

DESMISTIFICANDO O LUCRO REAL NO IRPJ (II)

*Roberto Rodrigues de Moraes
Elaborado em 11/2012*

RESUMO

Neste texto vamos continuar a abordagem das etapas a serem cumpridas pelos profissionais de contabilidade na apuração do Lucro Real para fins de tributação pelo IRPJ, cujo Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) é o instrumento utilizado para chegar aos valores sujeitos à tributação e que influenciarão na elaboração das Demonstrações Financeiras, popularmente conhecidas como resultado final do fechamento de balanço.

I – INTRODUÇÃO

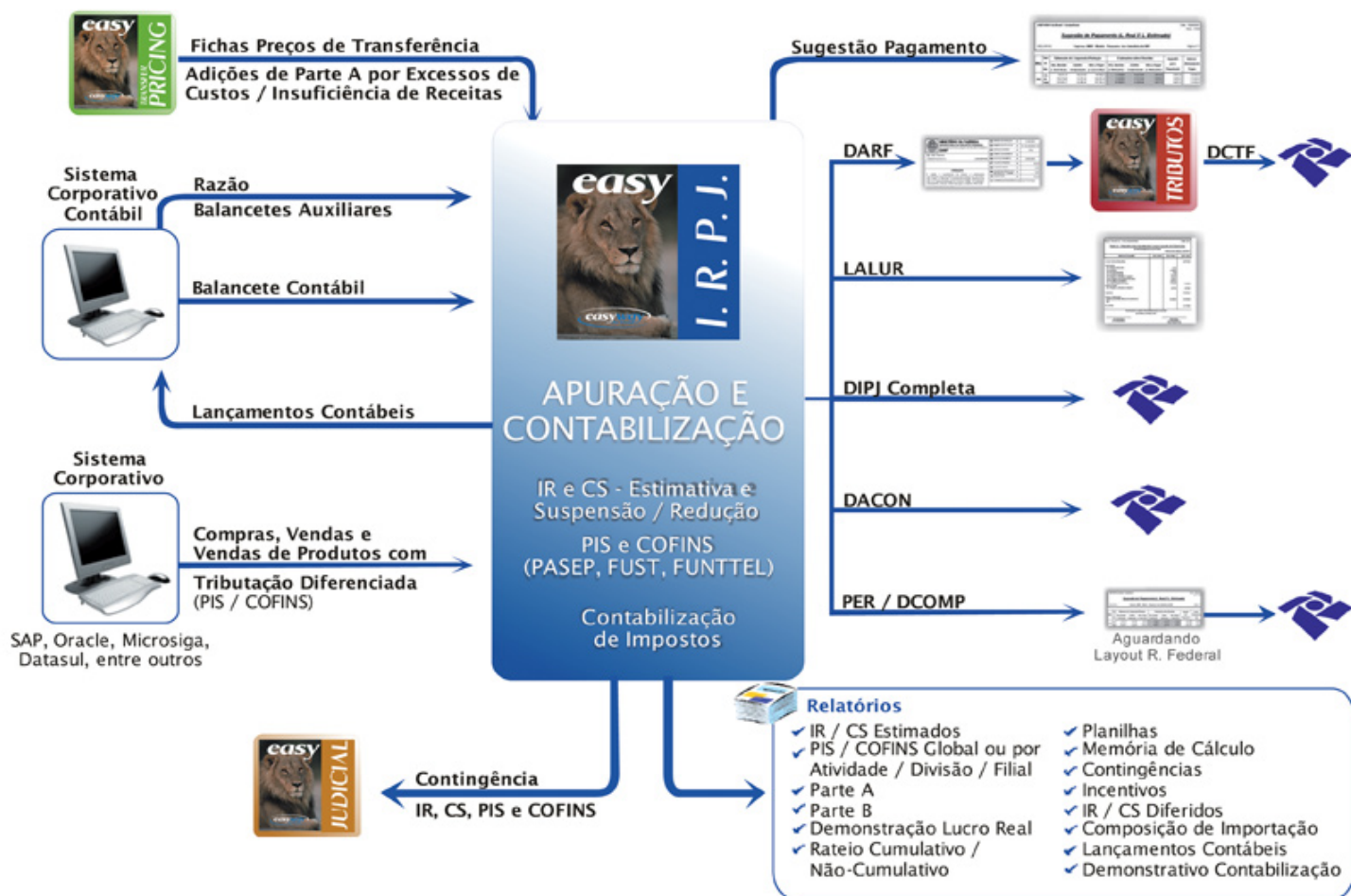
“LUCRO REAL é o lucro líquido do período de apuração ajustados pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto” (1) conforme definição constante no RIR/1999.

