

# FASCÍCULOS **IRPJ** 2025



Depreciação  
Depreciação Acelerada  
Entidades Imunes ou Isentas

3



© 2025 COAD

FASCÍCULOS – IRPJ  
Todos os direitos reservados

Autor: Equipe Técnica COAD  
Coordenação Editorial: Crystiane Cardoso de Souza

---

**Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)**

---

Equipe Técnica COAD  
Coleção FASCÍCULO – IRPJ – Volume III  
Rio de Janeiro: COAD, 2025.

**ISBN: 978-65-84666-74-0**

---

**2025**

*1ª edição – 1ª impressão*

*Proibida a reprodução total ou parcial de qualquer matéria sem prévia autorização.  
Os infratores serão punidos na forma da lei.*

## APRESENTAÇÃO

---

O Fascículo, composto de 12 volumes, traz, de forma detalhada, os procedimentos para apuração do lucro real, do lucro presumido e do lucro arbitrado, bases de cálculo do Imposto de Renda da pessoa jurídica.

Os trabalhos contidos no Fascículo são ilustrados com exemplificação prática, visando facilitar o entendimento de cada tema. Neste volume, constam os seguintes temas:

- Depreciação, Amortização e Exaustão: registro das perdas do valor do capital aplicado em direitos que têm por objetivo bens físicos sujeitos a desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência e na aquisição de direitos da propriedade industrial ou comercial, ou quaisquer outros com existência ou exercício de duração limitada, bem como da diminuição de valor dos elementos decorrentes da exploração de direitos cujo objeto sejam recursos minerais ou florestais;
- Depreciação Acelerada: corresponde à utilização de coeficientes majorados da taxa de depreciação, aplicados em função do aumento dos turnos de trabalho ou através de concessão de regime incentivado de depreciação, durante prazo certo, para determinadas indústrias ou atividades;
- Entidades Imunes ou Isentas: neste trabalho, constam os requisitos que devem ser atendidos pelas pessoas jurídicas sem fins lucrativos para fins do benefício de isenção ou imunidade tributária.

Boa Leitura!

Equipe Técnica COAD

# Índice

## DEPRECIÇÃO, AMORTIZAÇÃO E EXAUSTÃO

1. DEDUTIBILIDADE.....	1
1.1. BENS OU DIREITOS ADQUIRIDOS NO EXTERIOR.....	2
1.1.1. Ajuste Contábil do Excesso de Custo.....	2
1.1.2. Ajuste Fiscal.....	3
1.2. VALOR DA QUOTA.....	3
1.2.1. Correção Monetária do Custo do Bem.....	3
1.3. AJUSTE PROPORCIONAL DA QUOTA.....	3
1.4. EXCESSO DE APROPRIAÇÃO.....	3
1.5. DEPRECIÇÃO CONTABILIZADA A MENOR.....	4
1.5.1. Teste de Recuperabilidade.....	4
1.6. FALTA DE DEDUÇÃO DA DEPRECIÇÃO.....	5
1.7. CÔMPUTO DOS ENCARGOS POR OCASIÃO DO RETORNO AO LUCRO REAL.....	5
1.8. ACUMULAÇÃO DE TIPOS DIFERENTES DE ENCARGOS.....	5
2. DEPRECIÇÃO NORMAL.....	5
2.1. QUOTA ANUAL DE DEPRECIÇÃO.....	5
2.1.1. Bens Aplicados na Exploração de Minas, Jazidas e Florestas.....	5
2.2. INÍCIO DA DEPRECIÇÃO.....	5
2.3. TAXAS ANUAIS.....	6
2.3.1. Outras Taxas de Depreciação.....	6
2.3.2. Taxas Superiores às Admitidas.....	6
2.3.3. Bens Considerados Custos de Produção e/ou Despesas Operacionais.....	6
2.3.4. Bens de Geradoras de Energia Elétrica.....	6
2.4. DEPRECIÇÃO DE BENS ADQUIRIDOS JÁ USADOS.....	7
2.5. TERRENOS E EDIFICAÇÕES.....	7
2.5.1. Obras em Imóveis Próprios.....	7
2.5.2. Imóveis Utilizados para Fins Residenciais.....	7
2.5.3. Demolição de Edificações.....	7
2.6. CONSERTOS E REPAROS NOS BENS.....	8
2.6.1. Tratamento Contábil.....	8
2.7. CONJUNTO DE EQUIPAMENTOS.....	8
2.8. PRAZO DE VIDA ÚTIL INFERIOR AO ESTIMADO.....	9
2.9. PRAZO DE VIDA ÚTIL SUPERIOR AO ESTIMADO.....	9
2.10. BENS CEDIDOS EM COMODATO.....	9
2.11. BENS NÃO DEPRECIÁVEIS.....	9
3. AMORTIZAÇÃO.....	9
3.1. AMORTIZAÇÃO DO INTANGÍVEL.....	9
3.1.1. Gastos com Inovação Tecnológica.....	10
3.2. ATIVO DIFERIDO.....	10
3.2.1. Despesas Pré-operacionais ou Pré-industriais.....	10

3.3.	AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO OU DESÁGIO .....	11
3.4.	ABSORÇÃO DE PATRIMÔNIO NA CISÃO, FUSÃO OU INCORPORAÇÃO .....	11
3.4.1.	Participação Adquirida até 2014 .....	12
3.4.2.	Memória de Cálculo .....	12
4.	BENFEITORIAS EM IMÓVEIS LOCADOS .....	13
4.1.	BENFEITORIAS COM DIREITO A INDENIZAÇÃO .....	13
4.1.1.	Contratos com Indenização Omitida .....	13
4.2.	BENFEITORIAS SEM DIREITO A INDENIZAÇÃO .....	13
4.2.1.	Locação por Prazo Indeterminado .....	13
4.2.2.	Locação por Prazo Determinado .....	13
5.	EXAUSTÃO .....	14
5.1.	EXAUSTÃO MINERAL .....	14
5.1.1.	Exaustão Real .....	14
5.1.2.	Atividades de Petróleo e Gás .....	14
5.2.	EXAUSTÃO FLORESTAL .....	14
5.2.1.	Direitos de Exploração de Florestas por Prazo Indeterminado .....	15
6.	BENS REAVALIADOS .....	15
6.1.	AJUSTE DA TAXA AO PRAZO RESTANTE .....	15
6.2.	VIDA ÚTIL REMANESCENTE SUPERIOR .....	15
6.3.	ELIMINAÇÃO DA REAVALIAÇÃO .....	15
7.	DEDUÇÃO DOS ENCARGOS .....	16
7.1.	PERÍODO DE APURAÇÃO TRIMESTRAL .....	16
7.1.1.	Encargos Dedutíveis .....	16
7.2.	PERÍODO DE APURAÇÃO ANUAL .....	16
7.2.1.	Encargos Dedutíveis .....	17
7.2.2.	Balanços de Redução ou Suspensão .....	17
8.	AQUISIÇÃO DE BENS DE PEQUENO VALOR – DEDUTIBILIDADE .....	17
9.	ARRENDAMENTO MERCANTIL .....	17
10.	AVALIAÇÃO A VALOR JUSTO .....	18
10.1.	PERDA OU GANHO COM AVALIAÇÃO A VALOR JUSTO .....	18
11.	AJUSTE A VALOR PRESENTE .....	18
12.	EXEMPLO PRÁTICO .....	19

## **DEPRECIACÃO ACELERADA**

1.	DEPRECIACÃO ACELERADA EM FUNÇÃO DE TURNOS DE TRABALHO .....	20
1.1.	COEFICIENTES DE ACELERAÇÃO .....	20
1.2.	DETERMINAÇÃO E APROPRIAÇÃO DE QUOTAS .....	20
1.3.	HOTÉIS E Pousadas .....	21
1.4.	EXEMPLO PRÁTICO .....	21
2.	DEPRECIACÃO ACELERADA INCENTIVADA .....	21
2.1.	REGISTRO .....	21
3.	LIMITES DE APROPRIAÇÃO .....	22
3.1.	ADIÇÃO AO LUCRO LÍQUIDO .....	22

4.	NÃO CUMULATIVIDADE COM OUTROS INCENTIVOS .....	22
5.	DEPRECIÇÃO ACELERADA – LEI 8.023/90 e MP 2.159-70/2001 .....	22
5.1.	CONTROLE NO e-LALUR .....	23
5.2.	DESVIO DA ATIVIDADE .....	23
5.3.	LUCRO PRESUMIDO E ARBITRADO .....	23
5.4.	ALIENAÇÃO DO BEM .....	23
5.5.	EXCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL .....	23
6.	INCENTIVOS À INOVAÇÃO TECNOLÓGICA – LEI 11.196/2005 .....	24
6.1.	CONTROLE DAS EXCLUSÕES .....	24
6.2.	LIMITAÇÕES NA UTILIZAÇÃO DO INCENTIVO .....	24
6.3.	PROGRAMAS PDTI E PDTA .....	24
7.	DEPRECIÇÃO ACELERADA – PROJETOS EM MICRORREGIÕES DA SUDENE E DA SUDAM – LEI 11.196/2005 .....	25
7.1.	CONDIÇÕES PARA UTILIZAÇÃO DO BENEFÍCIO .....	25
8.	DEPRECIÇÃO ACELERADA – ATIVIDADE DE HOTELARIA .....	25
9.	DEPRECIÇÃO ACELERADA – FABRICANTES DE VEÍCULOS, AUTOPEÇAS E BENS DE CAPITAL .....	26
10.	DEPRECIÇÃO ACELERADA DE VEÍCULOS – LEI 12.788/2013 .....	26
11.	DEPRECIÇÃO ACELERADA – ADICIONAL NA TAXA – LEI 12.794/2013 .....	27
12.	DEPRECIÇÃO ACELERADA – PRODUÇÃO DA INDÚSTRIA NAVAL E DE NAVIO-TANQUE .....	27
12.1.	DEPRECIÇÃO ACELERADA – NAVIOS-TANQUE NOVOS EMPREGADOS NAS ATIVIDADES DE NAVEGAÇÃO EM CABOTAGEM DE PETRÓLEO E SEUS DERIVADOS .....	29
13.	EXEMPLO PRÁTICO .....	29

## **ENTIDADES IMUNES OU ISENTAS**

1.	IMUNIDADE .....	32
1.1.	TEMPLOS DE QUALQUER CULTO .....	32
1.1.1.	Aplicações Financeiras .....	32
1.2.	PARTIDOS POLÍTICOS E ENTIDADES SINDICAIS DOS TRABALHADORES .....	32
1.2.1.	Aplicações Financeiras .....	32
1.3.	INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO OU DE ASSISTÊNCIA SOCIAL .....	33
1.3.1.	Conceito de Entidades sem Fins Lucrativos .....	33
1.3.2.	Requisitos para Gozo da Imunidade .....	34
1.3.3.	Aplicações Financeiras .....	35
1.4.	ALCANCE DA IMUNIDADE .....	36
1.5.	DEMAIS OBRIGATORIEDADES .....	36
1.6.	AUTARQUIAS E FUNDAÇÕES MANTIDAS PELO PODER PÚBLICO .....	36
2.	ISENÇÃO .....	36
2.1.	CONCEITO DE ENTIDADE SEM FINS LUCRATIVOS .....	36
2.2.	REQUISITOS PARA O GOZO DA ISENÇÃO .....	36
2.2.1.	Entidades de Previdência .....	36
2.2.2.	Empresas Estrangeiras de Transportes .....	37
2.2.3.	Sociedades de Investimentos com Participação de Capital Estrangeiro .....	37

