

## 5. EXEMPLO DE CÁLCULO DA CSLL

Admitindo-se que uma pessoa jurídica, tributada pelo lucro real trimestral, sujeita a contribuição social à alíquota de 9% tenha apresentado a seguinte no 2º trimestre/2000:

a) Resultado do período antes do IR e da Contribuição Social	R\$ 1.380.000,00
b) Provisões não dedutíveis	R\$ 260.000,00
c) Lucros derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição contabilizados com receitas	R\$ 450.000,00
d) Resultados positivos em participações societárias	R\$ 320.000,00
e) Resultado negativo da avaliação de investimentos pela equivalência patrimonial	R\$ 150.000,00
f) Base negativa apurada em períodos anteriores	R\$ 320.000,00

- Apuração da base de cálculo:

Resultado antes do IR	R\$ 1.380.000,00
(+) Resultado negativo da avaliação de investimentos pela equivalência patrimonial	R\$ 150.000,00
(+) Provisões não dedutíveis	R\$ 260.000,00
(-) Resultados positivos em participações societárias	R\$ 320.000,00
(-) Lucros derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição contabilizados como receita	R\$ 450.000,00
(=) Resultado ajustado	R\$ 1.020.000,00
(-) Compensação da base de cálculo negativa de períodos anteriores (valor do limite de compensação: 30% de 1.020.000,00)	R\$ 306.000,00
(=) Base de cálculo	R\$ 714.000,00

- Determinação da contribuição social devida:

Base de cálculo	R\$ 714.000,00
(X) Alíquota	9%
(=) Valor da Contribuição Social	R\$ 64.260,00

## 6. PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL

### I - Pagamento em Quota Única

A contribuição social devida, apurada ao final de cada trimestre, será paga em quota única até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração (art. 6º da Lei nº 9.430/96).

### II - Pagamento Parcelado

À opção da pessoa jurídica, a contribuição devida poderá ser paga em até três quotas mensais, iguais e sucessivas, vencíveis no último dia útil dos três meses subsequentes ao do encerramento do período de apuração a que corresponder, observado o seguinte:

- nenhuma quota poderá ter valor inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais);
- a contribuição social de valor inferior a R\$ 2.000,00 (dois mil reais) será paga em quota única, até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração;
- as quotas da contribuição social serão acrescidas de juros equivalentes à taxa Selic, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento;
- a primeira quota ou quota única, quando paga até o vencimento, não sofrerá acréscimos.

## 7. CÓDIGOS PARA PREENCHIMENTO DO DARF

Para recolhimento da Contribuição Social sobre o Lucro, devem ser utilizados, os seguintes códigos no campo 04 do Darf:

- Entidades financeiras: 2030
- Demais pessoas jurídicas que apuram o lucro real trimestral: 6012

## 8. COMPENSAÇÃO DE VALORES PAGOS A MAIOR

As pessoas jurídicas submetidas à apuração trimestral da contribuição social, poderão compensar nos recolhimentos trimestrais:

a) o saldo de contribuição social pago a maior apurado em declaração de rendimentos que não tenha sido compensado em ano-calendário ou trimestre anteriores;

b) os valores recolhidos a maior em trimestres anteriores do próprio ano-calendário, ainda não compensados.

### **29.3 - Contribuição Social Sobre o Lucro - Pagamento Por Estimativa**

#### **1. PESSOAS JURÍDICAS OBRIGADAS AO PAGAMENTO MENSAL**

A pessoa jurídica que houver optado pelo pagamento do Imposto de Renda calculado por estimativa, fica obrigada também, ao pagamento mensal da contribuição social sobre o lucro líquido (art. 30 da Lei nº 9.430/96).

#### **2. BASE DE CÁLCULO**

A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, devida pelas pessoas jurídicas que optarem pelo recolhimento por estimativa, corresponderá a soma dos seguintes valores apurados em cada mês (art. 29 da Lei nº 9.430/96):

- 12% da receita bruta auferida no período, proveniente das atividades que constituam o objeto da empresa;
- ganhos de capital obtidos na alienação de bens do ativo permanente e de aplicações em ouro não caracterizado como ativo financeiro;
- os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras de renda fixa e renda variável;
- demais receitas e resultados positivos decorrentes de operações não compreendidas no objeto da pessoa jurídica, inclusive os juros remuneratórios do capital próprio pagos ou creditados por sociedade da qual a empresa seja sócia ou acionista;

#### **I - Empresas Prestadoras de Serviços - Base de Cálculo**

A base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, devida pelas pessoas jurídicas que efetuarem o pagamento mensal por estimativa, corresponderá a 32% (trinta e dois por cento) da receita bruta, na forma definida na legislação vigente, auferida em cada mês do ano-calendário, para as pessoas jurídicas que exerçam as atividades, relacionadas abaixo, em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de setembro/2003 (art. 22 da Lei nº 10.684/2003):

- a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares;
- b) intermediação de negócios;
- c) administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza;
- d) prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring).

#### **II - Conceito de Receita Bruta e Exclusões**

A receita bruta sobre a qual será calculada a CSLL, compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia, observando-se o seguinte:

- a) a receita será computada na base de cálculo pelo regime de competência, ou seja, tomando por base a receita auferida, ainda que não recebida;
- b) da receita bruta serão excluídos os valores relativos (Lei nº 8.981/95, art. 31):
  - as vendas canceladas;
  - aos descontos incondicionais concedidos;
  - ao IPI incidente sobre as vendas e ao ICMS devido pelo contribuinte substituto, no regime de substituição tributária;
  - às doações e patrocínios realizados sob a forma de prestação de serviços ou fornecimento de material de consumo para projetos culturais amparados pela Lei nº 8.313/91 (ADN COSIT nº 23/97);
- c) não podem ser excluídos da receita bruta os seguintes valores:
  - o ICMS incidente sobre as vendas e o ISS incidente sobre serviços;

- o custo do financiamento, nas vendas a prazo, contido no valor dos bens ou serviços ou destacado na Nota Fiscal (ADN nº 07/93).

### III - Atividades Imobiliárias

As pessoas jurídicas que explorem atividades imobiliárias relativas a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda, deverão considerar como receita bruta o montante efetivamente recebido, relativo às unidades imobiliárias vendidas (Lei nº 8.981/95, art. 30).

### IV - Contratos Para Fornecimento de Bens Produzidos em Longo Prazo

Nos casos de contratos com prazo de execução superior a um ano, de construção por empreitada ou de fornecimento a preço determinado de bens ou serviços a serem produzidos, será computada na receita bruta parte do preço total da empreitada, ou dos bens ou serviços a serem fornecidos, determinada mediante a aplicação, sobre esse preço total, da percentagem do contrato ou da produção executada em cada mês, nos termos da IN SRF nº 21/79 (IN SRF nº 93/97, art. 5º, II).

### V - Receitas Decorrentes de Contratos de Curto Prazo

Tratando-se de construções ou fornecimentos contratados com base em preço unitário de quantidades de bens ou serviços produzidos em prazo inferior a um ano, a receita deverá ser incluída na base de cálculo da CSLL, a medida em que os bens ou serviços forem produzidos ou executados.

### VI - Contratos a Longo Prazo Com Entidades Governamentais

A receita decorrente de fornecimento de bens e serviços para pessoa jurídica de direito público ou empresas sob seu controle, empresas públicas, sociedades de economia mista ou suas subsidiárias, nos casos de empreitada ou fornecimento contratado, será reconhecida no mês do recebimento (IN SRF nº 93/97, art. 5º, IV).

Quando os créditos decorrentes desses contratos forem quitados pelo Poder Público com títulos de sua emissão, inclusive com certificados de Securitização emitidos especificamente para essa finalidade, para efeito de cálculo da CSLL mensal com base na presunção de lucros, a receita será considerada recebida somente por ocasião do resgate dos títulos ou de sua alienação sob qualquer forma (IN SRF nº 93/97, § 2º).

### VII - Instituições Financeiras e Entidades a Ela Equiparadas

Para apuração do lucro estimado dos bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedade de crédito imobiliário, sociedade corretora de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativa de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta, a CSLL será calculada sobre a receita auferida, ajustada, observando-se o seguinte (§§ 8º e 9º do art. 3º da IN SRF nº 93/97):

Poderão ser deduzidos da receita bruta:

a) no caso das instituições financeiras, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, e sociedades distribuidoras de títulos e valores mobiliários:

- despesas incorridas na captação de recursos de terceiros;

- despesas com obrigações por refinanciamentos, empréstimos e repasses de recursos de órgãos e instituições oficiais e do Exterior;

- despesas de cessão de créditos;

- despesas de câmbio;

- perdas com títulos e aplicações financeiras de renda fixa;

- perdas nas operações de renda variável;

b) no caso de empresas de seguros privados, o cosseguro e resseguros cedidos, os valores referentes a cancelamentos e restituições de prêmios que houverem sido computados em conta de receita, assim como a parcela dos prêmios destinada à constituição de provisões ou reservas técnicas;

c) no caso de entidade de previdência privada abertas e de empresas de capitalização, a parcela das contribuições e prêmios, respectivamente, destinada à constituição de provisões ou reservas técnicas.

Devem integrar a receita bruta:

a) os rendimentos obtidos em aplicações financeiras de renda fixa de titularidade de instituição financeira, sociedade de seguro, de previdência e de capitalização, sociedade corretora de títulos, valores mobiliários e câmbio, sociedade distribuidora de títulos e valores mobiliários ou sociedade de arrendamento mercantil;

b) os ganhos líquidos e rendimentos auferidos nas operações de renda variável realizadas em bolsa, no mercado de balcão organizado, autorizado por órgão competente, ou através de fundos de investimento, para a carteira própria das instituições referidas na letra anterior;

É vedada a dedução de qualquer despesa administrativa.