O Lucro Líquido do período é apurado pela contabilidade do contribuinte, observando os preceitos determinados pela lei comercial. Porém, para a apuração do Lucro Real (que é o lucro tributável pelo IRPJ) faz-se necessários ajustes determinados pela legislação tributária federal, constantes de adições, exclusões e compensações. (2).

É através da escrituração do LALUR (3) - com escrituração extra contábil - que o profissional de contabilidade apura o Lucro Real sujeito à tributação pelo IRPJ.

Conhecer em profundidade o que a legislação do IRPJ dispõe sobre as adições, exclusões e compensações são essenciais aos profissionais de contabilidade responsáveis pela escrituração contábil do contribuinte submetido à tributação pelo Lucro Real, uma vez que terá de, através do LALUR, escriturar extra contábil os ajustes obrigatórios por lei para que possa ser concluída a etapa final do “fechamento do balanço”.

O procedimento para apuração do Lucro Real passa necessariamente pela escrituração do LALUR. Como estamos já na era digital existem várias ferramentas para apuração do Lucro Real. Sem intuito de recomendação cito uma da Easy-I.R.P.J. (4) onde poderá conferir, pelo fluxo do sistema, a facilidade hoje existente para os operadores contábeis. Veja-se a seguir o funcionamento da ferramenta citada:



Nossa experiência em preenchimento de mais de 2.000 LALUR's de forma manual nos leva a concluir que atualmente está mais fácil operar o sistema LUCRO REAL do que no final dos anos 70 do século passado, quando de sua criação.

Acreditamos que os profissionais de contabilidade começam a preparar-se para a apuração do Lucro Real na criação do Plano de Contas.

A RFB disponibilizou o Plano de Contas Referencial (5) para o Sped Contábil, de grande utilidade para a operacionalidade do sistema.

A obrigatoriedade de se utilizar o Plano de Contas Referencial está na resposta da RFB, citada no Blog de Roberto Dias Duarte, um dos *expert* em Sped *verbis*:

“Conforme as regras de validação (anexo ao Ato Declaratório Cofis nº 36/07), o registro 1051 não é obrigatório.

É um plano de contas elaborado com base na DIPJ.

Tem por finalidade estabelecer uma relação (um DE-PARA) entre as contas analíticas do plano de contas da empresa e um padrão, possibilitando a eliminação de fichas da DIPJ. O e-Lalur (Livro Eletrônico de Apuração do Lucro Real, um dos projetos do Sped) importará dados da escrituração contábil digital e montará um ‘rascunho’ correspondente a várias das fichas hoje existentes na DIPJ.

Assim, quanto mais precisa for sua indicação dos códigos das contas referenciais no registro I051, menor o trabalho no preenchimento do e-Lalur. Quaisquer equívocos na indicação do plano de contas referencial poderão ser corrigidos no e-Lalur.

As empresas em geral devem usar plano referencial divulgado pela Receita Federal pelo Ato Declaratório Cofis nº 20/09 (observe que os códigos do plano anterior fazem parte do novo e, tendo havido alteração, a data de fim de validade foi está preenchida). Na escrituração de ano de 2008, ambos os planos são aceitos.

As financeiras utilizam o Cosif e as seguradoras não precisam informar o registro I051.” (6).

Alguns setores do mercado, como os das Concessionárias de Veículos, por exemplo, as Fábricas enviam um PLANO DE CONTAS PADRÃO de uso obrigatório, tanto adequado às necessidades do setor quanto para o Sped Contábil.

A seguir vamos comentar alguns tópicos do LALUR – sem intenção de esgotar o tema, por questão de espaço – citando os casos mais comuns. Para maiores informações sobre cada tópico citaremos fontes (nas notas, ao final do texto) onde o leitor poderá se inteirar de teor completo de cada tópico. Alguns deles, como Dedutibilidade ou não das Multas e outros mais comuns, serão objeto de artigos nossos a seguir na série Desmistificando o Lucro Real.