2.2.4.	Associações de Poupança e Empréstimos .....	37
2.2.5.	Entidades Esportivas .....	38
2.2.6.	Cooperativas .....	38
2.2.7.	Entidade Nacional das Cooperativas de Crédito e Bancos Cooperativos .....	39
2.3.	APLICAÇÕES FINANCEIRAS.....	39
2.4.	TRANSFERÊNCIA DE BENS DA ENTIDADE ISENTA PARA OUTRA EMPRESA .....	39
2.5.	DEVOLUÇÃO DE PATRIMÔNIO DE EMPRESA ISENTA .....	39
2.5.1.	Beneficiário Pessoa Física.....	39
2.5.2.	Beneficiário Pessoa Jurídica.....	39
3.	SUSPENSÃO DA IMUNIDADE OU ISENÇÃO .....	40
3.1.	PROCEDIMENTOS DE FISCALIZAÇÃO .....	40
3.1.1.	Prazo para Alegações e Provas.....	40
3.1.2.	Prazo para a Impugnação da Suspensão.....	40
3.2.	PAGAMENTO DE DESPESAS INDEDUTÍVEIS A DIRIGENTES.....	40
3.3.	PRÁTICA DE ATOS COMUNS ÀS PESSOAS JURÍDICAS COM FINS LUCRATIVOS.....	40
3.3.1.	Entidade Imune .....	41
3.3.2.	Entidade Isenta .....	41
4.	CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO .....	42
4.1.	ENTIDADES BENEFICENTES .....	42
4.2.	DEMAIS ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS .....	44
4.2.1.	Entidades Fechadas de Previdência Complementar .....	44
4.2.2.	Cooperativas .....	44
4.2.3.	Entidades Esportivas .....	44
4.3.	ENTIDADES SUJEITAS À CSLL.....	45
4.3.1.	Associações de Poupança e Empréstimo.....	45
5.	DEMAIS SITUAÇÕES DAS ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS.....	45
5.1.	RETENÇÕES NA FONTE .....	45
5.1.1.	DIRF.....	45
5.1.2.	DCTF.....	45
5.2.	OUTRAS RECEITAS.....	45
5.2.1.	Ganho de Capital .....	45
5.2.2.	Receita de Aluguel.....	46
5.3.	OUTRAS OBRIGAÇÕES FISCAIS.....	46
5.3.1.	ECD.....	46
5.3.2.	ECF .....	46
5.3.3.	EFD-Contribuições.....	46
5.3.4.	DCTFWeb .....	46
5.3.5.	EFD-Reinf .....	46

# DEPRECIÇÃO, AMORTIZAÇÃO E EXAUSTÃO

A legislação do Imposto de Renda considera como encargos de depreciação, amortização ou exaustão do Ativo Não Circulante as perdas que a pessoa jurídica suporta em decorrência da diminuição do valor dos bens do Imobilizado, da diminuição de valor dos elementos decorrente da exploração de direitos cujo objeto sejam recursos minerais ou florestais e da recuperação contábil do capital aplicado em despesas que contribuam para a formação do resultado de mais de um período de apuração.

A Lei 11.638/2007 e a Lei 11.941/2009 introduziram, a partir de 1-1-2008, o processo de harmonização das normas contábeis brasileiras aos padrões internacionais de contabilidade. Com a introdução dessas novas práticas contábeis, as depreciações e amortizações devem ser efetuadas com base em estimativas de vida útil econômica dos bens que podem acarretar diferenças em relação àquelas fixadas pela legislação do Imposto de Renda.

Neste trabalho examinamos as normas de apuração dos encargos de depreciação, amortização e exaustão de acordo com a legislação do Imposto de Renda.

## 1. DEDUTIBILIDADE

De acordo com o artigo 13 da Lei 9.249/95, as empresas podem deduzir, para efeito de determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, as despesas de depreciação e amortização de bens móveis ou imóveis, desde que estes estejam intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços.

Consideram-se bens intrinsecamente relacionados com a produção ou a comercialização:

- a) os bens móveis e imóveis utilizados no desempenho das atividades de contabilidade;
- b) os bens imóveis utilizados como estabelecimento da administração;
- c) os bens móveis utilizados nas atividades operacionais, instalados em estabelecimento da empresa;
- d) os veículos tipo caminhão, caminhoneta de cabine simples ou utilitário, utilizados no transporte de mercadorias e produtos adquiridos para revenda, de matéria-prima, produtos intermediários e de embalagem aplicados na produção;
- e) os veículos do tipo caminhão, caminhoneta de cabine simples ou utilitário, as bicicletas e motocicletas utilizados pelos cobradores, compradores e vendedores nas atividades de cobrança, compra e venda;
- f) os veículos do tipo caminhão, caminhoneta de cabine simples ou utilitário, as bicicletas e motocicletas utilizados nas entregas de mercadorias e produtos vendidos;
- g) os veículos utilizados no transporte coletivo de empregados;
- h) os bens móveis e imóveis utilizados em pesquisa e desenvolvimento de produtos ou processos;

- i) os bens móveis e imóveis próprios, locados pela pessoa jurídica que tenha a locação como objeto de sua atividade;
- j) os bens móveis e imóveis objeto de arrendamento mercantil nos termos da Lei 6.099, de 1974, pela pessoa jurídica arrendadora;
- l) os veículos utilizados na prestação de serviços de vigilância móvel, pela pessoa jurídica que tenha por objeto essa espécie de atividade.

### **1.1. BENS OU DIREITOS ADQUIRIDOS NO EXTERIOR**

Quando se tratar de bens e direitos adquiridos no exterior, em operações efetuadas com pessoa vinculada ou residente ou domiciliada em país que não tribute a renda ou que a tribute à alíquota máxima inferior a 20%, ou em país ou dependência cuja legislação interna oponha sigilo relativo à composição societária de pessoas jurídicas ou à sua titularidade, ou ainda, que gozem, nos termos da legislação, de regime fiscal privilegiado, a dedutibilidade dos encargos de depreciação, amortização ou exaustão dos bens ou direitos para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido fica limitada, em cada período de apuração, ao montante calculado com base no preço determinado por um dos métodos a seguir, previstos nos artigos 18 e 18-A da Lei 9.430/96:

- a) Método dos Preços Independentes Comparados (PIC);
- b) Método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL);
- c) Método do Custo de Produção mais Lucro (CPL);
- d) Método dos Preços sob Cotação na Importação (PCI).

Os valores excedentes deverão ser adicionados ao lucro líquido para efeito de determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

#### **1.1.1. Ajuste Contábil do Excesso de Custo**

A pessoa jurídica ajustará contabilmente o excesso de custo no encerramento do período de apuração, por meio de lançamento a débito de conta de resultados acumulados (Patrimônio Líquido) e a crédito de:

- a) conta do Ativo onde foi contabilizada a aquisição dos bens, direitos ou serviços e que permanecerem ali registrados ao final do período de apuração; ou
- b) conta própria de custo ou de despesa do período de apuração, que registre o valor dos bens, direitos ou serviços, no caso de já terem sido baixados da conta de ativo que tenha registrado a sua aquisição.

Tratando-se de bens classificáveis no Ativo Não Circulante e que tenham gerado quotas de depreciação, amortização ou exaustão, no ano-calendário da importação, o valor do excesso de preço de aquisição na importação deverá ser contabilizado conforme mencionado na letra "b".

No entanto, de acordo com o artigo 8º do Decreto-Lei 1.598/77, alterado pela Lei 11.941/2009, os registros contábeis que forem necessários para a observância das disposições tributárias relativos à determinação da base de cálculo do Imposto de Renda e, também, dos demais tributos, quando não devam, por sua natureza fiscal, constar da escrituração contábil, ou forem diferentes dos lançamentos dessa escrituração, serão efetuados exclusivamente em livros ou registros contábeis auxiliares, ou em livros fiscais, inclusive o Lalur.

De acordo com o § 4º do artigo 5º-A da Instrução Normativa 1.312 RFB/2012, incluído pela IN 1.870 RFB/2019, o ajuste contábil não se aplica na hipótese de opção pelo método PRL.

### **1.1.2. Ajuste Fiscal**

O contribuinte poderá ajustar a parcela excedente de custo através de procedimento fiscal. Esse tratamento, que vem sendo adotado desde o início da sistemática de Preços de Transferência, implica adicionar o valor do excesso apurado em cada período de apuração, na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, somente por ocasião da realização por alienação ou baixa a qualquer título do bem, direito ou serviço adquirido.

Caso haja opção pelo ajuste fiscal, o valor total do excesso de preço apurado no período de aquisição deverá ser excluído do Patrimônio Líquido, para fins de determinação da base de cálculo dos juros sobre o capital próprio.

## **1.2. VALOR DA QUOTA**

A empresa poderá computar, como encargo do período de apuração do imposto, o valor correspondente à aplicação da taxa anual permitida, fixada em função da vida útil do bem, ou seja, do prazo durante o qual se possa esperar a utilização econômica do bem na produção de seus rendimentos, sobre o custo de aquisição.

### **1.2.1. Correção Monetária do Custo do Bem**

A Lei 9.249/95 revogou, a partir de 1-1-96, inclusive para efeitos societários, a correção monetária das Demonstrações Financeiras.

Dessa forma, para cálculo do encargo de depreciação, será considerado o custo do bem corrigido monetariamente até 31-12-95, quando se tratar de bem adquirido até aquela data, ou o custo original do bem, se a aquisição ocorrer a partir de 1-1-96.

## **1.3. AJUSTE PROPORCIONAL DA QUOTA**

O encargo a ser contabilizado deve ser ajustado proporcionalmente ao número de meses do ano-calendário, à razão de 1/12 da quota anual por mês, nas seguintes hipóteses:

- a) aquisição ou baixa de bens durante o ano;
  - b) acréscimo ao custo dos bens existentes no ano anterior;
  - c) início de atividades quando o período não corresponder a 12 meses; e
  - d) valores já apropriados que não permitam o cômputo da taxa anual integral.
- A depreciação poderá ser apropriada em quotas mensais, dispensado o ajuste da taxa para os bens postos em funcionamento ou baixados no curso do mês.

## **1.4. EXCESSO DE APROPRIAÇÃO**

Para não ocorrer excesso de apropriação de encargos, a empresa deve verificar se o valor registrado até o período de apuração anterior permite o cômputo total da quota a registrar.

Não comportando o lançamento da quota integral, esta deve ser reduzida de maneira a igualar os encargos contabilizados ao valor da conta.

Em qualquer hipótese, o montante acumulado das quotas de depreciação, amortização e exaustão não poderá ultrapassar o custo de aquisição do bem.

## 1.5. DEPRECIÇÃO CONTABILIZADA A MENOR

Para a legislação contábil, o método de depreciação utilizado reflete o padrão de consumo pela entidade dos benefícios econômicos futuros e deve ser revisado pelo menos ao final de cada exercício e, se houver alteração significativa no padrão de consumo previsto, o método deve ser alterado para refletir essa mudança.

Na hipótese em que a quota de depreciação registrada na contabilidade do contribuinte seja menor do que aquela calculada com base no disposto na legislação do Imposto de Renda, conforme subitem 2.3, a diferença poderá ser excluída do lucro líquido na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, desde que o montante acumulado das quotas de depreciação não ultrapasse o custo de aquisição do bem. A diferença poderá ser excluída do lucro líquido na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, com registro nas Partes B do e-Lalur (Livro Eletrônico de Apuração do Lucro Real) e do e-Lacs (Livro Eletrônico de Apuração da Base de Cálculo da CSLL) do valor excluído.

A partir do período de apuração em que o montante acumulado das quotas de depreciação atingir o custo de aquisição do bem, o valor da depreciação, registrado na escrituração comercial, deverá ser adicionado ao lucro líquido para efeito de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL com a respectiva baixa na Parte B do e-Lalur e do e-Lacs.

### 1.5.1. Teste de Recuperabilidade

Segundo estabelece a norma contábil, após o reconhecimento como ativo, um item do Ativo Imobilizado deve ser apresentado ao custo menos qualquer depreciação e perda por redução ao valor recuperável acumuladas. A entidade deverá efetuar, periodicamente, análise sobre a recuperação dos valores registrados no Imobilizado e no Intangível, a fim de que sejam revisados e ajustados os critérios utilizados para determinação da vida útil econômica estimada e para cálculo da depreciação, exaustão e amortização. A entidade deve assegurar que seus ativos estejam registrados contabilmente por valor que não exceda seus valores de recuperação. Um ativo está registrado contabilmente por valor que excede seu valor de recuperação se o seu valor contábil exceder o montante a ser recuperado pelo uso ou pela venda do ativo. Se esse for o caso, o ativo é caracterizado como sujeito ao reconhecimento de perdas, e a norma requer que a entidade reconheça um ajuste para perdas por desvalorização.

De acordo com a legislação tributária, o contribuinte poderá reconhecer na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL somente os valores contabilizados como redução ao valor recuperável de ativos que não tenham sido objeto de reversão, quando ocorrer a alienação ou baixa do bem correspondente.