### 3. ACRÉSCIMOS À BASE DE CÁLCULO - GANHOS DE CAPITAL E DEMAIS RESULTADOS

Serão acrescidos à base de cálculo, no mês em que forem auferidos, os ganhos de capital, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não compreendidas na atividade, inclusive (IN SRF nº 93/97, art. 4º):

- os rendimentos auferidos nas operações de mútuo realizado entre pessoas jurídicas controladoras, controladas, coligadas ou interligadas, exceto se a mutuária for instituição autorizada a funcionar pelo Banco Central do Brasil;

- os ganhos de capital auferidos na alienação de participações societárias permanentes em sociedades coligadas e controladas, e de participações societárias que permaneceram no ativo da pessoa jurídica até o término do ano-calendário seguinte ao de suas aquisições;

- os ganhos auferidos em operações de cobertura (hedge) realizadas em bolsa de valores, de mercadorias e de futuros ou no mercado de balcão;

- a receita de locação de imóvel, quando não for este o objeto social da pessoa jurídica, deduzida dos encargos necessários à sua percepção;

- os juros de mora equivalentes a taxa Selic de que trata o § 4º do art. 39 da Lei nº9.250/95, relativos a impostos e contribuições a serem restituídos ou compensados;

- as variações monetárias ativas.

#### I - Apuração do Ganho de Capital na Alienação de Bens e Direitos

O ganho de capital, nas alienações de bens do ativo permanente e de ouro não considerado ativo financeiro, corresponderá à diferença positiva verificada entre o valor da alienação o respectivo valor contábil (IN SRF nº 93/97, art. 4º, § 1º).

Para efeito de apuração do ganho de capital, considera-se valor contábil:

a) no caso de investimento permanente em:

- participações societárias avaliadas pelo custo de aquisição, o valor de aquisição;

- participações societárias avaliadas pelo valor de patrimônio líquido, a soma algébrica dos seguintes valores:

o valor de patrimônio líquido pelo qual o investimento estiver registrado;

ágio ou deságio na aquisição do investimento;

provisão para perdas, constituída até 31 de dezembro de 1995, quando dedutível.

b) no caso das aplicações em ouro, não considerado ativo financeiro, o valor de aquisição;

c) no caso dos demais bens e direitos do ativo permanente, o custo de aquisição, diminuído dos encargos de depreciação, amortização ou exaustão acumulada;

d) no caso de outros bens e direitos não classificados no ativo permanente, considera-se valor contábil o custo de aquisição.

**Nota:** o custo dos bens adquiridos e os valores registrados contabilmente antes de 01.01.96, serão considerados pelo valor corrigido até 31.12.95.

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

### 4. VALORES NÃO INTEGRANTES DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO

Não integram a base de cálculo do Imposto de Renda mensal calculado por estimativa (art. 7º da IN SRF nº 93/97):

I - os rendimentos produzidos por aplicação financeira de renda fixa;

II - os ganhos líquidos auferidos no mercado de renda variável, submetidos a tributação mensal separadamente;

III - a reversão de saldo de provisões anteriormente constituídas;

IV - as recuperações de créditos que não representem ingressos de novas receitas;

V - os lucros e dividendos decorrentes de participações societárias avaliadas pelo custo de aquisição e a contrapartida do ajuste por aumento do valor de investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial;

VI - os juros sobre o capital próprio auferidos.

## 5. ALÍQUOTA

Para determinação do valor da contribuição aplicam-se as seguintes alíquotas:

a) a partir de 01.01.99, sobre a base de cálculo apurada de acordo com as normas mencionadas anteriormente, aplica-se a alíquota de 8% para todas as pessoas jurídicas, inclusive as entidades financeiras e equiparadas (art. 19 da Lei nº 9.249/95, Emenda Constitucional de Revisão nº 10/96 e art. 7º da MP nº 1.807/99);

b) a partir de 01.05.99 até 30.01.2000, a alíquota passa a ser de 12% para todas as pessoas jurídicas, inclusive as entidades financeiras e equiparadas.

c) a partir de fevereiro/2000 a alíquota passa a ser de 9% para todas as pessoas jurídicas, inclusive as entidades financeiras e equiparadas (MP nº 1.858-10/99)

As pessoas jurídicas, tributadas pelo lucro real, que estiverem efetuando o pagamento da CSLL por estimativa, com base no art. 30 da Lei nº 9.430/96, deverão apurar a CSLL devida mensalmente a partir de 1º de maio até 31 de dezembro de 1999 mediante a utilização da alíquota de 12% (doze por cento).

## 6. REDUÇÃO OU SUSPENSÃO DOS PAGAMENTOS COM BASE EM BALANÇO OU BALANCETE

A forma de cálculo e pagamento da contribuição social deve seguir a forma adotada para cálculo e pagamento do Imposto de Renda, ou seja (art. 28 da Lei nº 9.430/96):

a) no mês em que o Imposto de Renda for apurado e pago por estimativa, a contribuição social também será apurada e paga com base no cálculo estimado;

b) no mês em que o pagamento do Imposto de Renda for reduzido ou suspenso em virtude de levantamento de balanço ou balancete nesse mês, a contribuição social também deverá ser apurada com base no resultado efetivamente apurado com observância da legislação comercial e fiscal, ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação, deduzindo-se do valor da contribuição social devida no período, os valores já pagos.

## 7. PRAZO DE RECOLHIMENTO

A contribuição social devida em cada mês, deverá ser recolhida no mesmo prazo do Imposto de Renda, ou seja, até o último dia útil do mês subsequente ao de sua apuração.

I - Contribuição Social de Valor Inferior a R\$ 10,00

Se o valor da contribuição social mensal a pagar resultar em valor inferior a R\$ 10,00, deverá ser adicionado ao valor da contribuição social devida em período(s) subsequente(s), até que o total seja igual ou superior a R\$ 10,00, quando então, será pago no prazo previsto para o pagamento da contribuição devida no mês em que esse limite for atingido (art. 68 da Lei nº 9.430/96).

## 8. EXEMPLO DE CÁLCULO DA CSLL

Admitindo-se que uma pessoa jurídica, tributada pelo lucro real anual, sujeita a contribuição social à alíquota de 9%, tenha apresentado a seguinte situação, em determinado mês:

a) Receita de vendas de mercadorias	R\$ 400.000,00
b) Receita de prestação de serviços	R\$ 200.000,00
c) Rendimentos de aplicações financeiras	R\$ 50.000,00
d) Receita de aluguéis	R\$ 50.000,00

I – Apuração da base de cálculo:

12% sobre R\$ 600.000,00	R\$ 72.000,00
(+) Rendimentos de aplicações financeiras	R\$ 50.000,00
(+) Receita de aluguéis	R\$ 50.000,00
(=) Base de cálculo da CSLL	R\$ 172.000,00

II – Determinação da CSLL:

9% sobre R\$ 172.000	R\$ 15.480
----------------------	------------

## 9. BÔNUS DE ADIMPLÊNCIA FISCAL

### 1- PESSOAS JURÍDICAS BENEFICIADAS

A partir do ano-calendário de 2003, as pessoas jurídicas adimplentes com os tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal (SRF) nos últimos cinco anos-calendário, submetidas ao regime de tributação com base no lucro real ou presumido, poderão se beneficiar do bônus de adimplência fiscal de que trata o art. 41 da Medida Provisória nº 66, de 2002, na forma disciplinada na Instrução Normativa SRF nº 231, de 25 de outubro de 2002 (DOU de 29.10.02).

Observe-se que o período de cinco anos-calendário será computado por ano completo, inclusive aquele em relação ao qual dar-se-á o aproveitamento do bônus.

### 2. PESSOAS JURÍDICAS IMPEDIDAS

Não fará jus ao bônus a pessoa jurídica que, nos últimos cinco anos-calendário, se enquadre em qualquer das seguintes hipóteses, em relação aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal:

I - lançamento de ofício;

II - débitos com exigibilidade suspensa;

III - inscrição em dívida ativa;

IV - recolhimentos ou pagamentos em atraso;

**Nota:** Essa restrição não se aplica na hipótese de a pessoa jurídica promover espontaneamente o pagamento ou recolhimento da totalidade dos débitos em atraso, juntamente com os acréscimos relativos aos juros e à multa de mora, até a data da utilização do bônus.

V - falta ou atraso no cumprimento de obrigação acessória.

#### 2.1 - Desoneração da Pessoa Jurídica - Permissão Para Utilização do Bônus

Na hipótese de decisão definitiva, na esfera administrativa ou judicial, que implique desoneração integral da pessoa jurídica, as restrições referidas nos números I e II acima serão desconsideradas desde a origem.

Ocorrendo a desoneração, a pessoa jurídica poderá calcular, a partir do ano-calendário em que obteve a decisão definitiva, o bônus em relação aos anos-calendário em que estava impedida de deduzi-lo. Nesse caso a pessoa jurídica deverá efetuar recolhimento da totalidade dos débitos em atraso, juntamente com os acréscimos relativos aos juros e à multa de mora, até a data da utilização do bônus.

## 3. FORMA DE CÁLCULO

O bônus de adimplência fiscal será calculado aplicando-se o percentual de um por cento sobre a base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), determinada segundo as normas estabelecidas para as pessoas jurídicas submetidas ao regime de apuração com base no lucro presumido, observado o seguinte:

I - o bônus será calculado em relação à base de cálculo relativamente ao ano-calendário em que for permitido seu aproveitamento;

II - na hipótese de período de apuração trimestral, o bônus será calculado em relação aos quatro trimestres do ano-calendário e poderá ser deduzido da CSLL devida correspondente ao último trimestre.

## 4. UTILIZAÇÃO DO BÔNUS

O bônus, calculado na forma mencionada acima, será utilizado deduzindo-se da CSLL devida:

I - no último trimestre do ano-calendário, no caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro real trimestral ou lucro presumido;

II - no ajuste anual, na hipótese da pessoa jurídica tributada com base no lucro real anual.