II – ADIÇÕES

Nossa CF/1988 consagrou o princípio da livre iniciativa para nossa economia. Assim os empresários são livres para praticarem operações comerciais necessárias a consecução de seus objetivos societários, desde que observem a legislação comercial.

Entretanto, para fins de se apurar o Lucro Tributável (que se inicia com o Lucro Líquido do Exercício antes das incidências da CSLL e do IRPJ) a legislação do IRPJ, consolidada no RIR/1999 (1), estabelece limites para dedutibilidade de certas despesas. O que exceder ou estiver fora dos parâmetros da legislação tributária serão adicionadas ao Lucro Líquido, na parte “A” LALUR.

Eis as mais comuns, extraídas do próprio texto legal:

“Seção IV
Ajustes do Lucro Líquido

Adições

Art. 249. Na determinação do lucro real, serão adicionados ao lucro líquido do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 2º):

I - os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;

II - os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, devam ser computados na determinação do lucro real.

Parágrafo único. Incluem-se nas adições de que trata este artigo:

I - ressaltadas as disposições especiais deste Decreto, as quantias tiradas dos lucros ou de quaisquer fundos ainda não tributados para aumento do capital, para distribuição de quaisquer interesses ou destinadas a reservas, quaisquer que sejam as designações que tiverem, inclusive lucros suspensos e lucros acumulados (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 43, § 1º, alíneas "f", "g" e "i");

II - os pagamentos efetuados à sociedade civil de que trata o § 3º do art. 146 quando esta for controlada, direta ou indiretamente, por pessoas físicas que sejam diretores, gerentes, controladores da pessoa jurídica que pagar ou creditar os rendimentos, bem como pelo cônjuge ou parente de primeiro grau das referidas pessoas (Decreto-Lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987, art. 4º);

III - os encargos de depreciação, apropriados contabilmente, correspondentes ao bem já integralmente depreciado em virtude de gozo de incentivos fiscais previstos neste Decreto;

IV - as perdas incorridas em operações iniciadas e encerradas no mesmo dia (day-trade), realizadas em mercado de renda fixa ou variável (Lei nº 8.981, de 1995, art. 76, § 3º);

V - as despesas com alimentação de sócios, acionistas e administradores, ressalvado o disposto na alínea "a" do inciso II do art. 622 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso IV);

VI - as contribuições não compulsórias, exceto as destinadas a custear seguros e planos de saúde, e benefícios complementares assemelhados aos da previdência social, instituídos em favor dos empregados e dirigentes da pessoa jurídica (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso V);

VII - as doações, exceto as referidas nos arts. 365 e 371, **caput** (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso VI);

VIII - as despesas com brindes (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso VII);

IX - o valor da contribuição social sobre o lucro líquido, registrado como custo ou despesa operacional (Lei nº 9.316, de 22 de novembro de 1996, art. 1º, **caput** e parágrafo único);

X - as perdas apuradas nas operações realizadas nos mercados de renda

variável e de swap, que excederem os ganhos auferidos nas mesmas operações (Lei nº 8.981, de 1995, art. 76, § 4º);

XI - o valor da parcela da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, compensada com a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, de acordo com o art. 8º da Lei nº 9.718, de 1998 (Lei nº 9.718, de 1998, art. 8º, § 4º).”

Obs: Texto inserido a partir do LINK da RFB (7)

Não desmerecendo outras fontes vamos citar o Curso Prático IRPJ da Coad, volume 11 (PDF, para assinantes) onde as adições são detalhadas nas pgs. 32/45.

Pela disponibilidade do material (acima citado) com vastos comentários sobre o tema optamos por não listar e comentar item por item neste artigo, em virtude do tema não ser novo, em face de estabilização na Legislação do IRPJ que vem desde a década de 90 do último século.

Logicamente que nem todas as empresas estarão praticando todos os atos e fatos passíveis das adições listadas tanto nas XI alíneas do texto legal como nos listados no Curso citado. Conhecê-las, entretanto, capacitará ao profissional contábil e lhe dará a segurança necessária a operar o sistema.