Efetuada o reconhecimento da perda por redução ao valor recuperável a depreciação ou amortização dos bens e direitos dos períodos seguintes é reduzida em relação aos critérios fiscais, cabendo a exclusão do valor complementar via e-Lalur e e-Lacs, conforme mencionado no subitem 1.5.

## 1.6. FALTA DE DEDUÇÃO DA DEPRECIÇÃO

Se o contribuinte deixar de deduzir a depreciação de um bem depreciable do Ativo Imobilizado em determinado período de apuração, não poderá fazê-lo acumuladamente fora do período em que ocorreu a utilização desse bem, tampouco os valores não deduzidos poderão ser recuperados posteriormente através da utilização de taxas superiores às máximas permitidas.

## 1.7. CÔMPUTO DOS ENCARGOS POR OCASIÃO DO RETORNO AO LUCRO REAL

As empresas que se retirarem ou forem excluídas de regime de tributação em que a escrituração era dispensada estão obrigadas a considerar, como utilizadas, as quotas de depreciação, amortização ou exaustão que seriam cabíveis nos períodos em que estiveram desobrigadas de escrituração.

## 1.8. ACUMULAÇÃO DE TIPOS DIFERENTES DE ENCARGOS

Não é permitida a acumulação de um tipo de encargo com outro, ou seja:

- a) encargos de bens sujeitos à depreciação com os de bens sujeitos à amortização ou exaustão; e
- b) encargos de bens sujeitos à amortização com os de bens sujeitos à exaustão.

## 2. DEPRECIÇÃO NORMAL

Depreciação é a perda do valor do capital aplicado em direitos que têm por objetivo bens físicos sujeitos a desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência. Portanto, podem ser objeto de depreciação todos os bens físicos sujeitos a desgaste pelo uso ou por causas naturais ou obsolescência normal, inclusive edifícios, construções e projetos florestais destinados à exploração dos respectivos frutos.

### 2.1. QUOTA ANUAL DE DEPRECIÇÃO

A quota anual de depreciação registrável na escrituração, como custo ou despesa operacional, é determinada mediante a aplicação da taxa anual permitida sobre o custo de aquisição do bem depreciable.

#### 2.1.1. Bens Aplicados na Exploração de Minas, Jazidas e Florestas

A quota de depreciação registrável, em cada período de apuração, dos bens aplicados exclusivamente na exploração de minas, jazidas e florestas, cujo período de exploração total seja inferior ao tempo de vida útil desses bens, pode ser determinada, opcionalmente, em função do prazo da concessão ou do contrato de exploração ou, ainda, do volume da produção de cada período de apuração e sua relação com a possança conhecida da mina ou dimensão da floresta explorada.

### 2.2. INÍCIO DA DEPRECIÇÃO

A empresa pode iniciar o cálculo dos encargos de depreciação a partir do mês em que o bem for instalado, posto em serviço ou em condições de produzir.

### 2.3. TAXAS ANUAIS

A Secretaria da Receita Federal, por intermédio da Instrução Normativa 1.700 RFB/2017, em seu Anexo III, divulgou relação de bens e respectivos prazos de vida útil e taxa de depreciação, para fins de determinação da quota a ser registrada na escrituração da pessoa jurídica, que pode ser consultada no Portal COAD, em Tabelas Dinâmicas > Tributos Federais > Taxas Anuais de Depreciação.

#### 2.3.1. Outras Taxas de Depreciação

Os bens que se seguem não foram relacionados no Anexo III da Instrução Normativa 1700 RFB/2017. Dessa forma, entendemos que devem ser consideradas as taxas de depreciação a seguir, baseadas em Jurisprudência Administrativa.

Descrição dos Bens	Tempo de Vida Útil – Anos –	Taxas %
Arreios para Montaria e Tração	5	20
Bibliotecas	10	10
Cafezal	50	2
Filmes Cinematográficos		
– comuns	5	20
– noticiosos	2	50

#### 2.3.2. Taxas Superiores às Admitidas

É assegurado ao contribuinte o direito de computar a quota efetivamente adequada às condições de depreciação de seus bens, desde que faça a prova dessa adequação, quando adotar taxa diferente.

No caso de dúvida, o contribuinte ou a RFB pode pedir perícia do Instituto Nacional de Tecnologia, ou de outra entidade oficial de pesquisa científica ou tecnológica, prevalecendo os prazos de vida útil recomendados por essas instituições, enquanto os mesmos não forem alterados por decisão administrativa superior ou por sentença judicial, baseadas, igualmente, em laudo técnico idôneo.

#### 2.3.3. Bens Considerados Custos de Produção e/ou Despesas Operacionais

A legislação admite como custo ou despesa operacional o valor de louças e guarnições de cama, mesa e banho, de hotéis, restaurantes e similares, bem como custos de produção o valor de aquisição de formas para calçados, facas e matrizes, quando utilizados na confecção de partes de calçados.

#### 2.3.4. Bens de Geradoras de Energia Elétrica

A Solução de Consulta 47 RFB/2020 determinou que, a partir da Lei 12.973/2014, por força do artigo 37 da Lei 11.196/2005, as empresas concessionárias, permissionárias e autorizadas de geração de energia elétrica podem, para fins fiscais, utilizar a taxa de depreciação fixada pela RFB, para bens novos, adquiridos ou construídos, destinados a empreendimentos cuja concessão, permissão ou autorização tenha sido outorgada a partir de 22 de novembro de 2005 até 31 de dezembro de 2018.

## 2.4. DEPRECIÇÃO DE BENS ADQUIRIDOS JÁ USADOS

Conforme mencionamos no subitem 1.2 deste trabalho, a taxa de depreciação de um bem é fixada em função de sua vida útil.

Contudo, quando se tratar de bem adquirido usado, o prazo de vida útil admissível para fins de depreciação desse bem será o maior dentre os seguintes:

- a) metade do prazo de vida útil admissível para o bem adquirido novo; ou
- b) restante da vida útil do bem, considerada esta em relação à primeira instalação para utilização.

## 2.5. TERRENOS E EDIFICAÇÕES

A taxa anual de depreciação admitida sobre edificações e benfeitorias é de 4% ao ano, não sendo admissível o cômputo de qualquer valor sobre o terreno.

Na impossibilidade de identificar-se o valor do terreno separadamente da edificação, deve ser providenciado um laudo pericial para determinar a parcela do valor do imóvel correspondente ao edifício ou benfeitorias, aplicando-se, então, apenas sobre estes, a taxa permitida.

### Jurisprudência do Conselho de Contribuintes

O antigo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, por meio do Acórdão 103-22139, de 20-10-2005, decidiu que não havendo destaque do valor do terreno das respectivas edificações e não sendo apresentado laudo pericial ou outros documentos para essa segregação de valores, deve o fisco arbitrar o valor a ser depreciado, na forma do artigo 148 do CTN. A glosa do valor total da depreciação e a posterior apresentação de laudo de avaliação enseja o seu acolhimento ou de determinação de uma avaliação contraditória.

### 2.5.1. Obras em Imóveis Próprios

Os valores gastos em obras realizadas em imóvel do próprio contribuinte devem ser classificados no Ativo Não Circulante, subgrupo Imobilizado, obedecendo aos mesmos critérios para apropriação dos encargos observados para o imóvel.

A 8ª Câmara do antigo 1º Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, por intermédio do Acórdão 2.182, de 23-8-95, decidiu que devem ser ativados os dispêndios com aquisição de bens que, pela natureza e quantidade, revelam imobilizações permanentes, como é o caso de tijolos, mormente quando comprovada a existência de construção em andamento.

### 2.5.2. Imóveis Utilizados para Fins Residenciais

Os encargos relativos a imóveis cedidos para fins residenciais aos sócios, diretores, administradores ou empregados são admitidos como dedutíveis do lucro operacional, excepcionalmente, no caso de estabelecimento que, pela sua localização, não tenha condições de operar sem que a empresa proporcione habitação.

### 2.5.3. Demolição de Edificações

Na aquisição de terreno contendo edifício a ser demolido para construção de novo prédio, o valor total pago pelo imóvel deve ser registrado em conta do Ativo Imobilizado representativa do terreno.

Nesse caso, somente o valor da construção do novo prédio, registrado em conta do Ativo representativa de Imóveis, ficará sujeito às taxas normais de depreciação.

## 2.6. CONSERTOS E REPAROS NOS BENS

A legislação do Imposto de Renda admite, como custo ou despesa operacional, as despesas com reparos e conservação de bens e instalações, destinados a mantê-los em condições de eficiente operação.

No entanto, se em decorrência dos reparos, da conservação ou da substituição de partes ou peças, houver aumento de vida útil do bem por prazo superior a 1 ano, as despesas correspondentes devem ser acrescidas ao custo de aquisição do bem, registrado no Ativo Imobilizado, para que possam servir de base a depreciações futuras.

Consideram-se gastos com reparos e conservação os recursos aplicados no sentido de recuperar o bem para recolocá-lo em condições de funcionamento, mantendo-se as suas características.

A legislação do Imposto de Renda admite, ainda, a dedução, como custo ou despesa operacional, do valor não depreciado das partes e peças que forem substituídas por terem se tornado imprestáveis ou caído em desuso. Para os bens cujo registro contábil foi efetuado pelo custo de aquisição total e não pelo custo de cada um dos seus componentes, torna-se necessário estimar o valor a ser lançado em conta de resultado, correspondente às partes ou peças que estão sendo substituídas.

Para esse efeito, a pessoa jurídica pode proceder da seguinte forma:

- a) aplicar o percentual de depreciação correspondente à parte não depreciada do bem sobre o custo total das partes ou peças que estiverem substituindo as antigas;
- b) registrar o valor apurado na letra “a” a débito da conta de resultado;
- c) diminuir do valor total dos custos de substituição o valor determinado conforme a letra “a”;
- d) registrar o valor obtido na letra “c” a débito da conta do Ativo Imobilizado que registrar o valor contábil do bem.

Se a pessoa jurídica não quiser adotar os procedimentos ora examinados, deve incorporar ao valor do bem o total dos custos de substituição das partes e peças, podendo depreciar o novo valor contábil em função do novo prazo de vida útil previsto para o bem recuperado.

Os procedimentos ora examinados não se aplicam aos casos em que ocorre mudança na configuração, natureza ou no tipo do bem.

### 2.6.1. Tratamento Contábil

Se, de acordo com o princípio do reconhecimento, a empresa reconhecer no valor contábil de um item do Ativo Imobilizado o custo de substituição de parte do item, deve baixar o valor contábil da parte substituída, independentemente de a parte substituída estar sendo depreciada separadamente ou não. Se a apuração desse valor contábil não for praticável para a empresa, esta pode utilizar o custo de substituição como indicador do custo da parcela substituída na época em que foi adquirida ou construída.

## 2.7. CONJUNTO DE EQUIPAMENTOS

Quando a pessoa jurídica adquire bens que representam conjuntos de equipamentos ou instalações que não possuem especificação suficiente para permitir identificar quais as taxas adequadas de acordo com sua espécie, é obrigatória a utilização daquela correspondente ao bem integrante do conjunto com a maior vida útil, portanto, a menor taxa.

## **2.8. PRAZO DE VIDA ÚTIL INFERIOR AO ESTIMADO**

Quando o bem integrante do Ativo Imobilizado se tornar imprestável antes do prazo estimado para a sua vida útil, em virtude de fatores não previsíveis, como, por exemplo, obsolescência excepcional ou ocorrência de caso fortuito ou de força maior, as perdas extraordinárias decorrentes desse fato podem ser computadas como despesas operacionais, com exceção daquelas que sejam recuperáveis através de seguro ou de indenização de terceiros.

A baixa do bem deve ser provada por documentação hábil de idoneidade indiscutível, admitida pelas legislações comercial e fiscal.

## **2.9. PRAZO DE VIDA ÚTIL SUPERIOR AO ESTIMADO**

Se o prazo de duração da vida útil de um bem integrante do Ativo Imobilizado for superior ao estimado, a empresa pode manter o bem em uso até que seja necessária a sua reforma, recuperação, substituição ou baixa. O valor de aquisição e a respectiva depreciação acumulada permanecerão registrados no Ativo, enquanto não ocorrer a efetiva baixa física do bem.

## **2.10. BENS CEDIDOS EM COMODATO**

São admitidas como despesas operacionais, dedutíveis na determinação do lucro real, as despesas correspondentes aos encargos de depreciação de bens do Ativo Imobilizado cedidos em comodato a revendedores de produtos da cedente, desde que o empréstimo seja usual e necessário no tipo de operação, transação ou atividade da comodante, e que os referidos bens estejam relacionados com a espécie de atividade por ela exercida.