A parcela do bônus que não puder ser aproveitada no período de apuração poderá ser deduzida nos anos-calendário subseqüentes, da seguinte forma:

I - em cada trimestre, no caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro real trimestral ou presumido;

II - no ajuste anual, no caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro real anual.

É vedado o ressarcimento ou a compensação de forma diferente da mencionada acima.

## **5. MULTA PELA UTILIZAÇÃO INDEVIDA**

A utilização indevida do bônus implica a imposição das seguintes multas, calculadas sobre o valor da contribuição que deixar de ser recolhida em razão da dedução indevida do bônus:

I - 150%;

II - 225%, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para prestar esclarecimentos.

### **5.1 - Redução da Multa**

As multas serão reduzidas em:

I - 50%, se o contribuinte notificado, efetuar o pagamento do débito no prazo legal de impugnação (art. 6º da Lei nº 8.218/91);

II - 40%, se o contribuinte notificado requerer o parcelamento do débito no prazo legal de impugnação (art. 60 da Lei nº 8.383/91).

## **6. CONTABILIZAÇÃO**

O bônus será registrado na contabilidade da pessoa jurídica beneficiária, observando-se o seguinte:

I - na aquisição do direito, a débito de conta de Ativo Circulante e a crédito de Lucro ou Prejuízos Acumulados;

II - na utilização, a débito da provisão para pagamento da CSLL e a crédito da conta de Ativo Circulante referida no número I.

## **10. COMPENSAÇÃO DE VALORES PAGOS A MAIOR**

As pessoas jurídicas que efetuem o recolhimento da CSLL com base na estimativa, poderão compensar nos recolhimentos mensais:

a) o saldo de contribuição social pago a maior apurado em declaração de rendimentos que não tenha sido compensado em ano-calendário ou meses anteriores;

b) os valores recolhidos a maior em meses anteriores do próprio ano-calendário, ainda não compensados.

## **11. CÓDIGOS PARA PREENCHIMENTO DO DARF**

Para pagamento da contribuição social devem ser utilizados os seguintes códigos no campo 04 do Darf:

a) entidades financeiras: 2469;

b) demais empresas: 2484

## **12. AJUSTE DA DIFERENÇA DA CSLL - APURAÇÃO DO LUCRO REAL ANUAL**

O saldo da CSLL (diferença entre a CSLL apurada no balanço anual e a soma da CSLL paga mensalmente), em 31 de dezembro, por ocasião da apuração do balanço anual terá o seguinte tratamento (art. 6º da Lei nº 9.430/96):

a) se o saldo apurado for positivo, deverá ser pago em quota única, até o último dia útil do mês de março do ano subseqüente, acrescido de juros calculados à taxa Selic acumulada mensalmente a partir de 1º de fevereiro até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de 1% no mês do pagamento;

b) se o saldo apurado for negativo, o valor pago a maior poderá ser compensado com o imposto a ser pago a partir do mês de abril do ano subsequente, assegurada a alternativa de requerer a sua restituição, após a entrega da Declaração de Rendimentos;

c) o prazo mencionado na letra "a" não se aplica ao imposto relativo ao mês de dezembro, que deverá ser pago até o último dia útil do mês de janeiro do ano subsequente.

## **29.4 - Contribuição Social Sobre o Lucro - Pagamento Pelo Lucro Presumido**

### **1. PESSOAS JURÍDICAS OBRIGADAS AO PAGAMENTO TRIMESTRAL**

A pessoa jurídica que houver optado pelo pagamento do Imposto de Renda calculado com base no lucro presumido, fica obrigada, também, ao pagamento trimestral da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (arts. 28 e 29 da Lei nº 9.430/96 e 49 e 56 da IN SRF nº 93/97).

### **2. BASE DE CÁLCULO**

A base de cálculo da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido, devida pelas pessoas jurídicas que optarem pelo recolhimento por estimativa, corresponderá à soma dos seguintes valores apurados em cada mês (art. 29 da Lei nº 9.430/96):

- a) 12% da receita bruta auferida no período, proveniente das atividades que constituam o objeto da empresa;
- b) ganhos de capital obtidos na alienação de bens do ativo permanente e de aplicações em ouro não caracterizado como ativo financeiro e demais rendimentos e ganhos de capital;
- c) 12% da parcela das receitas auferidas nas exportações a pessoas vinculadas ou para países com tributação favorecida, apurada durante o ano-calendário;
- d) o valor relativo à diferença de encargos e receitas financeiras de mútuos nos casos de operações com pessoas vinculadas residentes ou domiciliadas no Exterior;

#### **I - Empresas Prestadoras de Serviços - Base de Cálculo**

A base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, devida pelas pessoas jurídicas que efetuarem o pagamento com base no lucro presumido, corresponderá a 32% (trinta e dois por cento) da receita bruta, na forma definida na legislação vigente, auferida em cada mês do ano-calendário, para as pessoas jurídicas que exerçam as atividades, relacionadas abaixo, em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de setembro/2003 (art. 22 da Lei nº 10.684/2003):

- a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares;
- b) intermediação de negócios;
- c) administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza;
- d) prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring).

#### **II - Acréscimo das Demais Receitas, Resultados e Ganhos de Capital à Base de Cálculo**

Ao valor da base de cálculo apurada mediante aplicação do percentual de 12%, deverão ser acrescidos as demais receitas ou resultados positivos de operações não compreendidas na atividade da empresa, e os ganhos de capital, auferidos no período, tais como:

- a) rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa e ganhos líquidos de aplicações de renda variável;

#### **Nota:**

Os rendimentos e ganhos líquidos serão acrescidos à base de cálculo do lucro presumido por ocasião da alienação, resgate ou cessão do título ou aplicação.

- b) rendimentos auferidos nas operações de mútuo, realizadas entre pessoas jurídicas controladoras, controladas, coligadas ou interligadas;
- c) ganhos de capital auferidos na alienação de participações societárias permanentes em sociedades coligadas e controladas, e de participações societárias que permaneceram no ativo da pessoa jurídica até o término do ano-calendário seguinte ao de suas aquisições;



d) ganhos auferidos em operações de cobertura ("hedge") realizadas em bolsas de valores, de mercadorias e de futuros, ou no mercado de balcão;

e) receita de locação de imóvel, quando não for este o objeto social da pessoa jurídica;

f) juros relativos a impostos e contribuições a serem restituídos ou compensados;

g) variações monetárias ativas;

h) juros sobre capital próprio auferidos;

i) valores recuperados correspondentes a custos e despesas, inclusive com perdas no recebimento de créditos, que tenham sido deduzidos em período anterior no qual a empresa tenha sido tributada pelo lucro real;

j) multas ou qualquer outra vantagem paga ou creditada por pessoa jurídica, ainda que a título de indenização, em virtude de rescisão de contrato;

l) ganhos de capital nas alienações de bens e direitos;

**Nota:** Para efeitos de apuração de ganho de capital, os valores acrescidos em virtude de reavaliação somente poderão ser computados como parte integrante dos custos de aquisição dos bens ou direitos se a empresa comprovar que os valores acrescidos foram computados na determinação da base de cálculo do Imposto de Renda e da CSLL;

- tratando-se de bens e direitos cuja aquisição tenha ocorrido até o final de 1995, o custo de aquisição poderá ser atualizado monetariamente até 31 de dezembro desse ano, não se lhe aplicando qualquer atualização monetária a partir dessa data;

- tratando-se de bens e direitos adquiridos após 31 de dezembro de 1995, ao custo de aquisição dos bens e direitos não será atribuída qualquer atualização monetária.

m) juros ativos e os descontos financeiros obtidos;

n) ganhos de capital auferidos na devolução de bens e direitos ao titular ou sócio da pessoa jurídica;

### III - Valores de Operações Praticadas Com Pessoas Vinculadas Residentes ou Domiciliadas no Exterior

Deve ser adicionada à base de cálculo da CSLL no quarto trimestre do ano-calendário (art. 36, VII a IX e § 10 da IN SRF nº 93/97):

a) o valor resultante da aplicação do percentual de que 12%, sobre a parcela das receitas auferidas nas exportações às pessoas vinculadas ou aos países com tributação favorecida que exceder ao valor já apropriado na escrituração da empresa;

b) o valor dos encargos suportados pela mutuária que exceder ao limite calculado com base na taxa Libor, para depósitos em dólares dos Estados Unidos da América, pelo prazo de seis meses, acrescido de três por cento anuais a título de spread, proporcionalizados em função do período a que se referirem os juros, quando pagos ou creditados a pessoa vinculada no Exterior e o contrato não for registrado no Banco Central do Brasil;

c) a diferença de receita, auferida pela mutuante, correspondente ao valor calculado com base na taxa a que se refere o inciso anterior e o valor contratado, quando este for inferior, caso o contrato, não registrado no Banco Central do Brasil, seja realizado com mutuária definida como pessoa vinculada domiciliada no Exterior.

## 3. ALÍQUOTA

Relativamente aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 2000, a alíquota da CSLL, passa a ser de 9% (MP nº 1.858-10/99)

### 3.1. BÔNUS DE ADIMPLÊNCIA FISCAL

#### 1. PESSOAS JURÍDICAS BENEFICIADAS

A partir do ano-calendário de 2003, as pessoas jurídicas adimplentes com os tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal (SRF) nos últimos cinco anos-calendário, submetidas ao regime de tributação com base no lucro real ou presumido, poderão se beneficiar do bônus de adimplência fiscal de que trata o art. 41 da Medida Provisória nº 66, de 2002, na forma disciplinada na Instrução Normativa SRF nº 231, de 25 de outubro de 2002 (DOU de 29.10.02).