III – EXCLUSÕES

Visando incentivar alguns setores da economia o Fisco Federal exclui algumas receitas operacionais, inseridas na apuração do resultado do exercício, da tributação do IRPJ e o faz utilizando-se da parte “A” do LALUR. Algumas irão também ser escrituradas individualmente na parte “B” do LALUR, que é uma espécie de Conta Corrente.

Algumas exclusões mais comuns merecem destaque e vamos inseri-las a partir do próprio texto legal do RIR/1999 (1), *verbis*:

“Exclusões e Compensações

Art. 250. Na determinação do lucro real, poderão ser excluídos do lucro líquido do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 3º):

I - os valores cuja dedução seja autorizada por este Decreto e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do período de apuração;

II - os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, não sejam computados no lucro real;

III - o prejuízo fiscal apurado em períodos de apuração anteriores, limitada a compensação a trinta por cento do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas neste Decreto, desde que a pessoa jurídica mantenha os

livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do prejuízo fiscal utilizado para compensação, observado o disposto nos arts. 509 a 515 (Lei nº 9.065, de 1995, art. 15 e parágrafo único).

Parágrafo único. Também poderão ser excluídos:

- a) os rendimentos e ganhos de capital nas transferências de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária, quando auferidos pelo desapropriado (CF, art. 184, § 5º);*
- b) os dividendos anuais mínimos distribuídos pelo Fundo Nacional de Desenvolvimento (Decreto-Lei nº 2.288, de 1986, art. 5º, e Decreto-Lei nº 2.383, de 1987, art. 1º);*
- c) os juros produzidos pelos Bônus do Tesouro Nacional - BTN e pelas Notas do Tesouro Nacional - NTN, emitidos para troca voluntária por Bônus da Dívida Externa Brasileira, objeto de permuta por dívida externa do setor público, registrada no Banco Central do Brasil, bem assim os referentes aos Bônus emitidos pelo Banco Central do Brasil, para os fins previstos no art. 8º do Decreto-Lei nº 1.312, de 15 de fevereiro de 1974, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.105, de 24 de janeiro de 1984 (Lei nº 7.777, de 19 de junho de 1989, arts. 7º e 8º, e Medida Provisória nº 1.763-64, de 11 de março de 1999, art. 4º);*
- d) os juros reais produzidos por Notas do Tesouro Nacional - NTN, emitidas para troca compulsória no âmbito do Programa Nacional de Privatização - PND, controlados na parte "B" do LALUR, os quais deverão ser computados na determinação do lucro real no período do seu recebimento (Lei nº 8.981, de 1995, art. 100);*
- e) a parcela das perdas adicionadas conforme o disposto no inciso X do parágrafo único do art. 249, a qual poderá, nos períodos de apuração subseqüentes, ser excluída do lucro real até o limite correspondente à diferença positiva entre os ganhos e perdas decorrentes das operações realizadas nos mercados de renda variável e operações de swap (Lei nº 8.981, de 1995, art. 76, § 5º).*

Fonte: Mesmo Link do RIR/1999 da RFB citado.

Da mesma forma, citando o Curso Prático IRPJ Coad 2011 Volume 11, (PDF, para assinantes) onde no item 3, pgs. 45 a 55 foram listadas 29 hipóteses de exclusões, inclusive as decorrentes de incentivos fiscais setoriais.

Tornar-se familiarizado com as mesmas com certeza fará do profissional contábil que estiver operando o sistema um "expert" no tema.

IV – COMPENSAÇÕES

A compensação prevista em Lei é a do Prejuízo Fiscal, que é controlado na Parte "B" do Lalur. Vamos ao texto, legal do RIR/1999, *verbis*

"Compensações

Art. 250. Na determinação do lucro real, poderão ser excluídos do lucro líquido do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 3º):

.....
III - o prejuízo fiscal apurado em períodos de apuração anteriores, limitada a compensação a trinta por cento do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas neste Decreto, desde que a pessoa jurídica mantenha os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do prejuízo fiscal utilizado para compensação, observado o disposto nos arts. 509 a 515 (Lei nº 9.065, de 1995, art. 15 e parágrafo único)”.

Lembrando que o limite não se aplica aos casos especiais como:

- a) Prejuízos fiscais da Atividade Rural;
- b) Empresas titulares de Programas Befiex;

Ressaltamos que nos casos dos prejuízos não operacionais tem que observar o previsto na IN 11/1996.