## **2.11. BENS NÃO DEPRECIÁVEIS**

Perante à legislação do Imposto de Renda, não é admitido computar quota de depreciação referente a:

- a) terrenos, exceto quanto às edificações e benfeitorias;
- b) imóveis cedidos para fins residenciais a sócios, diretores, administradores ou empregados, observado o mencionado no subitem 2.5.3;
- c) prédios ou construções não alugados nem utilizados pelo proprietário na produção dos seus rendimentos ou destinados à revenda;
- d) bens que normalmente aumentam de valor com o tempo, tais como obras de arte ou antiguidades;
- e) bens que não estiverem funcionando ou em condições de produzir;
- f) bens para os quais seja registrada quota de exaustão.

## **3. AMORTIZAÇÃO**

Amortização é a perda do valor do capital aplicado na aquisição de direitos da propriedade industrial ou comercial e quaisquer outros com existência ou exercício de duração limitada, ou cujo objeto sejam bens de utilização por prazo legal ou contratualmente limitado.

### **3.1. AMORTIZAÇÃO DO INTANGÍVEL**

A amortização de direitos classificados no Ativo Não Circulante Intangível, registrada com observância das normas contábeis, é dedutível na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, desde que o direito seja intrinsecamente relacionado com a produção ou comercialização dos bens e serviços.

### 3.1.1. Gastos com Inovação Tecnológica

Poderão ser excluídos, para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, os gastos com desenvolvimento de inovação tecnológica a seguir, referidos nos artigos 17, inciso I, § 2º e 6º, e 22 a 24 da Lei 11.196/2005, quando registrados no Ativo Não Circulante Intangível, no período de apuração em que forem incorridos:

- a) valor correspondente à soma dos dispêndios realizados no período de apuração com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica classificáveis como despesas operacionais pela legislação do Imposto de Renda ou como pagamento na forma prevista na letra “b” a seguir;
- b) dispêndios com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica contratados no País com universidade, instituição de pesquisa ou inventor independente, nos termos do inciso IX do artigo 2º da Lei 10.973/2004, desde que a pessoa jurídica que efetuou o dispêndio fique com a responsabilidade, o risco empresarial, a gestão e o controle da utilização dos resultados dos dispêndios.

Os valores que constituírem exclusão na parte A do e-Lalur e do e-Lacs serão registrados na parte B para serem adicionados à medida da realização do ativo, inclusive por amortização, alienação ou baixa.

Segundo o § 1º do artigo 335 do Decreto 9.580/2018, considera-se inovação tecnológica a concepção de novo produto ou processo de fabricação e a agregação de novas funcionalidades ou características ao produto ou ao processo que implique melhorias incrementais e efetivo ganho de qualidade ou produtividade e resulte em maior competitividade no mercado.

## 3.2. ATIVO DIFERIDO

A Lei 6.404/76, com a nova redação do artigo 178, § 1º, promovida pela Lei 11.941/2009, extinguiu o Ativo Diferido. No entanto, conforme prevê o artigo 299-A da Lei 6.404/76, o saldo existente em 31-12-2008 no Ativo Diferido que, pela sua natureza, não puder ser alocado a outro grupo de contas, poderá permanecer sob essa classificação até sua completa amortização.

### 3.2.1. Despesas Pré-operacionais ou Pré-industriais

Para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, não serão computadas, no período de apuração em que incorridas, as despesas:

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

Essas despesas serão adicionadas ao lucro líquido do período de apuração em que incorridas e excluídas para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, em quotas fixas mensais e no prazo mínimo de 5 anos, a partir:

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

Os valores correspondentes a essas despesas serão registrados na parte B do e-Lalur e do e-Lacs para controle de sua utilização.

### 3.3. AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO OU DESÁGIO

As contrapartidas de amortização do ágio ou deságio decorrente de combinação de negócios, registrados anteriormente à alteração das normas contábeis, não devem ser consideradas para efeito de determinação do lucro real, qualquer que tenha sido a origem do fundamento econômico. Por essa razão, a empresa investidora que contabilizou amortizações durante o período anterior à vigência das novas normas contábeis utilizou o Lalur para adicionar o valor da amortização do ágio e/ou excluir o valor da amortização do deságio.

Os valores amortizados controlados no e-Lalur serão utilizados na determinação do ganho ou perda de capital quando da alienação ou liquidação do investimento.

### 3.4. ABSORÇÃO DE PATRIMÔNIO NA CISÃO, FUSÃO OU INCORPORAÇÃO

A pessoa jurídica que absorver o patrimônio de outra em decorrência de fusão, cisão ou incorporação, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, deverá observar, em relação ao ágio ou deságio, o tratamento fiscal a seguir, observado os subitens 3.4.1 e 3.4.2:

– Valor de mercado de bens ou direitos do Ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade:

O ágio ou deságio integrará o custo do respectivo bem ou direito, para efeito de apuração de ganho ou perda de capital, bem assim para determinação das quotas de depreciação, amortização ou exaustão. As quotas de depreciação, amortização ou exaustão serão determinadas em função do prazo restante de vida útil do bem ou de utilização do direito, ou do saldo da possança, na data em que o bem ou direito houver sido incorporado ao patrimônio da empresa sucessora;

– Valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros:

**Ágio** – poderá ser amortizado nos balanços correspondentes à apuração do lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no máximo, para cada mês do período a que corresponder o balanço. Observado o máximo de 1/60 (um sessenta avos) por mês, a amortização poderá ser efetuada em período maior que sessenta meses, inclusive pelo prazo de duração da empresa, se determinado, ou da permissão ou concessão, no caso de empresa permissionária ou concessionária de serviço público.

**Deságio** – deverá ser amortizado nos balanços correspondentes à apuração do lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no mínimo, para cada mês do período a que corresponder o balanço;

– Fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas:

O ágio ou o deságio não será amortizado, devendo, no entanto, ser:

- a) computado na determinação do custo de aquisição, na apuração de ganho ou perda de capital, no caso de alienação do direito que lhe deu causa ou de sua transferência para sócio ou acionista, na hipótese de devolução de capital;
- b) deduzido como perda, se ágio, no encerramento das atividades da empresa, se comprovada, nessa data, a inexistência do fundo de comércio ou do intan-

gível que lhe deu causa. Nesta hipótese, a posterior utilização econômica do fundo de comércio ou intangível sujeitará a usuária ao pagamento dos tributos e contribuições que deixaram de ser pagos, acrescidos de juros de mora e multa, de mora ou de ofício, calculados de conformidade com a legislação vigente. O valor que servir de base de cálculo dos tributos e contribuições poderá ser registrado em conta do ativo, como custo do direito;

- c) computado como receita, se deságio, no encerramento das atividades da empresa.

### **3.4.1. Participação Adquirida até 2014**

De acordo com o artigo 65 da Lei 12.973/2014 e os artigos 192 e 193 da Instrução Normativa 1.700 RFB/2017, as disposições contidas no subitem 3.4 continuam a ser aplicadas somente às operações de incorporação, fusão e cisão, ocorridas até 31-12-2017, cuja participação societária tenha sido adquirida até 31-12-2014.

No caso de aquisições de participações societárias que dependam da aprovação de órgãos reguladores e fiscalizadores para a sua efetivação, cujo processo de aquisição tiver sido iniciado até 31-12-2014, o prazo para incorporação poderá ser:

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

Tratando-se de participação adquirida a partir de 2015, deverão ser observadas as disposições contidas nos artigos 185 a 191 da Instrução Normativa 1.700 RFB/2017.

### **3.4.2. Memória de Cálculo**

A pessoa jurídica que detinha a participação societária até 2014, nos termos do subitem 3.4.1, deverá manter memória de cálculo relativa ao investimento considerando os métodos e critérios vigentes em 31-12-2007, onde o seu valor deverá ser desdobrado em:

- valor de patrimônio líquido na época da aquisição; e
- ágio ou deságio na aquisição, que será a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor de patrimônio líquido na época da aquisição.

A pessoa jurídica deverá indicar, dentre os seguintes, o fundamento econômico do ágio ou deságio:

- a) valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade;
- b) valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros;
- c) fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

Os valores mencionados nas letras “a” e “b” deverão estar baseados em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração. A memória de cálculo, relacionada ao evento de incorporação, fusão ou cisão, será apresentada pela empresa resultante do evento na Escrituração Contábil Fiscal (ECF), devendo constar:

- valor da participação societária na data da aquisição do investimento;
- valores relacionados a ágio ou deságio, individualizados por fundamento econômico, na data de aquisição do investimento;

- evolução da amortização do ágio ou deságio, desde a data de aquisição da participação societária até a data do evento;
- código de inscrição da conta em que estava registrada no FCont, do último período em que a pessoa jurídica que detinha a participação societária esteve obrigada ao RTT.

## **4. BENFEITORIAS EM IMÓVEIS LOCADOS**

As benfeitorias e construções realizadas em imóveis locados podem ser objeto de depreciação ou amortização, dependendo do prazo de vigência do contrato e do critério de indenização pelas obras, fixados em suas cláusulas.

### **4.1. BENFEITORIAS COM DIREITO A INDENIZAÇÃO**

Se no contrato de locação estiver expressamente assegurado, à pessoa jurídica locatária, o direito à indenização das benfeitorias ou construções por ela realizadas, os respectivos gastos poderão ser objeto de depreciação à taxa anual de 4%.

#### **4.1.1. Contratos com Indenização Omitida**

Nos contratos de locação, formalizados sem referência à indenização dos dispêndios realizados pelo locatário, o tratamento será idêntico ao do contrato com direito à indenização, uma vez que, na falta de previsão contratual, a indenização é assegurada nos termos da legislação civil, podendo ser os referidos gastos submetidos à depreciação.

### **4.2. BENFEITORIAS SEM DIREITO A INDENIZAÇÃO**

Quando o contrato determinar que ao efetuar as construções ou benfeitorias, o locatário não poderá reclamar indenização dos gastos efetuados, o tratamento aplicável ao registro dos encargos obedecerá ao prazo de vigência estipulado no contrato.

Normalmente o prazo dos contratos de locação de imóveis destinados a fins comerciais ou industriais é determinado, podendo, entretanto, ser estipulado por prazo indeterminado.

#### **4.2.1. Locação por Prazo Indeterminado**

Os gastos realizados com benfeitorias ou construções em imóveis locados, por prazo indeterminado, sem direito a indenização, estão sujeitos à depreciação, à taxa anual, no prazo da vida útil do bem, que é de 4%.

#### **4.2.2. Locação por Prazo Determinado**

Os gastos com benfeitorias ou construções em imóveis locados, por prazo determinado, sem direito a indenização, podem ser amortizados de acordo com a taxa fixada em função do período de vigência restante do contrato.

Os gastos com benfeitorias em bens objeto de arrendamento mercantil (leasing) somente poderão ser amortizados no decurso do prazo de vida útil restante desses bens, contado da data em que as benfeitorias foram realizadas.

## 5. EXAUSTÃO

Exaustão é o encargo do capital financeiro aplicado na aquisição de recursos minerais e florestais.

### 5.1. EXAUSTÃO MINERAL

As empresas de mineração podem computar, como custo ou despesa, em cada período de apuração do imposto, a importância correspondente à diminuição do valor dos recursos minerais, resultante da sua extração ou aproveitamento. As empresas que sejam titulares de direitos de lavra, os quais devem estar registrados no Ativo Imobilizado, podem deduzir quotas de exaustão real, relativas a minas concedidas ou minas manifestadas.

#### 5.1.1. Exaustão Real

Considera-se exaustão real ou normal a quota de exaustão dos recursos minerais explorados, determinada com base no custo de aquisição ou da pesquisa, corrigidos monetariamente quando se tratar de bens adquiridos até 31-12-95. A quota normal anual de exaustão é determinada de acordo com os princípios de depreciação, com base no custo de aquisição ou prospecção. O montante anual da quota de exaustão é determinado:

- a) de acordo com a produção ou extração do ano e sua relação com a produção ou potência conhecida da mina; ou
- b) em função do prazo de concessão.