Observe-se que o período de cinco anos-calendário será computado por ano completo, inclusive aquele em relação ao qual dar-se-á o aproveitamento do bônus.

## 2. PESSOAS JURÍDICAS IMPEDIDAS

Não fará jus ao bônus a pessoa jurídica que, nos últimos cinco anos-calendário, se enquadre em qualquer das seguintes hipóteses, em relação aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal:

I - lançamento de ofício;

II - débitos com exigibilidade suspensa;

III - inscrição em dívida ativa;

IV - recolhimentos ou pagamentos em atraso;

**Nota:** Essa restrição não se aplica na hipótese de a pessoa jurídica promover espontaneamente o pagamento ou recolhimento da totalidade dos débitos em atraso, juntamente com os acréscimos relativos aos juros e à multa de mora, até a data da utilização do bônus.

V - falta ou atraso no cumprimento de obrigação acessória.

### 2.1 - Desoneração da Pessoa Jurídica - Permissão Para Utilização do Bônus

Na hipótese de decisão definitiva, na esfera administrativa ou judicial, que implique desoneração integral da pessoa jurídica, as restrições referidas nos números I e II acima serão desconsideradas desde a origem.

Ocorrendo a desoneração, a pessoa jurídica poderá calcular, a partir do ano-calendário em que obteve a decisão definitiva, o bônus em relação aos anos-calendário em que estava impedida de deduzi-lo. Nesse caso a pessoa jurídica deverá efetuar recolhimento da totalidade dos débitos em atraso, juntamente com os acréscimos relativos aos juros e à multa de mora, até a data da utilização do bônus.

## 3. FORMA DE CÁLCULO

O bônus de adimplência fiscal será calculado aplicando-se o percentual de um por cento sobre a base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), determinada segundo as normas estabelecidas para as pessoas jurídicas submetidas ao regime de apuração com base no lucro presumido, observado o seguinte:

I - o bônus será calculado em relação à base de cálculo relativamente ao ano-calendário em que for permitido seu aproveitamento;

II - na hipótese de período de apuração trimestral, o bônus será calculado em relação aos quatro trimestres do ano-calendário e poderá ser deduzido da CSLL devida correspondente ao último trimestre.

## 4. UTILIZAÇÃO DO BÔNUS

O bônus, calculado na forma mencionada acima, será utilizado deduzindo-se da CSLL devida:

I - no último trimestre do ano-calendário, no caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro real trimestral ou lucro presumido;

II - no ajuste anual, na hipótese da pessoa jurídica tributada com base no lucro real anual.

A parcela do bônus que não puder ser aproveitada no período de apuração poderá ser deduzida nos anos-calendário subsequentes, da seguinte forma:

I - em cada trimestre, no caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro real trimestral ou presumido;

II - no ajuste anual, no caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro real anual.

É vedado o ressarcimento ou a compensação de forma diferente da mencionada acima.

## 5. MULTA PELA UTILIZAÇÃO INDEVIDA

A utilização indevida do bônus implica a imposição das seguintes multas, calculadas sobre o valor da contribuição que deixar de ser recolhida em razão da dedução indevida do bônus:

I - 150%;

II - 225%, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para prestar esclarecimentos.

## 5.1 - Redução da Multa

As multas serão reduzidas em:

- I - 50%, se o contribuinte notificado, efetuar o pagamento do débito no prazo legal de impugnação (art. 6º da Lei nº 8.218/91);
- II - 40%, se o contribuinte notificado requerer o parcelamento do débito no prazo legal de impugnação (art. 60 da Lei nº 8.383/91).

## 6. CONTABILIZAÇÃO

O bônus será registrado na contabilidade da pessoa jurídica beneficiária, observando-se o seguinte:

- I - na aquisição do direito, a débito de conta de Ativo Circulante e a crédito de Lucro ou Prejuízos Acumulados;
- II - na utilização, a débito da provisão para pagamento da CSLL e a crédito da conta de Ativo Circulante referida no número I.

## 29.5 - Contribuição Social Sobre o Lucro - Pagamento Pelo Lucro Arbitrado

### 1. PESSOAS JURÍDICAS OBRIGADAS

A pessoa jurídica que houver optado pelo pagamento do Imposto de Renda calculado com base no lucro arbitrado fica obrigada também ao pagamento trimestral da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (arts. 28 da Lei nº 9.430/96).

### 2. BASE DE CÁLCULO

A base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, devida pelas pessoas jurídicas que optarem pelo recolhimento pelo lucro arbitrado, corresponderá a soma dos seguintes valores apurados em cada trimestre (art. 29 da Lei nº 9.430/96):

I - nas empresas comerciais, industriais e prestadoras de serviços:

- a) 12% da receita bruta auferida no período, proveniente das atividades que constituam o objeto da empresa ;
- b) dos ganhos de capital obtidos na alienação de bens do ativo permanente e de aplicações em ouro não caracterizado como ativo financeiro e demais rendimentos e ganhos de capital

II - para os bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos e valores mobiliários, sociedades distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização, e entidades de previdência privada, abertas (§§ 6º e 7º do art 3º e § 1º do art. 53 da IN SRF nº 11/96):

a) 12% da receita bruta auferida no trimestre, ajustada pelas seguintes deduções:

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

- despesas de captação de recursos de terceiros;
- encargos com obrigações por refinanciamentos, empréstimos e repasses de recursos de órgãos e instituições oficiais;
- despesas de câmbio;

a.2) no caso das empresas de seguros privados: o cosseguro e resseguro cedidos, os valores referentes a cancelamento e restituições de prêmios que houverem sido computados como receitas, a parcela dos prêmios destinada à constituição de provisões ou reservas técnicas;

a.3) no caso de entidades de previdência privada abertas e de empresas de capitalização, a parcela das contribuições e prêmios destinada à constituição de provisões ou reservas técnicas;

**Nota:** Ressalte-se que é vedada a dedução de qualquer despesa administrativa.

b) dos rendimentos obtidos em aplicações financeiras de renda fixa de titularidade de instituição financeira, sociedade de seguro, de previdência e de capitalização, sociedade corretora de títulos, valores mobiliários e câmbio, sociedade distribuidora de títulos e valores mobiliários ou sociedade de arrendamento mercantil;

c) dos ganhos líquidos e rendimentos auferidos nas operações de renda variável realizadas em bolsa, no mercado de balcão organizado, autorizado por órgão competente, ou por meio de fundos de investimento, para a carteira própria das instituições mencionadas na letra "b" acima.

### 3. ALÍQUOTA

Relativamente aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 2000, a alíquota da CSLL, passa a ser de 9% (MP nº 1.858-10/99)

#### 3.1. BÔNUS DE ADIMPLÊNCIA FISCAL

##### 1. PESSOAS JURÍDICAS BENEFICIADAS

A partir do ano-calendário de 2003, as pessoas jurídicas adimplentes com os tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal (SRF) nos últimos cinco anos-calendário, submetidas ao regime de tributação com base no lucro real ou presumido, poderão se beneficiar do bônus de adimplência fiscal de que trata o art. 41 da Medida Provisória nº 66, de 2002, na forma disciplinada na Instrução Normativa SRF nº 231, de 25 de outubro de 2002 (DOU de 29.10.02).

Observe-se que o período de cinco anos-calendário será computado por ano completo, inclusive aquele em relação ao qual dar-se-á o aproveitamento do bônus.

##### 2. PESSOAS JURÍDICAS IMPEDIDAS

Não fará jus ao bônus a pessoa jurídica que, nos últimos cinco anos-calendário, se enquadre em qualquer das seguintes hipóteses, em relação aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal:

I - lançamento de ofício;

II - débitos com exigibilidade suspensa;

III - inscrição em dívida ativa;

IV - recolhimentos ou pagamentos em atraso;

**Nota:** Essa restrição não se aplica na hipótese de a pessoa jurídica promover espontaneamente o pagamento ou recolhimento da totalidade dos débitos em atraso, juntamente com os acréscimos relativos aos juros e à multa de mora, até a data da utilização do bônus.

V - falta ou atraso no cumprimento de obrigação acessória.

##### 2.1 - Desoneração da Pessoa Jurídica - Permissão Para Utilização do Bônus

Na hipótese de decisão definitiva, na esfera administrativa ou judicial, que implique desoneração integral da pessoa jurídica, as restrições referidas nos números I e II acima serão desconsideradas desde a origem.

Ocorrendo a desoneração, a pessoa jurídica poderá calcular, a partir do ano-calendário em que obteve a decisão definitiva, o bônus em relação aos anos-calendário em que estava impedida de deduzi-lo. Nesse caso a pessoa jurídica deverá efetuar recolhimento da totalidade dos débitos em atraso, juntamente com os acréscimos relativos aos juros e à multa de mora, até a data da utilização do bônus.

### 3. FORMA DE CÁLCULO

O bônus de adimplência fiscal será calculado aplicando-se o percentual de um por cento sobre a base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), determinada segundo as normas estabelecidas para as pessoas jurídicas submetidas ao regime de apuração com base no lucro presumido, observado o seguinte:

I - o bônus será calculado em relação à base de cálculo relativamente ao ano-calendário em que for permitido seu aproveitamento;

II - na hipótese de período de apuração trimestral, o bônus será calculado em relação aos quatro trimestres do ano-calendário e poderá ser deduzido da CSLL devida correspondente ao último trimestre.

### 4. UTILIZAÇÃO DO BÔNUS

O bônus, calculado na forma mencionada acima, será utilizado deduzindo-se da CSLL devida:

I - no último trimestre do ano-calendário, no caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro real trimestral ou lucro presumido;

II - no ajuste anual, na hipótese da pessoa jurídica tributada com base no lucro real anual.