Outrossim, existe o caso de impossibilidade de compensação de prejuízos fiscais por mudança societária e ramo de atividade, tão bem comentado no trabalho a seguir citado.

Sem querer ser repetitivo e respeitando as demais fontes, no Curso Prático IRPJ Coad, Volume 11/2011 (PDF, para assinantes) item 4, pgs. 56/59, o tema é amplamente comentado.

Os prejuízos fiscais, ressaltamos, são controlados na Parte “B” do LALUR (Conta Corrente).

V - CONCLUSÃO

No caso da DIPF, que terá seu último envio 2013, face do fato de todos os dados estarem virtualmente e previamente a disposição no banco de dados da RFB, à partir de 2014 será enviada pronta pela RFB aos contribuintes do IRPF e, caso haja alguma divergência, cada um inserirá as alterações necessárias.

Entendemos que a DIPJ dos contribuintes obrigados à apuração do Lucro Real, pelo fato do Sped Contábil ser um verdadeiro “big brother” fiscal, ou seja, a RFB acessa todos os dados de cada contribuinte pelo seu CNPJ durante as 24 de cada dia, on-line. Assim, a tendência será a eliminação das repetitivas informações a que são submetidos os contribuintes do IRPJ, através das várias e repetitivas declarações (tremenda sopa de letrinhas, DACON, DCTF, DIMED, DIMOV, DIRF, DIPJ, etc...) a que estão atualmente obrigados a enviar, virtualmente, e com informações, às vezes, em duplicidade.

Ainda nesta década esperamos ver os contabilistas desobrigados a enviarem tantas informações para o mesmo endereço – RFB – uma vez que todas são extraídas da mesma fonte: O Sped!

BIBLIOGRAFIA:

- (A) DIVERSOS AUTORES, Regulamento do Imposto de Renda 2012, SP, FISCOsoft Editora.
- (B) Equipe Técnica COAD, Curso Prático IRPJ 2012, 12 Volumes, CAOD, RJ
- (C) HIGUCHI, Hiromi, Imposto de Renda das Empresas, SP, APET, 37ª Ed., 2012.
- (D) MACHADO, Hugo de Brito, *Curso de Direito Tributário*, 23ª Ed., SP, Malheiros Editora, 2003.
- (E) PAULSEN, Leandro, *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e Jurisprudência*, 6ª ED., Porto Alegre, Livraria do Advogado, ESMAFE, 2004
- (F) ZAPATEIRO, José Alexandre – Manual Prático de Direito Tributário e Execução Fiscal, 1ª Ed., AM2 Editora e Distribuidora de Livros, 2012.

NOTAS:

- (1) Decreto de nº 3.000, e 26/03/1999, ART. 247.
- (2) DECRETO-LEI Nº 1.598, DE 26 DE DEZEMBRO DE 1977. Altera a legislação do imposto sobre a renda, artigo 6º e §§.
- (3) O Livro de Apuração do Lucro Real, também conhecido pela sigla Lalur, é um livro de escrituração de natureza eminentemente fiscal, criado pelo Decreto-lei nº 1.598, de 1977, em obediência ao § 2º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 1976, e destinado à apuração extra contábil do lucro real sujeito à tributação para o imposto de renda em cada período de apuração, contendo, ainda, elementos que poderão afetar o resultado de períodos de apuração futuros (RIR/1999, art. 262).
<http://www.receita.fazenda.gov.br/pessoajuridica/dipj/2004/pergresp2004/pr268a285.htm>
- (4) <http://www.ewb.com.br/Produtos/Detalhes/tabid/80/IDProduto/116/Default.aspx>
- (5) [www1.receita.fazenda.gov.br/sped-contabil/PlanoContasRef/...](http://www1.receita.fazenda.gov.br/sped-contabil/PlanoContasRef/)

- (6) <http://www.robertodiasduarte.com.br/index.php/sped-contabil-obrigatoriedade-do-plano-de-contas-referencial/>
- (7) <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/rir/L2Parte1.htm>

Roberto Rodrigues de Moraes

Especialista em Direito Tributário.

Ex-Consultor da COAD

Autor do Livro online REDUZA DÍVIDAS PREVIDENCIÁRIAS.

robertordemora@gmail.com