#### 5.1.2. Atividades de Petróleo e Gás

A despesa de exaustão decorrente de ativo formado mediante gastos aplicados nas atividades de desenvolvimento para viabilizar a produção de campo de petróleo ou de gás natural é dedutível na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

#### EXAUSTÃO ACELERADA

Poderá ser considerada, para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, a exaustão acelerada do ativo a que se refere o subitem 4.1.2, calculada mediante a aplicação da taxa de exaustão, determinada pelo método das unidades produzidas, multiplicada por 2,5. A quota de exaustão acelerada será excluída do lucro líquido, e o total da exaustão acumulada, incluídas a normal e a acelerada, não poderá ultrapassar o custo do ativo.

A partir do período de apuração em que for atingido o limite mencionado, o valor da exaustão normal, registrado na escrituração comercial, deverá ser adicionado ao lucro líquido para efeito de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

### 5.2. EXAUSTÃO FLORESTAL

A quota anual de exaustão dos recursos florestais destinados a corte tem como base de cálculo o valor original das florestas, corrigido monetariamente até 31-12-95, quando se tratar de aquisições realizadas até aquela data.

O valor da quota de exaustão florestal é apurado identificando-se a relação percentual entre o volume dos recursos florestais utilizados, ou a quantidade de árvores extraídas durante cada período de apuração do imposto, e o volume ou quantidade das árvores que compunham a floresta no início desse período.

A percentagem encontrada é aplicada sobre o valor da floresta registrado no Ativo, e o seu resultado corresponde à quota de exaustão relativa aos recursos florestais extraídos. Tratando-se de florestas ou plantações que não se extinguem com o primeiro corte, a quota de exaustão é calculada em função do volume extraído em cada período, em confronto com a produção total esperada, englobando os diversos cortes.

### **5.2.1. Direitos de Exploração de Florestas por Prazo Indeterminado**

As florestas objeto de direitos contratuais de exploração por prazo indeterminado também podem ser exauridas pelo adquirente desses direitos, que deve tomar como valor da floresta o do contrato, corrigido monetariamente, quando for o caso.

## **6. BENS REAVALIADOS**

O aumento do valor dos bens do antigo Ativo Permanente, contido no atual Ativo Não Circulante, em virtude de reavaliação, também está sujeito à depreciação, amortização ou exaustão, segundo os mesmos critérios aplicáveis aos bens não reavaliados. Para que o valor do acréscimo ao custo de bem ou direito, decorrente da reavaliação, seja deduzido como custo ou despesa, poderão ser adotados os critérios que examinamos nos subitens a seguir.

### **6.1. AJUSTE DA TAXA AO PRAZO RESTANTE**

Dependendo da forma de contabilização adotada pela pessoa jurídica poderá ser necessário ajustar a taxa anual do encargo correspondente ao bem ou direito para o prazo restante de utilização dos mesmos, após a data da reavaliação. Este ajuste acarretará a utilização de taxas nominais dos encargos superiores às estabelecidas pela legislação tributária. Entretanto, a adoção desse procedimento não pode resultar em diminuição do tributo que seria devido caso não tivesse sido realizada a reavaliação.

### **6.2. VIDA ÚTIL REMANESCENTE SUPERIOR**

Pode ocorrer que o laudo de avaliação dos bens reavaliados indique vida útil remanescente superior ao anteriormente previsto. Nessa hipótese, a nova taxa de depreciação poderá ser fixada com base no referido laudo de forma que o valor do bem ou direito esteja integralmente depreciado, amortizado ou exaurido ao final do novo prazo de vida útil. Todavia, em nenhum caso poderá ser utilizada taxa que conduza à dedução do valor total do bem, como encargo, em tempo inferior ao normalmente admitido pela legislação ou pela jurisprudência administrativa.

### **6.3. ELIMINAÇÃO DA REAVALIAÇÃO**

A Lei 6.404/76, mediante alteração promovida pela Lei 11.638/2007, eliminou, a partir de 2008, a possibilidade da reavaliação espontânea de ativos. No entanto, a Lei 11.638/2007 permitiu que os saldos existentes nas reservas de reavaliação sejam mantidos até a sua efetiva realização.

## 7. DEDUÇÃO DOS ENCARGOS

Embora o período de apuração do lucro real seja trimestral, as pessoas jurídicas tributadas por esse regime podem optar pela apuração anual com pagamento do Imposto de Renda mensal com base na receita bruta e acréscimos, bem como pela suspensão ou redução do pagamento do imposto, desde que comprovem, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o imposto devido com base no lucro real. Portanto, os encargos de depreciação, amortização e exaustão podem ser considerados por uma das seguintes formas:

- a) 12/12 do encargo anual, se a empresa permanecer durante todo o ano pagando o imposto mensal calculado sobre a receita bruta e acréscimos;
- b) tantos duodécimos do encargo anual quantos forem os meses abrangidos pelo balanço ou balancete que servir de base à suspensão ou redução do imposto mensal calculado com base na receita bruta e acréscimos;
- c) 3/12 do encargo anual, em cada trimestre do ano-calendário, no caso de a empresa optar pela apuração do lucro real trimestral.

### 7.1. PERÍODO DE APURAÇÃO TRIMESTRAL

Nesse regime, os encargos de depreciação, amortização e exaustão, são considerados a cada trimestre do ano-calendário, devendo ser observados os critérios a seguir.

#### 7.1.1. Encargos Dedutíveis

Para fins de dedução trimestral dos encargos de depreciação, amortização ou exaustão a pessoa jurídica deverá proceder da forma a seguir:

- a) aplicar a taxa anual permitida ao encargo sobre o valor do bem em Reais, constante do último balanço/balancete, ou na data da aquisição, se esta ocorrer durante o trimestre;
- b) verificar o saldo em Reais, na data do último balanço/balancete da conta representativa da respectiva depreciação, amortização ou exaustão acumulada, quando se tratar de bens adquiridos até aquela data, e comparar com o valor do bem em Reais mencionado na letra “a” anterior, a fim de não incorrer em excesso de depreciação, amortização ou exaustão;
- c) calcular o valor dedutível correspondente a 3/12 da quota anual em cada trimestre, ajustada proporcionalmente na hipótese de período de apuração inferior a 3 meses ou no período em que tiver início ou se completar (atingir 100%) a depreciação dos bens.

### 7.2. PERÍODO DE APURAÇÃO ANUAL

As empresas que pagam o imposto mensal com base na receita bruta e acréscimos podem deduzir os encargos de depreciação, amortização e exaustão na época do balanço anual. Nesse regime, os encargos são considerados apenas no encerramento do ano-calendário.

### **7.2.1. Encargos Dedutíveis**

Para fins de dedução dos encargos de depreciação, amortização e exaustão, a pessoa jurídica deve proceder da seguinte forma:

- a) aplicar a taxa anual permitida ao encargo sobre o valor do bem em Reais, constante do último balanço, ou na data da aquisição, se esta ocorrer durante o ano;
- b) verificar o saldo em Reais, na data do último balanço, da conta representativa da respectiva depreciação, amortização ou exaustão acumulada, quando se tratar de bens adquiridos até aquela data, e comparar com o valor do bem em Reais mencionado na letra “a” anterior a fim de não incorrer em excesso de depreciação, amortização ou exaustão;
- c) calcular o valor dedutível correspondente a 1/12 da quota anual para cada mês.

### **7.2.2. Balanços de Redução ou Suspensão**

As pessoas jurídicas que levantarem balanço/balancete para efeito de suspensão/redução do imposto estimado deverão observar os mesmos procedimentos constantes do item 7.1, deste trabalho. Deve-se observar ainda que, no caso de cômputo dos encargos por ocasião do balanço/balancete intermediário, a quota anual deverá ser proporcionalizada de acordo com o número de meses abrangidos pelo período em curso.

## **8. AQUISIÇÃO DE BENS DE PEQUENO VALOR – DEDUTIBILIDADE**

O custo de aquisição de bens do Ativo Não Circulante Imobilizado e Intangível poderá ser deduzido como despesa operacional, para efeito do IRPJ e da CSLL, desde que o bem adquirido tenha valor unitário igual ou inferior a R\$ 1.200,00 ou prazo de vida útil não superior a um ano.

Todavia, nas aquisições de bens, cujo valor unitário esteja dentro deste limite, o registro como despesa não contempla a hipótese onde a atividade exercida exija utilização de um conjunto desses bens. Assim, os bens da mesma natureza, embora individualmente de custo de aquisição dentro do limite admitido, quando necessários em quantidade, em razão de sua utilização pela empresa, deverão ser registrados conjuntamente, sendo o encargo decorrente da diminuição de seu valor apurado em função do custo de aquisição correspondente ao valor total dos bens.

## **9. ARRENDAMENTO MERCANTIL**

De acordo com o procedimento contábil adotado desde de 2008, o arrendamento mercantil financeiro passou a ser registrado no Ativo Imobilizado da arrendatária. Sendo assim, a depreciação, amortização e exaustão geradas por bem objeto de arrendamento mercantil pela arrendatária, quando esta reconhecer contabilmente os encargos, seja como despesas operacionais ou custo dos produtos vendidos, não serão dedutíveis para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Será aplicado o mesmo tratamento tributário aos contratos não tipificados como arrendamento mercantil que contenham elementos contabilizados como arrendamento mercantil por força de normas contábeis e da legislação comercial.

## 10. AVALIAÇÃO A VALOR JUSTO

A legislação que regula as normas contábeis estabelece procedimentos específicos quanto ao reconhecimento, avaliação e depreciação do Ativo Imobilizado, que podem diferir daqueles previstos na legislação tributária.

Para a legislação contábil, o custo de um Ativo Imobilizado é o montante de caixa ou equivalente de caixa pago ou o valor justo de qualquer outro recurso dado para adquirir esse ativo na data da sua aquisição ou construção, ou ainda, se for o caso, o valor atribuído quando inicialmente reconhecido de acordo com as disposições específicas de outras normas.

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

### 10.1. PERDA OU GANHO COM AVALIAÇÃO A VALOR JUSTO

A perda decorrente de avaliação de ativo com base no valor justo somente poderá ser computada na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL à medida que o ativo for realizado, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa, e desde que a respectiva perda por redução no valor do ativo seja evidenciada contabilmente em subconta vinculada ao ativo.

O ganho decorrente de avaliação de ativo com base no valor justo não será computado na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL desde que o respectivo aumento no valor do ativo seja evidenciado contabilmente em subconta vinculada ao ativo. O ganho evidenciado por meio da subconta será computado na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL à medida que o ativo for realizado, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa.

Para mais informações sobre os efeitos tributários da avaliação a valor justo de ativos ver trabalho específico divulgado no Livro 7 do Fascículo de 2024.

## 11. AJUSTE A VALOR PRESENTE

O custo de um item de Ativo Imobilizado, conforme dispõe a legislação comercial, é equivalente ao preço à vista na data do reconhecimento. Se o prazo de pagamento excede os prazos normais de crédito, a diferença entre o preço equivalente à vista e o total dos pagamentos deve ser reconhecida como despesa com juros durante o período, em decorrência do ajuste a valor presente da obrigação, de que trata o inciso III do *caput* do artigo 184 da Lei 6.404/76.

Os valores decorrentes do ajuste a valor presente, relativos a cada operação, somente serão considerados na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL no período de apuração em que o ativo for realizado, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa, no caso de aquisição a prazo de ativo não classificável como aquisição para revenda ou insumo na produção.

O tratamento tributário do ajuste a valor presente encontra-se amplamente examinado em trabalho específico no Livro 7 do Fascículo de 2024.