A parcela do bônus que não puder ser aproveitada no período de apuração poderá ser deduzida nos anos-calendário subsequentes, da seguinte forma:

I - em cada trimestre, no caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro real trimestral ou presumido;

II - no ajuste anual, no caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro real anual.

É vedado o ressarcimento ou a compensação de forma diferente da mencionada acima.

## **5. MULTA PELA UTILIZAÇÃO INDEVIDA**

A utilização indevida do bônus implica a imposição das seguintes multas, calculadas sobre o valor da contribuição que deixar de ser recolhida em razão da dedução indevida do bônus:

I - 150%;

II - 225%, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para prestar esclarecimentos.

### **5.1 - Redução da Multa**

As multas serão reduzidas em:

I - 50%, se o contribuinte notificado, efetuar o pagamento do débito no prazo legal de impugnação (art. 6º da Lei nº 8.218/91);

II - 40%, se o contribuinte notificado requerer o parcelamento do débito no prazo legal de impugnação (art. 60 da Lei nº 8.383/91).

## **6. CONTABILIZAÇÃO**

O bônus será registrado na contabilidade da pessoa jurídica beneficiária, observando-se o seguinte:

I - na aquisição do direito, a débito de conta de Ativo Circulante e a crédito de Lucro ou Prejuízos Acumulados;

II - na utilização, a débito da provisão para pagamento da CSLL e a crédito da conta de Ativo Circulante referida no número I.

### **29.6 - CSLL Diferida**

De acordo com o Princípio Contábil da Competência, se a contabilidade já reconheceu uma receita ou lucro, a despesa de CSLL deve ser reconhecida nesse mesmo período, ainda que tais receitas e lucros tenham a sua tributação diferida para efeitos fiscais, ou seja, a CSLL incidente sobre elas será pago em períodos futuros.

Ressalte-se que o diferimento da CSLL é feito somente para fins fiscais em controles extra-contábeis, não alterando o lucro líquido na contabilidade, pois em função do regime de competência, na contabilidade não há postergação do reconhecimento do resultado.

O tratamento contábil aplicável neste caso é similar ao do Imposto de Renda Diferido, examinado no tópico 28.7.

## **30. CONTAS A PAGAR E OUTRAS OBRIGAÇÕES**

### **30.1 - Adiantamentos de Clientes**

Os valores recebidos de clientes por conta de fornecimento de bens e/ou serviços devem ser classificados como um passivo usualmente registrado nessa conta, pois representa a obrigação contratual de produzir os bens ou prestar os serviços, ou da devolução do dinheiro recebido caso isso não se concretize.

Essa conta pode figurar no Circulante ou no exigível a longo prazo dependendo do prazo fixado para cumprimento da obrigação.

Se contrato estabelecer que os adiantamentos estão sujeitos a atualização monetária, isto deverá ser reconhecido contabilmente, pelo regime de competência, com base no indexador fixado contratualmente, mediante débito na conta de variações monetárias passivas no resultado e crédito na conta que registra o adiantamento no Passivo.

### **30.2 - Contas a Pagar**

Nessa conta são registradas as obrigações decorrentes do fornecimento de utilidades e da prestação de serviços, tais como de energia elétrica, água, telefone, propaganda, aluguéis e honorários profissionais de terceiros, além de outras obrigações que não constam de contas específicas e que são pouco comuns para a empresa.

### **30.3 - Ordenados e Salários a Pagar**

Os valores relativos a salários e ordenados devem ser provisionados pelo regime de competência, devendo incluir todos os benefícios aos quais o empregado tenha direito, tais como: horas extras, adicionais insalubridade e periculosidade, prêmios, etc., mediante débito na conta de despesa com ordenados e salários e crédito na conta ordenados e salários a pagar no Passivo Circulante.

### **30.4 - Encargos Sociais a Recolher**

Os encargos sociais, (INSS parte do empregado e da empresa e FGTS) incidentes sobre os salários e ordenados pagos ou creditados pela empresa, devem ser registrados nessa conta, pelo regime de competência, com base nas taxas previstas na legislação ou mesmo por valores estimados, devendo-se mensalmente ajustar a diferença.

### **30.5 - Arrendamento Mercantil**

As operações de leasing ou arrendamento mercantil consiste em que, através de um contrato, uma empresa arrendadora formalmente concede a uma arrendatária o direito de uso de determinado bem durante um período especificado.

Na prática, o registro contábil do arrendamento mercantil no Brasil tem sido a de considerá-lo como aluguel, não sendo efetuado o registro da ativação do bem recebido e nem o registro dos compromissos de pagamentos das prestações.

Desta forma, as operações de arrendamento mercantil são contabilizadas como despesa pelo valor das prestações e, ao final do contrato, se a arrendatária optar por ficar com o bem, é que se efetua a sua ativação pelo valor contratado.

A empresa deve efetuar o registro do valor dos bens arrendados, em contas de compensação, devendo as demonstrações financeiras conter em notas explicativas, informações sobre os bens arrendados em uso pela empresa, bem como, os critérios contábeis adotados para o registro dessa operação, as condições contratuais quanto ao valor, prazo, forma de pagamento e opção de compra dos bens.

#### **30.5.1 - Aspectos Fiscais**

##### **1. CONCEITO**

Até o advento da Resolução Bacen nº 2.309, de 28.08.96, entendia-se por arrendamento mercantil ou "leasing", sua denominação mais comum, a operação pela qual a arrendadora adquiria, conforme as especificações do cliente (arrendatária), um bem que lhe seria arrendado, por tempo determinado. A arrendatária, portanto, podia usufruir do bem, pelo tempo estipulado no contrato, mediante o pagamento de contraprestações, geralmente mensais. Ao final do contrato, renovável, o bem podia ser devolvido ou adquirido pela arrendatária, que pagava somente o valor residual fixado contratualmente. Tal operação, regida pela Lei nº 6.099/74, com as alterações introduzidas pela Lei nº 7.132, de 26.10.83, era também disciplinada pela Resolução Bacen nº 980, de 13.12.84. Atualmente, as operações efetuadas em desacordo com a Resolução Bacen nº 2.309/96, não se caracterizam como arrendamento mercantil.

##### **2. MODALIDADES DE ARRENDAMENTO MERCANTIL**

Consoante o artigo 5º da Resolução Bacen nº 2.309/96, o arrendamento mercantil divide-se em duas modalidades: o financeiro e o operacional. O arrendamento mercantil do tipo "operacional" foi introduzido pela própria Resolução.

###### **I - Arrendamento Mercantil Financeiro**

O enquadramento, nessa modalidade de arrendamento, se verifica quando observados os seguintes requisitos:

- a) as contraprestações e demais pagamentos previstos no contrato, devidos pela arrendatária, são normalmente suficientes para que a arrendadora recupere o custo do bem arrendado durante o prazo contratual da operação e, adicionalmente, obtenha um retorno sobre os recursos investidos;
- b) as despesas de manutenção, assistência técnica e serviços correlatos à operacionalidade do bem arrendado são de responsabilidade da arrendatária;
- c) o preço para o exercício da opção de compra é livremente pactuado, podendo ser, inclusive, o valor de mercado do bem arrendado.

###### **II - Arrendamento Mercantil Operacional**

Considera-se arrendamento mercantil na modalidade operacional quando(Resolução Bacen nº 2.465/98):

a) as contraprestações a serem pagas pela arrendatária contemplam o custo de arrendamento do bem e os serviços inerentes à sua colocação à disposição da arrendatária, não podendo o total dos pagamentos da espécie ultrapassar 90% (noventa por cento) do custo do bem;

b) o prazo contratual seja inferior a 75% do prazo de vida útil econômica do bem;

c) o preço para o exercício da opção de compra seja o valor do mercado do bem arrendado;

d) não haja previsão de pagamento de valor residual garantido.

### 3. PRAZOS LEGAIS

Os prazos mínimos estabelecidos para as operações de arrendamento mercantil são os seguintes:

a) para o arrendamento mercantil financeiro:

a.1) 2 (dois) anos, compreendidos entre a data de entrega dos bens à arrendatária, consubstanciada em termo de aceitação e recebimento dos bens, e a data de vencimento da última contratação, quando se tratar de arrendamento de bens com vida útil igual ou inferior a 5 (cinco) anos;

a.2) 3 (três) anos, observada a definição do prazo constante acima, para o arrendamento de outros bens;

b) para o arrendamento mercantil operacional, 90 (noventa dias).

### 4. CARACTERÍSTICAS DA ARRENDATÁRIA

As operações de arrendamento mercantil a que se refere a Lei nº 6.099/74, com as alterações introduzidas pela Lei nº 7.132/83, somente podem ser realizadas por pessoas jurídicas que tenham como objeto principal de sua atividade a prática de operações de arrendamento mercantil, pelos bancos múltiplos com carteira de arrendamento mercantil e pelas instituições financeiras que, na forma do tópico 5 deste trabalho, estejam autorizadas a contratar operações de arrendamento com o próprio vendedor do bem ou com pessoas jurídicas a ele coligadas ou interdependentes.

### 5. OPERAÇÕES CONTRATADAS COM O PRÓPRIO VENDEDOR "LEASE BACK"

As operações de arrendamento mercantil contratadas com o próprio vendedor do bem ou com pessoas a ele ligadas, conhecida pela expressão "lease back", somente podem ser realizadas se a arrendatária for pessoa jurídica. A modalidade terá que ser a de arrendamento mercantil financeiro, sendo que os bancos múltiplos com carteira de investimento, de desenvolvimento e/ou de crédito imobiliário, os bancos de investimento, os bancos de desenvolvimento, as caixas econômicas e as sociedades de crédito imobiliário também podem realizar este tipo de operação.

