanço de encerramento de período-base subsequentes, até o período-base de término da postergação;

- e) deduzir, do lucro líquido de cada período-base subsequente, inclusive o de término da postergação, o valor correspondente à correção monetária, quando for o caso (períodos de apuração encerrados até 31/12/1995), dos valores mencionados na alínea “d” anterior;
- f) apurar o lucro real e a base de cálculo da contribuição social corretos, correspondentes a cada período-base, inclusive o de término da postergação, considerando os efeitos de todos os ajustes procedidos, inclusive o da correção monetária, quando for o caso (períodos de apuração encerrados até 31/12/1995); e
- g) apurar as diferenças entre os valores pagos e devidos, correspondentes ao imposto de renda e à contribuição social sobre o lucro líquido.

Notas:

Caso o contribuinte já tenha efetuado, espontaneamente, em período posterior, o pagamento dos valores do imposto ou da contribuição social postergados, esse fato deve ser considerado no momento do lançamento de ofício, devendo a autoridade fiscal, em relação às parcelas que já houverem sido pagas, exigir, exclusivamente, os acréscimos relativos a juros e multa, caso o contribuinte não os tenha pago.

Normativo:

Decreto-lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, §§ 4º a 7º;

Parecer Normativo Cosit nº 2, de 1996, subitens 5.3 e 6.2; e

Lei nº 9.316, de 1996, art. 1º.

048 Quando se considera ocorrida a hipótese de postergação de pagamento de imposto?

Considera-se postergada a parcela de imposto ou de contribuição social relativa a determinado período de apuração, quando efetiva e espontaneamente paga em período posterior àquele em que seria devido.

Nos casos em que, nos períodos subsequentes ao de início do prazo da postergação e até o de término deste, a pessoa jurídica não houver apurado imposto e contribuição social devidos, em virtude de prejuízo fiscal ou de base de cálculo negativa da contribuição social sobre o lucro líquido, o lançamento deverá ser efetuado para exigir todo o imposto e contribuição social apurados no período inicial, com os respectivos encargos legais, tendo em vista que, segundo a legislação de regência, as perdas posteriores não podem compensar ganhos anteriores.

Normativo: PN Cosit nº 2, de 1996, subitem 6.1 e item 9.

- 049** Como o contribuinte deverá proceder para regularizar, na escrituração, falhas decorrentes da inobservância do regime de competência que resultarem em diferença de imposto a pagar?

Na hipótese de inexatidão quanto ao período de apuração de reconhecimento de receita ou de apropriação de custo ou despesa, caso haja diferença de imposto a pagar e o contribuinte queira corrigir e regularizar espontaneamente a falta cometida, deverá considerar a hipótese como de postergação de imposto e aplicar todos os procedimentos previstos para o caso, como são adotados pela autoridade fiscal.

Consoante o subitem 5.2 do PN Cosit nº 2, de 1996, aplicam-se, tanto ao contribuinte como ao fisco, os comandos relativos à inexatidão quanto ao período de reconhecimento de receita ou de apropriação de custo ou despesa, como previsto no § 2º do art. 258 do **RIR/2018**.

Isto é, quando o contribuinte se deparar com uma inexatidão quanto ao período de reconhecimento de receita ou de apropriação de custo ou despesa deverá excluir a receita do lucro líquido correspondente ao período de apuração indevido e adicioná-la ao lucro líquido do período competente; em sentido contrário, deverá adicionar o custo ou despesa ao lucro líquido do período de apuração indevido e excluí-lo do lucro líquido do período de competência.

Ressalte-se que somente se configurará a hipótese de postergação do pagamento se a parcela da diferença apurada a este título, do imposto ou contribuição social relativa a determinado período de apuração, for efetiva e espontaneamente paga, com os respectivos acréscimos legais (multa e juros de mora pelo prazo da postergação, e correção monetária, nos períodos em que esta era cabível), antes de qualquer procedimento de ofício contra o contribuinte.

Normativo: **RIR/2018**, art. 258, § 2º; e
PN Cosit nº 2, de 1996, subitens 5.2 e 6.1.

- 050** Como o contribuinte poderá proceder para regularizar, na escrituração, falhas decorrentes da inobservância do regime de competência, quando não resultarem em diferença de imposto a pagar?

Desde que não ocorra postergação de pagamento de tributo para período posterior em relação ao qual seria devido ou redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração, serão admitidas a retificação, a complementação ou a simples feitura de lançamento de deduções, cujo valor, se dedutível ou tributável, afetará a determinação do lucro real do período em que se justifique a regularização.

Nesse caso, contabilmente, será dado tratamento de ajustes de exercícios (períodos) anteriores.

Normativo: **Lei das S.A.** - Lei nº 6.404, de 1976, art. 186, § 1º.

051 O que se deve considerar ajustes de exercícios (períodos) anteriores?

Como ajustes de exercícios (períodos) anteriores serão consideradas apenas as regularizações decorrentes de efeitos de mudança de critério contábil, ou de retificação de erro imputável a determinado período anterior, e que não possam ser atribuídas a fatos subsequentes.

Normativo: **Lei das S.A.** - Lei nº 6.404, de 1976, art. 186, § 1º.

052 Como a pessoa jurídica deverá proceder, no período em que foi efetuado o ajuste, com relação às parcelas regularizadas decorrentes da inobservância do regime de competência, quando a legislação comercial determinar que a retificação seja considerada como ajustes de exercícios (períodos) anteriores?

A regularização, como ajustes de exercícios (períodos) anteriores, não provoca qualquer reflexo no resultado do período em que for efetuada sua escrituração (não afeta o lucro líquido do período de apuração em curso).

Se, em decorrência da imputação a período de apuração anterior, resultar a apuração de saldo de imposto a pagar, ou inexistindo diferença de saldo de imposto a pagar, as parcelas regularizadas já terão sido consideradas na apuração do lucro real daqueles períodos e, consequentemente, não poderão influenciar a apuração do lucro real no exercício em que forem efetuados os lançamentos contábeis de regularização.

Entretanto, no caso em que não ocorra postergação de pagamento do imposto para período posterior ao em que seria devido, ou redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração, e o contribuinte optar por efetuar a sua regularização em período posterior, contabilmente deve ser dado tratamento de ajuste de exercícios (períodos) anteriores.

No aspecto fiscal, caso se trate de parcela correspondente a despesa dedutível ou receita tributável, para produzir efeito na determinação do lucro real, ela pode ser excluída ou deve ser adicionada ao lucro líquido do período de apuração respectivo, ou seja, aquele a que efetivamente se refere a despesa ou a receita.

- 053** Por que a regularização, como ajustes de exercícios (períodos) anteriores, não provoca reflexo no resultado do período em que ocorre a sua escrituração?

Porque não sendo de competência do período de escrituração em que ocorre a regularização, a despesa ou a receita não afeta o lucro líquido apurado no período de apuração.

O ajuste lançado contra uma conta patrimonial de ativo ou passivo, mesmo que indicando a fonte da despesa ou da receita objeto da regularização, deverá ter como contrapartida a conta de lucros ou prejuízos acumulados.

Normativo: **Lei das S.A.** - Lei nº 6.404, de 1976, art. 186, § 1º.