## 12. EXEMPLO PRÁTICO

### DEPRECIÇÃO CONTABILIZADA A MENOR

Empresa concessionária de energia optante pela apuração anual do lucro real, em 31-12-2025, para fins de apropriação dos encargos de depreciação de equipamentos de informática adquiridos à vista, com taxas diferentes entre a legislação contábil setorial e a tributária, procederá do seguinte modo:

Empresa: NOVA ENERGIA LTDA

Conta: EQUIPAMENTO DE INFORMÁTICA – IMPRESSORA

Taxa Anual Escrituração Contábil: 16,67% (sem valor residual)

Taxa Anual Escrituração Fiscal: 20% (sem valor residual)

Controle Contábil/Fiscal

Período: 1-1 a 31-12-2023

Data de Aquisição	Valor Contabilizado até 31-12-2022	Depreciação Contábil do ano de 2025	Depreciação Fiscal do ano de 2025	Diferença a ser Excluída do Lucro Líquido no e-Lalur e no e-Lacs
I	R\$ II	R\$ III = 16,67% de II	R\$ IV = 20% de II	V = IV - III
2-1-2022	12.800,00	2.133,76	2.560,00	426,24
12-9-2023	8.800,00	1.466,96	1.760,00	293,04

**FUNDAMENTAÇÃO LEGAL:** Lei 6.404, de 15-12-76 – Lei das Sociedades Anônimas – artigo 183 (Portal COAD); Lei 9.249, de 26-12-95 (Informativo 52/95); Lei 9.430, de 27-12-96 (Informativo 53/96); Lei 9.532, de 10-12-97 (Informativo 50/97); Lei 10.637, de 30-12-2002 (Informativo 53/2002); Lei 11.196, de 21-11-2005 (Informativo 47/2005); Lei 11.638, de 28-12-2007 (Fascículo 01/2008); Lei 11.941, de 27-5-2009 (Fascículo 22/2009); Lei 12.973, de 13-5-2014 (Fascículo 20/2014); Lei 13.586, de 28-12-2017 (Fascículo 01/2018); Decreto 9.580, de 22-11-2018 – Regulamento do Imposto de Renda – artigos 217, 218, 242, 244, 263, 306, 313, 317 a 322, 330 a 338, 354, 359, 391, 501, 515 (Portal COAD); Resolução 1.152 CFC, de 23-1-2009 (Portal COAD); Resolução 1.177 CFC, de 24-7-2009 (Portal COAD); Resolução 1.263 CFC, de 10-12-2009 (Portal COAD); Resolução 1.304 CFC, de 25-11-2010 (Portal COAD); Instrução Normativa 11 SRF, de 21-2-96 (Informativo 08/96); Instrução Normativa 1.312 RFB, de 28-12-2012 (Fascículos 01 e 02/2013); Instrução Normativa 1.700 RFB, de 14-3-2017 (Fascículo 11/2017); Instrução Normativa 1.870 RFB, de 29-1-2019 (Fascículo 05/2019); Instrução Normativa 2.004 RFB, de 18-1-2021 (Fascículo 03/2021); Parecer Normativo 14 CST, de 12-1-72 (PCJ/72); Parecer Normativa 18 CST, de 9-4-79 (PCJ/79); Parecer Normativo 19 CST, de 29-8-84 (Informativo 35/84); Parecer Normativo 31 CST, de 18-3-74 (PCJ/74); Parecer Normativo 22 CST, de 22-4-87 (Informativo 16/87); Parecer Normativo 27 CST, de 30-7-81 (Informativo 32/81); Parecer Normativo 33 CST, de 1978 (DO-U de 18-4-78); Parecer Normativa 44 CST, de 27-6-77 (PCJ/77); Parecer Normativo 72 CST, de 31-10-77 (Informativo 45/77); Parecer Normativo 79 CST, de 8-10-76 (Informativo 48/76); Parecer Normativo 104 CST, de 12-9-75 (PCJ/75); Parecer Normativo 126 SRF, de 30-9-75 (PCJ/75); Parecer Normativo 146 CST, de 21-11-75 (PCJ/75); Parecer Normativo 192 CST, de 29-6-72 (DO-U de 17-7-72); Parecer Normativo 210 CST, de 30-11-73 (PCJ/74); Parecer Normativo 869 CST, de 25-10-71 (PCJ/72); Ato Declaratório Executivo 38 Cofis, de 13-12-2024 – Manual de Orientação do Leiaute da ECF (Fascículo 51/2024); Acórdão 22.139, 1º CC-MF 3ª Câmara, de 20-10-2005; Solução de Consulta 47 Cosit, de 25-6-20; Perguntas & Respostas IRPJ – RFB – Capítulo VIII.

# DEPRECIÇÃO ACELERADA

A legislação do Imposto de Renda permite que sejam utilizados coeficientes majorados da taxa de depreciação, aplicados em função do aumento dos turnos de trabalho, bem como concede, como estímulo ao desenvolvimento do País, regime incentivado de depreciação a vigorar durante prazo certo para determinadas indústrias ou atividades.

## 1. DEPRECIÇÃO ACELERADA EM FUNÇÃO DE TURNOS DE TRABALHO

Este tipo de depreciação consiste em reconhecer e registrar contabilmente a diminuição acelerada do valor de bens móveis, resultante do desgaste pelo uso em regime de operação superior ao normal, ou seja, em mais de um turno de trabalho.

### 1.1. COEFICIENTES DE ACELERAÇÃO

A taxa de depreciação acelerada é determinada mediante a multiplicação das taxas normais de depreciação pelos coeficientes de aceleração, fixados de acordo com o número de horas diárias em que o bem permanecer em funcionamento.

A legislação do Imposto de Renda fixa os seguintes coeficientes de depreciação acelerada a serem aplicados sobre as taxas de depreciação normalmente utilizadas:

TURNOS DE 8 HORAS	COEFICIENTE
1	1,00
2	1,50
3	2,00

### 1.2. DETERMINAÇÃO E APROPRIAÇÃO DE QUOTAS

As quotas de depreciação acelerada são registradas normalmente na escrituração comercial, como custo ou despesa operacional.

A determinação do valor de cada quota obedece às mesmas regras da depreciação normal, examinadas em trabalho próprio divulgado neste Volume. E as diferenças entre os valores da depreciação contábil e da depreciação fiscal devem ser ajustadas nos livros fiscais.

Isso significa que, caso a quota de depreciação contábil seja menor que a quota de depreciação fiscal, a diferença deve ser excluída do lucro líquido na apuração do lucro real, com registro na parte B do e-Lalur e do e-Lacs para, a partir do período de apuração em que o montante acumulado das quotas de depreciação computado na determinação do lucro real e do resultado ajustado atingir o limite relativo ao custo de aquisição do bem, o valor da depreciação registrado na escrituração comercial ser adicionado ao lucro líquido para fins de determinação do lucro real e do resultado ajustado, com a respectiva baixa na parte B do e-Lalur e do e-Lacs.

E, caso a quota de depreciação contábil seja maior que a quota de depreciação fiscal, a diferença deve ser adicionada ao lucro líquido na apuração do lucro real, com registro na parte B do e-Lalur e do e-Lacs para, a partir do período de apuração em que o montante acumulado das quotas de depreciação computado na determinação do lucro real e do resultado ajustado atingir o limite relativo ao custo de aquisição do bem, o valor da depreciação registrado na escrituração comercial ser excluído do lucro líquido para fins de determinação do lucro real e do resultado ajustado, com a respectiva baixa na parte B do e-Lalur e do e-Lacs.

### 1.3. HOTÉIS E POUSADAS

Os hotéis e pousadas que adotarem os coeficientes de depreciação acelerada deverão comprovar o número de horas efetivas de utilização dos bens.

Na impossibilidade de comprovação do número de horas diárias de operação dos bens intrinsecamente relacionados com a atividade, a utilização dos coeficientes de depreciação, mencionados no subitem 1.1 deste trabalho, poderá ser efetuada na proporção da taxa média mensal de ocupação da capacidade de hospedagem. Para este fim, a taxa de ocupação de sua capacidade de hospedagem deverá ser comprovada.

### 1.4. EXEMPLO PRÁTICO

Empresa tributada pelo lucro real anual instalou, em 1-2-2025, para funcionar em 3 turnos de trabalho, máquina industrial refrigeradora nova adquirida por R\$ 349.920,00.

O cômputo da depreciação será feito em 31-12-2025, por ocasião do encerramento do período de apuração, da forma examinada a seguir.

I – Valor a Registrar na Contabilidade

Taxa de depreciação acelerada:

10% (taxa normal) x 2,00 (coeficiente de aceleração/3 turnos) = 20%

Cálculo da Quota Anual

20% de R\$ 349.920,00 = R\$ 69.984,00

Cálculo Proporcional:

$$\frac{\text{R\$ } 69.984,00}{12} = \text{R\$ } 5.832,00$$

Cálculo do Encargo

R\$ 5.832,00 x 11 = R\$ 64.152,00

## 2. DEPRECIÇÃO ACELERADA INCENTIVADA

A depreciação acelerada incentivada é um benefício fiscal concedido pela legislação tributária, durante prazo certo, a determinadas indústrias ou atividades, como incentivo à implantação, renovação ou modernização de instalações e equipamentos.

### 2.1. REGISTRO

A depreciação acelerada incentivada não é registrada na escrituração comercial do contribuinte, uma vez que não representa perda do valor de bens do Ativo Imobilizado.

As quotas de depreciação acelerada incentivada devem ser excluídas do lucro líquido do período, no e-Lalur. A parcela assim excluída deve ser controlada no mesmo livro.

Sobre o e-Lalur ver trabalho específico divulgado no Volume 10 do Fascículo de 2024.

### **3. LIMITES DE APROPRIAÇÃO**

O montante da depreciação acumulada, incluindo a normal e a acelerada, não pode ultrapassar o valor de aquisição do bem, corrigido monetariamente até 31-12-95, quando for o caso.

#### **3.1. ADIÇÃO AO LUCRO LÍQUIDO**

A partir do período em que a depreciação acumulada atingir o custo de aquisição do bem, a parcela de depreciação acelerada incentivada controlada no e-Lalur deve ser adicionada ao lucro líquido, à medida que forem registradas na escrituração do contribuinte as quotas de depreciação normal, as quais podem continuar a ser apropriadas até que termine o tempo de vida útil do bem.

Simultaneamente, deve ser feita a baixa do valor correspondente na conta de controle registrada no e-Lalur.

Deve ser observado, relativamente aos anos-calendário encerrados até 31-12-95, que a adição ao lucro líquido deve ser feita pelo valor da parcela de depreciação corrigida monetariamente, até 31-12-95, não sendo admitida a exclusão da correção monetária para efeito de determinação do lucro real.

No período-base em que ocorrer a baixa do bem objeto de depreciação acelerada incentivada, o saldo das quotas de depreciação registradas no controle do e-Lalur porventura existente deve ser integralmente adicionado ao lucro líquido do período-base para efeito de determinação do lucro real, e, no caso do subitem 5.5, da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

### **4. NÃO CUMULATIVIDADE COM OUTROS INCENTIVOS**

O contribuinte não poderá utilizar, cumulativamente, os benefícios fiscais de depreciação acumulada examinados neste trabalho, exceto a depreciação acelerada em função dos turnos de trabalho, de que trata o item 1.

### **5. DEPRECIAÇÃO ACELERADA – LEI 8.023/90 e MP 2.159-70/2001**

De acordo com o § 2º do artigo 12 da Lei 8.023/90, os bens do Ativo Imobilizado, adquiridos por empresas rurais, exceto a terra nua, quando destinados à produção, podiam ser integralmente depreciados no próprio ano de aquisição.

Em 1996, esse dispositivo foi revogado pela Lei 9.249/95 e logo após revigorado através do artigo 7º da Medida Provisória 1.459/96, atualmente Medida Provisória 2.159-70/2001, segundo o qual os bens do Ativo Imobilizado, exceto a terra nua, adquiridos por pessoa jurídica que explore atividade rural, para uso nessa atividade, poderão ser depreciados integralmente no próprio ano da aquisição.

A depreciação integral no mesmo ano de aquisição consiste em registro, na escrituração comercial, do encargo calculado à taxa normal de depreciação e exclusão, no e-Lalur, do complemento necessário para atingir o valor integral do bem.

### **5.1. CONTROLE NO e-LALUR**

O valor da depreciação, excluído na determinação do lucro real do ano de aquisição deverá ser controlado no e-Lalur, para adição, a partir do período-base seguinte, à medida em que a depreciação, à taxa normal, for sendo registrada na escrita contábil.

Cabe observar que até 31-12-95, os valores da depreciação incentivada foram excluídos ou adicionados ao lucro da exploração da atividade rural, também através do Lalur.

A partir de 1-1-96, com a revogação do artigo 12 da Lei 8.023/90, as empresas que desenvolvem atividade rural não estão mais sujeitas ao cálculo do lucro da exploração, devendo as mencionadas adições e exclusões serem realizadas na determinação do lucro real correspondente à atividade rural.

### **5.2. DESVIO DA ATIVIDADE**

A pessoa jurídica rural que direcionar a utilização do bem exclusivamente para outras atividades estranhas à atividade rural própria não fará jus ao benefício da depreciação acelerada.