Se houver prejuízo na venda do bem a ser arrendado ao próprio vendedor ou a pessoa a ele vinculada (operação de "lease back"), o mesmo será indedutível na determinação do lucro real da pessoa jurídica alienante, conforme esclareceu o Parecer Normativo nº 22/82. Assim, se a empresa "A", na condição de arrendatária, efetua a venda de um bem para a empresa "B", na condição de arrendadora e, em ato subsequente, realiza uma operação de arrendamento mercantil com esse mesmo bem, estamos diante da figura do "lease back". Se referido bem estava registrado na contabilidade da empresa "A" pelo valor de R\$ 260.000,00 e a transferência para a empresa "B" foi realizada pelo valor de R\$ 200.000,00, a empresa "A" apurou uma perda de capital de R\$ 60.000,00. Essa perda, segundo o ato normativo acima citado, não será dedutível na apuração do lucro real da empresa "A".

### 6. DEDUTIBILIDADE DAS CONTRAPRESTAÇÕES DE ARRENDAMENTO

De acordo com o artigo 295 do RIR/94, os valores relativos às contraprestações pagas ou creditadas por força de contratos de arrendamento mercantil, são considerados como custo ou despesa operacional dedutíveis na apuração do lucro real da arrendatária. A partir de 01.01.96, para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, as contraprestações de arrendamento mercantil somente são dedutíveis quando se tratar de bens relacionados diretamente com a produção ou comercialização dos bens e serviços (artigo 13, inciso II da Lei nº 9.249/95).

### 7. OUTROS CUSTOS E DESPESAS ASSUMIDOS PELA ARRENDATÁRIA

Observadas as condições para dedutibilidade mencionadas no item anterior deste trabalho, serão igualmente dedutíveis quaisquer outras despesas assumidas contratualmente pela arrendatária.

#### I - Manutenção ou Reforma

Admitindo-se que o bem arrendado seja essencial na atividade da pessoa jurídica, os gastos necessários para mantê-lo em condições de uso e funcionamento, desde que não se refiram a benfeitorias com prazo de vida útil superior a um ano, poderão ser deduzidos como custo ou despesa operacional para efeito de determinação do lucro real.

#### II - Amortização de Benfeitorias

O Parecer Normativo nº 18, de 31.03.87, esclareceu que é vedado à arrendatária apropriar, no prazo do contrato, a totalidade dos gastos com benfeitorias em bem arrendado, mesmo que não tenha sido prevista indenização por parte da arrendatária. Entretanto, pode-se efetuar amortização de tais gastos, no decurso do prazo de vida útil do bem, contado da data em que foram realizadas as benfeitorias. Assim, se for realizada uma benfeitoria num bem arrendado cuja vida útil restante seja de 7 (sete) anos, a amortização será considerada no referido período.

### III - Seguros

Na hipótese de o bem arrendado, o pagamento de prêmio de seguro deve ser tratado como "despesa antecipada", cuja classificação será no Ativo Circulante. O valor registrado no Ativo Circulante será apropriado como custo ou despesa operacional durante o prazo de vigência da respectiva apólice de seguro (artigo 13, inciso II da Lei nº 9.249/95).

### 8. PAGAMENTO ANTECIPADO DO VALOR RESIDUAL

Dependendo da modalidade do arrendamento mercantil, o contrato pode prever o pagamento antecipado, pela arrendatária, do valor residual garantido em qualquer momento de sua vigência, sem que isso caracterize a opção de compra.

Neste caso, as parcelas do valor residual pagas antes do término do contrato devem compor o ativo da arrendatária, consoante determina a Portaria MF nº 140, de 27.07.84.

### 9. TRANSFERÊNCIA DE CONTRATOS

Havendo anuência expressa da arrendadora, a arrendatária poderá transferir a terceiros, no País, seus direitos e obrigações decorrentes do contrato de arrendamento mercantil, com ou sem co-responsabilidade solidária.

No caso vertente, a segunda arrendatária deverá ativar o valor pago ou devido à primeira arrendatária. A primeira arrendatária, por sua vez, deverá reconhecer, conforme o caso, um ganho ou uma perda de capital decorrente dessa operação.

### 10. OPÇÃO DE COMPRA

No final do contrato de arrendamento mercantil, a arrendatária poderá ficar com o bem objeto do arrendamento. Neste caso, o bem deverá ser registrado no Ativo Imobilizado da arrendatária pelo valor pago, à arrendadora, pela opção de compra.

### I - Depreciação

Após a opção de compra, o bem poderá ser depreciado mediante utilização das regras para depreciação de um bem adquirido na condição de usado, a saber:

- a) metade do prazo de vida útil admissível para o bem adquirido novo;
- b) restante do prazo de vida útil do bem, considerando este em relação à primeira utilização.

•Para determinação da taxa de depreciação deverá ser considerado o maior prazo de vida útil do bem.

Ressaltamos que, na apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, a dedutibilidade da depreciação do bem está condicionada à observância do disposto no artigo 13, inciso III da Lei nº 9.249/95, ou seja, somente será dedutível a depreciação de bens relacionados intrinsecamente com a produção ou a comercialização de bens e serviços.

### 11. OPERAÇÃO DE COMPRA E VENDA À PRESTAÇÃO

As operações de arrendamento mercantil contratadas, pela arrendatária, em desacordo com a Lei nº 6.099/74, serão consideradas como de compra e venda a prestação.

Neste caso, as contraprestações pagas durante a vigência do contrato de arrendamento mercantil passariam a compor o custo de aquisição do bem. Para fins de apuração do lucro real da arrendatária, tais contraprestações, caso já tenham sido lançadas como despesas, deveriam ser adicionadas na parte "A" do Lalur.

Além da adição na parte "A" do Lalur, a arrendatária deveria proceder a um ajuste contábil para fins de ativação das contraprestações de arrendamento mercantil.

### 12. DIVERGÊNCIA FISCO X CONTRIBUINTE

Tem-se tornado prática bastante comum a fiscalização glosar custos e despesas operacionais lastreados em contratos de arrendamento mercantil efetuados por arrendatária pessoa jurídica, principalmente quando:

- a) no final do contrato o bem é adquirido por um valor ínfimo;
- b) as prestações são desproporcionais, com valor elevado no início do contrato (sistema tobogã).



Atualmente tanto o 1º Conselho de Contribuintes quanto a Câmara Superior de Recursos Fiscais vêm decidindo que o valor residual ínfimo, por si só, não descaracteriza o contrato de arrendamento mercantil, desde que obedecidas as demais regras da legislação vigente. Quanto a desproporcionalidade das prestações, a jurisprudência tem convalidado o entendimento fiscal, considerando que as prestações elevadas no início do contrato descaracterizam o "leasing", tornando-o uma simples operação de compra e venda a prazo.

### **30.6 - Dividendos a Pagar**

Essa conta terá os lançamentos relativos aos dividendos propostos aprovados pela assembléia. São os valores líquidos e certos a serem pagos ou creditados aos acionistas.

### **30.7 - Contratos de Fornecimento de Bens e Serviços a Longo Prazo**

Entende-se como de "longo prazo" o contrato cuja produção do bem ou execução do serviço contratado requer período superior a um ano, e geralmente estão relacionados com projetos de construção e fornecimento de bens ou serviços de médio e grande porte tais como: estradas, viadutos, prédios, barragens, navios, aviões, equipamentos, etc. Para efeitos contábeis, somente as transações decorrentes dos contratos: faturamento, recebimentos de faturas e de adiantamentos de clientes; apropriação ao resultado de receitas e custos, são passíveis de registro nas contas patrimoniais e de resultado, não sendo os contratos propriamente ditos objeto de registro no balanço patrimonial, mas, apenas, de evidenciação em notas explicativas. Nos contratos de longo prazo de fornecimento de bens ou serviços a serem produzidos com base em preço predeterminado, e nos de construção por empreitada, a apuração do resultado será em cada exercício, proporcionalmente ao progresso físico da produção dos bens ou da construção ou execução dos serviços. A contabilidade da empresa deverá registrar a receita e o custo em cada exercício, em vez de somente no seu término ou entrega.

#### **30.7.1 - Aspectos Fiscais**

A apuração dos resultados de contratos a longo prazo está prevista no artigo 407 do RIR/99, cujos procedimentos foram disciplinados pela IN SRF nº 21/79.

A legislação do imposto de renda estabelece duas formas para apuração do resultado no caso de contratos de construção ou de produção de bens e serviços. As formas de apuração do resultado levam em consideração o prazo de execução do contrato. Assim, no caso de contrato de curto prazo - considerado de até 12 (doze) meses - o resultado será apurado à medida em que for completada a execução de cada unidade, independentemente do faturamento. Por sua vez, no contrato de longo prazo - considerado acima de 12 (doze) meses - o resultado será apurado de acordo com a percentagem do contrato ou da produção executada durante o período-base.

Portanto, tratando-se de contrato de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço pré-determinado, de bens e serviços a serem produzidos, com prazo de execução superior a 12 (doze) meses, o resultado será apurado, em cada período-base, de acordo com o progresso dessa execução.

Na apuração do resultado serão considerados em cada período de apuração do imposto de renda:

- a) o custo de construção ou de produção dos bens ou serviços incorridos no respectivo período;
- b) parte do preço total da empreitada, ou dos bens ou serviços a serem fornecidos, determinada mediante aplicação, sobre esse preço total, da percentagem do contrato ou da produção executada no período.

## **2. PREÇO PRÉ-DETERMINADO**

Preço pré-determinado é aquele fixado no contrato de construção por empreitada ou de fornecimento de bens e serviços. Esse preço, dependendo do contrato, poderá ser reajustado ou não para execução global.

Tratando-se de construções, bens ou serviços divisíveis, o preço pré-determinado é o fixado contratualmente para cada unidade.

## **3. DETERMINAÇÃO DA PERCENTAGEM DO CONTRATO OU DA PRODUÇÃO**

Na forma da letra "b" do tópico 1, a receita deverá transitar pelo balanço de resultados influenciando na apuração do lucro real mediante aplicação de determinado percentual sobre o preço total do contrato.

Esse percentual, a critério da pessoa jurídica, poderá ser determinado por uma das seguintes formas:

- a) com base na relação entre os custos incorridos no período e o custo total estimado da execução da empreitada ou da produção do bem; ou
- b) com base em laudo técnico de profissional habilitado, segundo a natureza da empreitada ou dos bens ou serviços, que certifique a percentagem de execução em função do progresso físico da empreitada ou produção.

É importante assinalar que a opção por um dos critérios de avaliação de andamento - letra "a" ou "b" - deverá ser exercida em

relação a cada contrato. Feita a opção, essa deverá ser exercida durante toda a execução do contrato. Isso significa que a pessoa jurídica, em relação a um mesmo contrato, não poderá alterar a forma de apuração do resultado. Assim, se a opção para apuração do resultado foi feita com base no laudo de medição, a pessoa jurídica não poderá alterar para custos incorridos.

#### I - Avaliação do Andamento por Medição

No caso em que o andamento da execução for avaliado com base em laudo técnico de medição, o resultado do contrato, que deve ser computado no lucro líquido do período-base, será determinado pela aplicação das seguintes fórmulas:

Custo total orçado ou estimado, reajustado	x	% da execução acumulada, demonstrada nos laudos técnicos até o período-base	=	Custo incorrido proporcional, acumulado até o período-base
Custo incorrido proporcional, acumulado até o período-base	-	Custo incorrido proporcional, acumulado até o período-base anterior	=	Custo incorrido correspondente ao período-base
Preço total, reajustado	x	% da execução acumulada, demonstrada nos laudos técnicos até o período-base	=	Receita proporcional, acumulada até o período-base
Receita proporcional, acumulada até o período-base	-	Receita proporcional, acumulada até o período-base anterior	=	Receita correspondente ao período-base

A apuração do resultado com base em laudo técnico de medição é um procedimento pouco utilizado pelas empresas.

#### 3.2 - Avaliação do Andamento com Base nos Custos Incorridos

No caso em que o andamento da execução for avaliado com base na relação existente entre o custo incorrido no período-base e o custo total orçado ou estimado, o resultado do contrato, que deve ser computado no lucro líquido do período de apuração do imposto, será determinado mediante aplicação das seguintes fórmulas:

Preço total reajustado	X	Custos incorridos acumulados até o período-base: Custo total orçado ou estimado, reajustado	=	Receita proporcional, acumulada até o período-base
Receita proporcional, acumulada até o período-base	-	Receita proporcional, acumulada até o período-base anterior	=	Receita correspondente ao período-base
Receita correspondente ao período-base	-	Custos incorridos no período-base	=	Resultado computável na determinação do lucro líquido

#### 4. CUSTOS COMPUTÁVEIS NA APURAÇÃO DO RESULTADO

Os custos computáveis na apuração do resultado são:

- a) os custos diretos e indiretos incorridos na construção ou produção, ou na prestação de serviços, inclusive os custos preliminares, tais como os de preparo de projetos, necessários à execução, incorridos após a contratação
- b) o custo total orçado ou estimado, e respectivos reajustes.

Os custos diretos compreendem, entre outros, a matéria-prima, mão-de-obra direta e os gastos gerais de fabricação. Como custo indireto podemos citar, por exemplo, o salário do engenheiro.

#### I - Reajuste do Custo Orçado ou Estimado

O custo orçado ou estimado será reajustado em decorrência de:

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

O custo total orçado ou estimado reajustado será igual à soma do custo incorrido acumulado com o custo previsto, a preços do tempo da apuração parcial, para complemento da execução do contrato de construção por empreitada, ou de fornecimento de bens ou serviços.

#### Exemplo:

a) custo incorrido acumulado	R\$ 120.000,00
b) custo previsto para conclusão	R\$ 130.000,00
c) custo orçado (a+b)	R\$ 250.000,00

No período-base em que se completar a execução, na apuração do resultado será tomado, como custo total orçado ou estimado reajustado, o custo total efetivo.

## 5. CÔMPUTO DA RECEITA NA APURAÇÃO DO RESULTADO

O preço total, ou receita, deverá ser computado na apuração do resultado pelo valor fixado no contrato. Além do valor fixado no contrato, deverão ser incluídos os reajustamentos na forma pré-determinada no próprio contrato ou em aditamento.

A receita a ser computada na apuração do resultado corresponderá à receita bruta de vendas e serviços, não se incluindo os impostos não-cumulativos cobrados, do comprador ou contratante (Imposto sobre Produtos Industrializados) e do qual o vendedor dos bens ou prestador dos serviços seja mero depositário.

## 6. CONTROLES ESPECÍFICOS NO CONTRATO DE PRODUÇÃO EM LONGO PRAZO

A pessoa jurídica deverá manter registro individualizado por contrato de produção em longo prazo. Desse registro individualizado deverão constar, necessariamente, os seguintes itens:

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

Já, em relação a cada período-base, o registro individualizado deverá ser feito em relação aos seguintes itens:

- a) custos incorridos;
- b) receita ou parte do preço recebido ou faturado;
- c) resultado apurado.

## 7. CONTRATOS COM ENTIDADES GOVERNAMENTAIS

O artigo 409 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99, dispõe que no caso de empreitada ou fornecimento contratado a curto ou longo prazo, com pessoa jurídica de direito público, ou empresa sob o seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária, a pessoa jurídica poderá diferir a tributação do lucro até sua realização. No caso de diferimento do lucro, a pessoa jurídica deverá observar os seguintes procedimentos:

- a) para efeito de apurar o lucro líquido do período-base, a parcela do lucro da empreitada ou fornecimento, computado no resultado, proporcional à receita dessas operações consideradas nesse resultado e não recebida até a data do balanço de encerramento do mesmo período-base, poderá ser transferida para resultados de exercícios futuros;
- b) a parcela transferida na forma da letra "a" deverá ser computada no resultado do período-base em que a receita for recebida;
- c) se a pessoa jurídica subcontratar parte da empreitada ou fornecimento, o direito ao diferimento caberá, também, à subempreiteira, na proporção de sua participação na receita a receber.

### **Exemplo:**

a) receita do período-base	R\$ 100.000,00
b) custo do período-base	R\$ 60.000,00
c) receita não recebida	R\$ 50.000,00
d) resultado computado na determinação do lucro líquido	R\$ 40.000,00

A parcela do lucro a ser transferida para resultados de exercícios futuros corresponderá:

$$R\$ 40.000,00 \times 100\% = 40\%$$

$$R\$ 100.000,00$$

R\$ 100.000,00 - R\$ 50.000,00 = R\$ 50.000,00

R\$ 50.000,00 x 40% = R\$ 20.000,00

#### I - Conceito de Subsidiária de Sociedade de Economia Mista

Para fins de diferimento da tributação do lucro não realizado de que trata o item 7, retro, 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 e com esta tenha atividade integrada ou complementar.

II - Controle em REFA parcela a ser excluída do lucro líquido do período-base, conforme exemplo demonstrado no item 7, será transferida para a conta de resultados de exercícios futuros, no Passivo.

Considerando-se o exemplo constante do tópico 7, o registro contábil poderá ser feito do seguinte modo:

D - RECEITA DE EMPREITADA (Resultado)	
Obra "X"	R\$ 50.000,00
C - RECEITAS DE EXERCÍCIOS FUTUROS(Passivo)	
Obra "X"	R\$ 50.000,00
D - CUSTOS DE EXERCÍCIOS FUTUROS (Passivo)	
Obra "X"	R\$ 30.000,00
C - CUSTOS DE EMPREITADA(Resultado)	
Obra "X"	R\$ 30.000,00

#### III - Pessoa Jurídica Subcontratada da Empreitada ou Fornecimento

O diferimento do imposto não cabe apenas à pessoa jurídica contratada. Se esta subcontrata a empreitada ou o fornecimento dos bens ou serviços, a subcontratada poderá, também, exercer o direito ao diferimento do Imposto de Renda. Nesse caso, o montante a ser transferido para resultados de exercícios futuros será distribuído entre contratada e subcontratada na proporção das respectivas participações na receita não recebida.

#### 8. CASO PRÁTICO

Apresentaremos, a seguir, um caso prático envolvendo um contrato a longo prazo com entidade privada referente ao fornecimento de um equipamento, de acordo com as seguintes condições:

a) valor do contrato	R\$ 600.000,00
b) custo total estimado	R\$ 360.000,00
c) forma de pagamento:	
- no ato da assinatura do contrato	
em 01.03.1999	R\$ 120.000,00
em 01.10.2000	R\$ 240.000,00
em 01.10.2001	R\$ 240.000,00
d) reajuste do contrato até 31.12.1999	R\$ 60.000,00
e) reajuste do custo estimado até 31.12.1999	R\$ 36.000,00
f) Receita faturada no ano-calendário 1999	R\$ 250.000,00

Os lançamentos contábeis, no caso do exemplo proposto, poderão ser efetuados do seguinte modo:

a) registro contábil referente ao recebimento da parcela na data da assinatura do contrato, no valor de R\$ 120.000,00:

D - BANCOS C/MOVIMENTO (Ativo Circulante)	
C - ADIANTAMENTOS DE CLIENTES (Ativo Circulante)	R\$ 120.000,00

Considerando que a empresa contratada tenha feito a opção para determinação do resultado com base nos custos incorridos e, considerando ainda, que os custos de produção do equipamento no primeiro período-base foram de R\$ 132.000,00, o resultado a ser oferecido à tributação, no ano-calendário de 1999, será determinado da seguinte forma:

R\$ 660.000,00 x R\$ 132.000,00 = R\$ 220.000,00

R\$ 396.000,00

A receita faturada no ano-calendário de 1999 foi de R\$ 250.000,00 e a receita apropriada, no mesmo período, corresponde a R\$ 220.000,00. Neste caso, a diferença de R\$ 30.000,00 será transferida para resultados de exercícios futuros.