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

### **5.3. LUCRO PRESUMIDO E ARBITRADO**

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

### **5.4. ALIENAÇÃO DO BEM**

No caso de alienação do bem objeto da depreciação acelerada, o saldo da depreciação existente no controle do e-Lalur será adicionado ao resultado líquido da atividade rural no período de apuração da alienação.

### **5.5. EXCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL**

Embora a Medida Provisória 2.159-70/2001 não disponha a respeito, a Receita Federal, através da Instrução Normativa 1.700 RFB/2017, estabelece que a depreciação integral aplica-se, também, para efeito de determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). Portanto, quando for o caso, dentre outros ajustes, a pessoa jurídica poderá excluir, do resultado contábil do período-base, o mesmo valor do complemento deduzido na determinação do lucro real.

Segundo a Instrução Normativa 1.700 RFB/2017, aplica-se à CSLL o mesmo tratamento a que se referem os subitens 5.2 a 5.4 anteriores.

## **6. INCENTIVOS À INOVAÇÃO TECNOLÓGICA – LEI 11.196/2005**

A pessoa jurídica tributada pelo lucro real que investir em inovação tecnológica poderá usufruir, nos termos dos artigos 17 e 20 da Lei 11.196/2005, dentre outros, os seguintes incentivos fiscais:

- a) depreciação integral, no próprio ano da aquisição, de máquinas, equipamentos, aparelhos e instrumentos, novos, destinados à utilização nas atividades de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica, para efeito de apuração do IRPJ e da CSLL;
- b) exclusão, na determinação do lucro real, do saldo não depreciado dos valores relativos aos dispêndios incorridos em instalações fixas e na aquisição de aparelhos, máquinas e equipamentos, destinados à utilização em projetos de pesquisa e desenvolvimento tecnológico, metrologia, normalização técnica e avaliação da conformidade, aplicáveis a produtos, processos, sistemas e pessoal, procedimentos de autorização de registros, licenças, homologações e suas formas correlatas, bem como relativos a procedimentos de proteção de propriedade intelectual.

Considera-se inovação tecnológica a concepção de novo produto ou processo de fabricação, bem como a agregação de novas funcionalidades ou características ao produto ou processo que implique melhorias incrementais e efetivo ganho de qualidade ou produtividade, resultando maior competitividade no mercado.

### **6.1. CONTROLE DAS EXCLUSÕES**

A depreciação acelerada integral, mencionada na letra “a” do item 6, constituirá exclusão do lucro líquido para fins de determinação do lucro real e da CSLL e será controlado no e-Lalur e e-Lacs. O total da depreciação acumulada, incluindo a contábil e a acelerada, não poderá ultrapassar o custo de aquisição do bem. A partir do período de apuração em que for atingido o custo de aquisição do bem, o valor da depreciação registrado na escrituração comercial deverá ser adicionado ao lucro líquido para efeito de determinação do lucro real e da CSLL.

Na hipótese de os bens serem alienados ou destinados para atividade diversa, o saldo controlado no e-Lalur deverá ser adicionado ao lucro líquido para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Também deverá ser controlado no Lalur o valor excluído na forma referida na letra “b” do item 6 e será adicionado, na determinação do lucro real, em cada período de apuração posterior, pelo valor da depreciação normal que venha a ser contabilizada como despesa operacional.

### **6.2. LIMITAÇÕES NA UTILIZAÇÃO DO INCENTIVO**

A pessoa jurídica beneficiária não poderá:

- a) utilizar-se dos benefícios de depreciação acelerada mencionada nas letras “a” e “b” do item 6, relativamente aos mesmos ativos;
- b) usufruir os incentivos relativos ao setor de informática e automação, de que tratam as Leis 8.248/91, 8.387/91 e 10.176/2001.

### **6.3. PROGRAMAS PDTI E PDTA**

Os Programas de Desenvolvimento Tecnológico Industrial (PDTI) e Programas de Desenvolvimento Tecnológico Agropecuário (PDTA) e os projetos aprovados até 31-12-2005 ficarão regidos pela legislação em vigor em 16-6-2005, autorizada a migração para o regime previsto neste item.

## **7. DEPRECIÇÃO ACELERADA – PROJETOS EM MICRORREGIÕES DA SUDENE E DA SUDAM – LEI 11.196/2005**

De acordo com a Lei 11.196/2005, artigo 31 e alterações, sem prejuízo das demais normas em vigor aplicáveis à matéria, as pessoas jurídicas que tenham projeto aprovado para instalação, ampliação, modernização ou diversificação enquadrado em setores da economia considerados prioritários para o desenvolvimento regional, em microrregiões menos desenvolvidas localizadas nas áreas de atuação da Sudene e da Sudam, terão direito à depreciação acelerada incentivada, para efeito de cálculo do Imposto de Renda, em relação aos bens adquiridos a partir do ano-calendário de 2006 e até 31-12-2018.

A depreciação acelerada incentivada consiste na depreciação integral, no próprio ano da aquisição, ou até o 4º ano seguinte à aquisição, mediante exclusão do lucro líquido para fins de determinação do lucro real, e será escriturada no e-Lalur.

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

Salvo autorização expressa em lei, os benefícios fiscais de que trata este item não poderão ser usufruídos cumulativamente com outros de mesma natureza.

### **7.1. CONDIÇÕES PARA UTILIZAÇÃO DO BENEFÍCIO**

A fruição do incentivo fiscal ora citado fica condicionada à utilização do benefício de redução de 75% do Imposto de Renda e adicionais, calculados sobre o lucro da exploração, pelas pessoas jurídicas que tenham projeto protocolizado e aprovado para instalação, ampliação, modernização ou diversificação enquadrado em setores da economia considerados, em ato do Poder Executivo, prioritários para o desenvolvimento regional, nas áreas de atuação da Sudene e da Sudam, nos termos do artigo 1º da Medida Provisória 2.199-14/2001.

## **8. DEPRECIÇÃO ACELERADA – ATIVIDADE DE HOTELARIA**

De acordo com a Lei 11.727/2008, para efeito de apuração da base de cálculo do Imposto de Renda, a pessoa jurídica que explore a atividade de hotelaria poderá utilizar depreciação acelerada incentivada de bens móveis integrantes do Ativo Imobilizado, adquiridos de 3-1-2008 a 31-12-2010, calculada pela aplicação da taxa de depreciação admitida pela legislação tributária, sem prejuízo da depreciação contábil.

A quota de depreciação acelerada incentivada constituirá exclusão do lucro líquido para fins de determinação do lucro real e será controlada no e-Lalur.

O total da depreciação acumulada, incluindo a contábil e a acelerada incentivada, não poderá ultrapassar o custo de aquisição do bem.

A partir do período de apuração em que for atingido esse limite, o valor da depreciação, registrado na contabilidade, deverá ser adicionado ao lucro líquido para efeito de determinação do lucro real.

## **9. DEPRECIÇÃO ACELERADA – FABRICANTES DE VEÍCULOS, AUTOPEÇAS E BENS DE CAPITAL**

Conforme a Lei 11.774/2008, artigos 11 e 12, para efeito de apuração do Imposto de Renda, as empresas industriais fabricantes de veículos, de autopeças e de bens de capital terão direito à depreciação acelerada, calculada pela aplicação da taxa de depreciação usualmente admitida, multiplicada por 4, sem prejuízo da depreciação normal das máquinas, equipamentos, aparelhos e instrumentos, novos, relacionados no Decreto 6.701/2008, adquiridos entre 1º de maio de 2008 e 31 de dezembro de 2010, destinados ao Ativo Imobilizado e empregados em processo industrial do adquirente.

A depreciação acelerada constituirá exclusão do lucro líquido para fins de determinação do lucro real e será escriturada no e-Lalur.

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

A depreciação acelerada de que trata este item deverá ser calculada antes da aplicação dos coeficientes de depreciação acelerada contábil, de que trata o item 1 deste trabalho.

## **10. DEPRECIÇÃO ACELERADA DE VEÍCULOS – LEI 12.788/2013**

As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, a partir de 1-1-2013, terão direito à depreciação acelerada, calculada pela aplicação da taxa de depreciação usualmente admitida multiplicada por 3, sem prejuízo da depreciação contábil dos seguintes bens novos, que tenham sido adquiridos ou objeto de contrato de encomenda entre 1-9 e 31-12-2012:

- a) de veículos automóveis para transporte de mercadorias, destinados ao Ativo Imobilizado da pessoa jurídica adquirente, classificados nas posições 87.04.21.10 (exceto Ex 01), 87.04.21.20 (exceto Ex 01), 87.04.21.30 (exceto Ex 01), 87.04.21.90 (exceto Ex 01 e Ex 02), 87.04.22, 87.04.23, 87.04.31.10 Ex 01, 87.04.31.20 Ex 01, 87.04.31.30 Ex 01, 87.04.31.90 Ex 01, e 87.04.32, da Tabela de Incidência do IPI (Tipi).
- b) de vagões, locomotivas, locotratores e tênderes, destinados ao Ativo Imobilizado da pessoa jurídica adquirente, classificados nas posições 86.01, 86.02 e 86.06 da Tipi.

A depreciação acelerada constituirá exclusão do lucro líquido para fins de determinação do lucro real e será controlada no e-Lalur e deverá ser calculada antes da aplicação dos coeficientes de depreciação acelerada contábil, de que trata o item 1 deste trabalho.

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

## **11. DEPRECIÇÃO ACELERADA – ADICIONAL NA TAXA – LEI 12.794/2013**

A partir de 1-1-2013, as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real têm direito à depreciação acelerada, calculada pela aplicação adicional da taxa de depreciação usualmente admitida, sem prejuízo da depreciação contábil das máquinas, equipamentos, aparelhos e instrumentos novos, adquiridos ou objeto de contrato de encomenda entre 16-9 e 31-12-2012, destinados ao Ativo Imobilizado do adquirente.

Para uso desse benefício, são consideradas as máquinas, equipamentos, aparelhos e instrumentos classificados nos códigos da Tipi, relacionados no Anexo ao Decreto 7.854/2012.

A depreciação acelerada constituirá exclusão do lucro líquido para fins de determinação do lucro real e será escriturada no e-Lalur.

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

A depreciação acelerada deverá ser calculada antes da aplicação dos coeficientes de depreciação acelerada contábil, de que trata o item 1 deste trabalho.

## **12. DEPRECIÇÃO ACELERADA – PRODUÇÃO DA INDÚSTRIA NAVAL E DE NAVIO-TANQUE**

A Lei 14.871/2024 autorizou a concessão de quotas diferenciadas de depreciação acelerada para máquinas, equipamentos, aparelhos e instrumentos novos destinados ao ativo imobilizado e empregados em determinadas atividades econômicas, e para navios-tanque novos produzidos no Brasil destinados ao ativo imobilizado e empregados exclusivamente em atividades de cabotagem de petróleo e seus derivados, podendo ser objeto da depreciação acelerada as máquinas, os equipamentos, os aparelhos e os instrumentos do ativo não circulante classificados como imobilizados e sujeitos a desgaste pelo uso, por causas naturais ou por obsolescência normal, cujos contratos tenham sido celebrados até 31-12-2026 e que entrem em operação na atividade de cabotagem de petróleo e seus derivados a partir de 1-1-2027.

O Decreto 12.242/2024 determinou que as pessoas jurídicas adquirentes de navio-tanque novo poderão fazer uso da depreciação acelerada dos bens:

- a) adquiridos a partir da data de publicação deste Decreto;
- b) produzidos no Brasil conforme índices mínimos de conteúdo local definidos por ato do Conselho Nacional de Política Energética – CNPE;
- c) identificados pelo código 8901.20.00 da Nomenclatura Comum do Mercosul – NCM;
- d) destinados ao ativo imobilizado;
- e) empregados exclusivamente em atividade de cabotagem de petróleo e seus derivados; e
- f) sujeitos a desgaste por uso, causas naturais ou obsolescência normal.

Serão considerados como produzidos no Brasil os navios-tanque construídos em estaleiro brasileiro e na definição dos índices mínimos de conteúdo local, o CNPE considerará o dinamismo inerente ao setor de transporte de petróleo e seus deriva-

dos e se baseará em dados concretos sobre a capacidade da indústria, de forma a garantir que os custos decorrentes da política sejam proporcionais aos benefícios auferidos. Esta verificação será realizada mediante apresentação de registro de propriedade marítima.