b) Pelo registro contábil da receita faturada no ano-calendário de 1999, no valor de R\$ 250.000,00:

D - DUPLICATAS A RECEBER (Ativo Circulante)	R\$ 130.000,00
---	----------------

D - ADIANTAMENTOS DE CLIENTES (Passivo Circulante)	R\$ 120.000,00
C - RECEITAS DE EMPREITADA (Resultado)	R\$ 250.000,00

c) Pelo registro contábil da diferença entre a receita faturada e a receita a apropriar para resultados de exercícios futuros:

D - RECEITAS DE EMPREITADA (Resultado)	
C - RECEITAS DE EXERCÍCIOS FUTUROS (Resultado de Exercícios Futuros)	R\$ 30.000,00

No primeiro período-base a demonstração do resultado se apresentaria da seguinte forma:

Receitas de empreitada	R\$ 220.000,00
(-) Custos Incorridos	R\$ 132.000,00
(=) Lucro Bruto	R\$ 88.000,00

d) registro contábil referente ao recebimento da segunda parcela previsto para 01.10.2000., no valor de R\$ 240.000,00:

D - BANCOS C/MOVIMENTO (Ativo Circulante)	R\$ 240.000,00
C - DUPLICATAS A RECEBER (Ativo Circulante)	R\$ 130.000,00
C - ADIANTAMENTOS DE CLIENTES (Passivo Circulante)	R\$ 110.000,00

No ano-calendário de 2000, os dados apresentados foram os seguintes:

valor do contrato, reajustado	R\$ 726.000,00
-------------------------------	----------------

custo total estimado	R\$ 435.600,00
----------------------	----------------

custos incorridos	R\$ 145.200,00
-------------------	----------------

R\$ 726.000,00 x R\$ 277.200,00 = R\$ 462.000,00

R\$ 435.600,00

receita total a apropriar	R\$ 462.000,00
---------------------------	----------------

receita apropriada	R\$ 220.000,00
--------------------	----------------

receita diferida	R\$ 30.000,00
------------------	---------------

receita a apropriar no ano-calendário 2000	R\$ 212.000,00
--	----------------

receita faturada	R\$ 212.000,00
------------------	----------------

e) registro contábil da transferência de REF para resultado referente diferença entre a receita fatura e a receita apropriada no ano-calendário de 1999 (para efeitos fiscais):

D -RECEITAS DE EXERCÍCIOS FUTUROS (Resultado de Exercícios Futuros)	
C - RECEITAS DE EMPREITADA (Resultado)	R\$ 30.000,00

f) Registro contábil da receita faturada no ano-calendário 2000, no valor de R\$ 212.000,00:

D - ADIANTAMENTOS DE CLIENTES (Passivo Circulante),	R\$ 110.000,00
D - DUPLICATAS A RECEBER (Ativo Circulante)	R\$ 102.000,00

C - RECEITAS DE EMPREITADA (Resultado)

R\$ 212.000,00

No ano-calendário 2000, a demonstração do resultado se apresentaria da seguinte forma:

Receitas de empreitada	R\$	242.000,00
(-) Custos Incorridos	R\$	145.200,00
(=) Lucro Bruto	R\$	96.800,00

g) Registro contábil referente ao recebimento da terceira parcela previsto para 01.10.2001, no valor de R\$ 240.000,00

D - BANCOS C/MOVIMENTO (Ativo Circulante),	R\$	240.000,00
C - DUPLICATAS A RECEBER (Ativo Circulante)	R\$	102.000,00
C - ADIANTAMENTOS DE CLIENTES (Passivo Circulante)	R\$	138.000,00

No ano-calendário 2001, os dados apresentados foram os seguintes:

valor do contrato, reajustado	R\$	798.600,00
-------------------------------	-----	------------

custo total estimado	R\$	479.160,00
----------------------	-----	------------

custos incorridos	R\$	201.960,00
-------------------	-----	------------

No ano-calendário 2001, a empresa contratada efetuará a entrega do equipamento. Neste caso, a apuração do resultado será determinada da seguinte forma:

valor do contrato, reajustado	R\$	798.600,00
-------------------------------	-----	------------

(-) receitas apropriadas:

ano-calendário 1999	R\$	220.000,00
---------------------	-----	------------

ano-calendário 2000	R\$	242.000,00
---------------------	-----	------------

(-) custos incorridos no ano-calendário 2001	R\$	201.960,00
--	-----	------------

(=) resultado líquido	R\$	134.640,00
-----------------------	-----	------------

h) Registro contábil da receita a apropriar no ano-calendário 2001:

D - DUPLICATAS A RECEBER (Ativo Circulante)	R\$	198.600,00
D - ADIANTAMENTO DE CLIENTES (Passivo Circulante)	R\$	138.000,00
C - RECEITAS DE EMPREITADAS (Resultado)	R\$	336.600,00

No ano-calendário 2001, a demonstração do resultado se apresentaria da seguinte forma:

Receitas de empreitadas	R\$	336.600,00
-------------------------	-----	------------

(-) Custos Incorridos	R\$	201.960,00
(=) Lucro Bruto	R\$	134.640,00

i) Pelo recebimento do saldo do contrato:

D - BANCO C/MOVIMENTO (Ativo Circulante)

### 31. PROVISÕES

#### 31.1 - Gratificações e Participações a Empregados e Administradores

As gratificações atribuídas a empregados e administradores pela empresa, serão registradas nessa conta, tendo como contrapartida uma conta de despesa no resultado do período. As participações nos lucros destinadas a empregados e a administradores previstas no estatuto social serão, também, creditadas nessa conta e debitadas ao lucro do período.

#### 31.2 - Participações de Partes Beneficiárias

Nessa conta são registrados os valores relativos à participação nos lucros que são atribuídos às partes beneficiárias, tendo como contrapartida uma conta de despesa no resultado do período.

#### 31.3 - Provisão Para Férias

##### 1. PREVISÃO LEGAL PARA CONSTITUIÇÃO DA PROVISÃO

A pessoa jurídica tributada com base no lucro real, poderá deduzir, como custo ou despesa operacional, em cada exercício social, importância destinada a constituir provisão para pagamento de remuneração correspondente a férias de seus empregados (art. 337 do RIR/99).

A faculdade de constituir essa provisão contempla a inclusão dos gastos já incorridos com a remuneração de férias proporcionais, 1/3 (um terço) do adicional de férias e dos encargos sociais incidentes sobre os valores que forem objeto de provisão, cujo ônus caiba à pessoa jurídica.

É importante observar que a dedução da provisão para pagamento de remuneração de férias somente é permitida quando devidamente quantificada e individualizada, conforme decidiu o 1º Conselho de Contribuintes através do Acórdão nº 101-75.344/84.

Assim sendo, em virtude dessa limitação à dedução da provisão para férias, a sua constituição precisa estar amparada em demonstrativo que quantifique e individualize as férias incorridas.

##### 2. CONTAGEM DE DIAS DE FÉRIAS

A contagem dos dias de férias será efetuada de acordo com o disposto no artigo 130 da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT).

O empregado adquire o direito ao período integral de férias, ou seja, 30 (trinta) dias, após completar 1 (um) ano de serviço na empresa e desde que não tenha faltado ao trabalho, injustificadamente, por mais de 5 (cinco) vezes.

Após cada período de 12 (doze) meses de vigência do contrato de trabalho, o empregado terá direito a férias na seguinte proporção:

- a) 30 (trinta) dias corridos, quando não houver faltado ao serviço mais de 5 (cinco) vezes;
- b) 24 (vinte e quatro) dias corridos, quando houver tido de 6 (seis) a 14 (quatorze) faltas;
- c) 18 (dezoito) dias corridos, quando houver tido de 15 (quinze) a 23 (vinte e três) faltas;
- d) 12 (doze) dias corridos, quando houver tido de 24 (vinte e quatro) a 32 (trinta e duas) faltas.

Relativamente aos períodos inferiores a 12 (doze) meses de serviço na data de encerramento do balanço, tomar-se-á por base para contagem de dias de férias 1/12 (um doze avos) de 30 (trinta) dias por mês de serviço ou fração superior a 14 (quatorze) dias.

##### 3. CÁLCULO DA PROVISÃO

O número de dias de férias, por empregado, será multiplicado por 1/30 (um trinta avos) da sua remuneração mensal na época do encerramento do balanço, sendo referido valor acrescido de 1/3 (um terço), a título de adicional de férias, e mais os encargos sociais, cujo ônus couber à empresa.

##### 4. ENCARGOS SOCIAIS INCIDENTES SOBRE FÉRIAS

Além da provisão do valor correspondente à remuneração de férias, a empresa pode provisionar os valores relativos às contribuições ao INSS e ao FGTS que incidirão sobre as férias, que constituem encargo da empresa.

## 5. PROVISÃO EXCEDENTE AO VALOR DO LIMITE DEDUTÍVEL

Caso o valor provisionado exceda o limite dedutível para efeitos fiscais, o valor excedente deverá ser adicionado ao lucro líquido na determinação do lucro real. Esse valor poderá ser excluído na determinação do lucro real do período em que preencher os requisitos para se dedutível ou em que for revertido a crédito de conta de resultado.

## 6. NÃO CONSTITUIÇÃO DA PROVISÃO

Caso a empresa não tenha efetuado a provisão para pagamento de férias, a totalidade do valor pago ou creditado a esse título será deduzida, como custo ou despesa operacional, no próprio mês em que ocorrer o pagamento, ainda que o período de gozo das férias pelo empregado avance o período subsequente (PN CST nº 8/85).

---

[Página Principal](#)

[Página Anterior](#)

[Página Seguinte](#)