Não será admitida a depreciação acelerada de:

- a) edifícios, prédios ou construções;
- b) projetos florestais destinados à exploração dos respectivos frutos;
- c) terrenos;
- d) bens que normalmente aumentam de valor com o tempo, como obras de arte ou antiguidades; e
- e) bens para os quais seja registrada quota de exaustão.

No cálculo do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) de pessoa jurídica tributada com base no lucro real, será admitida, para os bens incorporados ao ativo imobilizado do adquirente, a depreciação de:

- a) até 50% do valor dos bens no ano em que o bem for instalado ou posto em serviço ou em condições de produzir; e
- b) até 50% do valor dos bens no ano subsequente àquele em que o bem for instalado ou posto em serviço ou em condições de produzir.

Caso haja saldo remanescente do valor dos bens não depreciado no ano em que o bem for instalado ou posto em serviço ou em condições de produzir, ele poderá ser depreciado nos anos seguintes em cada período de apuração, em importância correspondente à diminuição do valor dos bens resultante do desgaste pelo uso, pela ação da natureza e pela obsolescência normal, de acordo com as condições de propriedade, de posse ou de uso do bem.

Vale lembrar que somente será permitida a depreciação acelerada de que trata este artigo de bens intrinsecamente relacionados com a produção ou a comercialização de bens e serviços.

A depreciação acelerada constituirá exclusão do lucro líquido para fins de determinação do lucro real e do resultado ajustado da CSLL e será escriturada no livro fiscal de apuração do lucro real e no livro fiscal de apuração do resultado ajustado da CSLL. A partir do período de apuração em que for atingido o limite da depreciação acelerada, o valor da depreciação normal, registrado na escrituração comercial, será adicionado ao lucro líquido para fins de determinação do lucro real e do resultado ajustado da CSLL.

A adição a partir do período de apuração em que for atingido o valor total do bem poderá ser integralmente compensada com prejuízos fiscais acumulados e resultados ajustados negativos da CSLL acumulados, não aplicados a essa compensação os limites previstos nos artigos 15 e 16 da Lei 9.065/95.

A depreciação acelerada de que trata este artigo deverá ser calculada antes da aplicação dos coeficientes de depreciação acelerada previstos no artigo 69 da Lei 3.470/58.

A renúncia fiscal decorrente da depreciação acelerada de que trata esta Lei estará limitada ao valor máximo de R\$ 1.700.000.000,00 em 2024.

## 12.1. DEPRECIÇÃO ACELERADA – NAVIOS-TANQUE NOVOS EMPREGADOS NAS ATIVIDADES DE NAVEGAÇÃO EM CABOTAGEM DE PETRÓLEO E SEUS DERIVADOS

De acordo com a Lei 14.871/2024, o Poder Executivo federal poderá, por meio de decreto, autorizar quotas diferenciadas de depreciação acelerada para navios-tanque novos, empregados nas atividades de navegação em cabotagem de petróleo e seus derivados, produzidos no Brasil, conforme índices mínimos de conteúdo local definidos por ato do Conselho Nacional de Política Energética – CNPE, adquiridos a partir da data de publicação do referido decreto, destinados ao ativo imobilizado de pessoa jurídica e sujeitos a desgaste pelo uso, por causas naturais ou por obsolescência normal, nas aquisições de navios-tanque novos cujos contratos tenham sido celebrados até 31 de dezembro de 2026 e que entrem em operação na atividade de cabotagem de petróleo e seus derivados a partir de 1-1-2027.

A depreciação acelerada:

- a) aplica-se ao disposto no item 12 deste trabalho; e
- b) considera-se como produzido no Brasil o navio-tanque construído em estaleiro brasileiro, nos termos do disposto no artigo 2º, *caput*, inciso VII, da Lei 10.893/2004, esta verificação será realizada mediante a apresentação do registro de propriedade marítima, previsto na Lei 7.652/88.

A renúncia fiscal decorrente da depreciação acelerada estará limitada a R\$ 1.600.000.000,00 e terá vigência a partir de 1-1-2027 até 31-12-2031. Para fins do cumprimento do limite e da fruição do benefício de que trata este artigo, as pessoas jurídicas deverão ser previamente habilitadas pelo Poder Executivo federal.

A renúncia fiscal decorrente da depreciação acelerada de que trata esta Lei estará limitada ao valor máximo de R\$ 1.700.000.000,00 em 2024.

## 13. EXEMPLO PRÁTICO

Empresa encomendou em 10-12-2018 um forno industrial, código da Tipi 84.17, passando a fazer jus ao incentivo fiscal de depreciação acelerada previsto no artigo 4º da Lei 12.794/2013.

O equipamento, no valor de R\$ 227.696,00, foi colocado em operação a partir de janeiro de 2020.

A taxa de depreciação do bem adquirido é de 10%, sendo que a apropriação dos encargos é anual.

Desta forma, a pessoa jurídica apresentou os seguintes dados:

### 2020

Contabilidade

– Valor da depreciação registrada na escrituração contábil em 31-12-2020: R\$ 22.769,60 (10% de R\$ 227.696,00).

Parte A do e-Lalur

– Valor da depreciação acelerada excluída na Parte A do e-Lalur em 31-12-2020: R\$ 22.769,60.

Parte B do e-Lalur

– Valor da depreciação acelerada registrada na Parte B do e-Lalur em 31-12-2020: R\$ 22.769,60.

**2021 a 2024****Contabilidade**

– Valor da depreciação registrada na escrituração contábil em 31-12-2021, 31-12-2022, 31-12-2023 e 31-12-2024:

R\$ 22.769,60.

**Parte A do e-Lalur**

– Valor da depreciação acelerada excluída na Parte A do e-Lalur em 31-12-2021, 31-12-2022, 31-12-2023 e 31-12-2024:

R\$ 22.769,60.

Como no ano-calendário de 2024 a depreciação contábil mais a acelerada atinge o custo de aquisição do bem, a partir do ano-calendário de 2025 a empresa passará a adicionar ao lucro líquido o valor da depreciação excedente registrado na escrituração comercial. E, conseqüentemente, na Parte B do e-Lalur, iniciará o registro da baixa da parcela da depreciação acelerada adicionada na Parte A, que continuará até a sua realização total.

**FUNDAMENTAÇÃO LEGAL:** Constituição Federal de 5-10-88 – Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – artigo 41, § 2º (Portal COAD); Lei 9.249, de 26-12-95 (Informativo 52/95); Lei 11.196, de 21-11-2005 (Informativo 47/2005); Lei 11.727, de 23-6-2008 (Fascículo 26/2008); Lei 11.774, de 17-9-2008 (Fascículo 38/2008); Lei 11.941, de 27-5-2009 (Fascículo 22/2009); Lei 12.712, de 30-8-2012 – artigo 12 (Fascículo 35/2012); Lei 12.788, de 14-1-2013 (Fascículo 03/2013); Lei 12.794, de 2-4-2013 (Fascículo 14/2013); Lei 12.973, de 13-5-2014 (Fascículo 20/2014); Lei 14.871, de 28-5-2027 (Fascículo 22/2024); Lei 15.075, de 26-12-2024 (Fascículo 1/2025); Medida Provisória 2.159-70, de 24-8-2001 (Informativo 35/2001); Decreto 9.580, de 22-11-2018 – Regulamento do Imposto de Renda – artigos 323, 324, 325, 328, 329 (Portal COAD); Decreto 5.798, de 7-6-2006 (Informativo 23/2006); Decreto 5.988, de 19-12-2006 (Informativo 51/2006); Decreto 6.701, de 18-12-2008 (Fascículo 51/2008); Decreto 6.909, de 22-7-2009 (Fascículo 30/2009); Decreto 7.854, de 4-12-2012 (Fascículo 49/2012); Decreto 12.175, de 11-9-2024 (Fascículo 37/2024); Decreto 12.242, de 8-11-2024 (Fascículo 46/2024); Instrução Normativa 821 RFB, 12-2-2008 (Fascículo 07/2008); Instrução Normativa 1.187 RFB, de 29-8-2011 (Fascículo 35/2011); Instrução Normativa 1.700 RFB, de 14-3-2017 (Fascículo 11/2017); Parecer Normativo 1 CST, de 20-1-82 (Informativo 03/82); Parecer Normativo 19 CST, de 21-7-82 (Informativo 30/82); Parecer Normativo 79 CST, de 8-10-76 (Informativo 48/76); Parecer Normativo 95 CST, de 29-8-75 (PCJ/75); Parecer Normativo 96 CST, de 31-10-78 (Informativo 45/78); Parecer Normativo 192 CST, de 29-6-72 (PCJ/72); Solução de Consulta Cosit 152, de 24-5-2019 (Portal COAD); Ato Declaratório Executivo 38 Cofis, de 13-12-2024 – Manual de Orientação do Leiaute da ECF (Fascículo 51/2024); Perguntas & Respostas IRPJ/RFB – Capítulo VIII – Questões 055 a 061.

# ENTIDADES IMUNES OU ISENTAS

A imunidade do Imposto de Renda decorre de previsão na Constituição Federal, podendo ser ela condicional ou não. A isenção, por sua vez, é estabelecida por lei ordinária, e condiciona a utilização do benefício ao cumprimento de determinados requisitos. A imunidade e a isenção examinadas neste trabalho não exigem as pessoas jurídicas das demais obrigações previstas em lei, especialmente aquelas relativas à retenção e ao recolhimento de impostos sobre rendimentos pagos ou creditados e à prestação de informações, assim como, não é extensiva aos que dela percebem rendimentos sob qualquer título e forma.

## DECLARAÇÃO DE DOAÇÃO

A Instrução Normativa 87/96 aprovou o modelo de declaração, a ser prestada pelas entidades civis sem fins lucrativos constituídas no Brasil, quando receberem recursos por doação.

A doadora deve manter em arquivo, à disposição da fiscalização, as declarações emitidas e vale ressaltar que a falsidade na prestação dessas informações constitui crime penal, segundo o artigo 299, e, também, crime contra a ordem tributária na forma do artigo 1º da Lei 8.137/90.



Ministério da  
Fazenda



### Declaração a Ser Prestada Pelas Entidades Civis, Sem Fins Lucrativos, Quando do Recebimento de Recursos Sob Forma de Doação.

#### Declaração de Recebimento de Recursos por Doação

#### 1. IDENTIFICAÇÃO

Nome Empresarial	CNPJ
------------------	------

#### 2. INFORMAÇÕES BANCÁRIAS

Banco	Agência	Conta corrente
-------	---------	----------------

#### 3. ATO FORMAL (Órgão Competente da União, de Reconhecimento de Utilidade Pública)

Tipo de Ato	Data da Expedição	Número	Página DOU	Data Publicação
-------------	-------------------	--------	------------	-----------------

#### 4. RESPONSÁVEL PELA APLICAÇÃO LEGAL DOS RECURSOS

Nome	CPF
------	-----

#### 5. DECLARAÇÃO DE RESPONSABILIDADE

Declaram, para efeito do disposto no art. 13, § 2º, inciso III - "a", "b" e "c", da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e no art. 28, § 1º, letra "b.3" e § 3º, "a", "b" e "c", da IN SRF nº 11, de 21 de fevereiro de 1996, que esta entidade se compromete a aplicar integralmente os recursos recebidos na realização de seus objetivos sociais e a não distribuir lucros, bonificações ou vantagens a dirigentes, mantenedores ou associados, sob nenhuma forma ou pretexto, e que o responsável pela aplicação dos recursos, e o representante legal da entidade estão cientes de que a falsidade na prestação destas informações os sujeitarão, juntamente com as demais pessoas que para ela concorrerem, às penalidades previstas na legislação criminal e tributária, relativas à falsidade ideológica (art. 299 do Código Penal) e ao crime contra a ordem tributária (art. 1º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990).

#### 6. OBSERVAÇÕES

1. A falsidade na prestação das informações contidas na declaração constitui crime na forma do art. 299 do Código Penal, e também crime contra a ordem tributária na forma do art. 1º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990.
2. A pessoa jurídica doadora deverá manter em arquivo, à disposição da fiscalização, a declaração firmada com base nesta Instrução Normativa.

#### 7. ASSINATURA

Nome	CPF
Data	Assinatura (este documento pode ser assinado digitalmente com uso de certificado digital no padrão ICP-Brasil)

## 1. IMUNIDADE

Por força da Constituição Federal, artigo 150, VI, alíneas “b” e “c”, são imunes ao Imposto de Renda as pessoas jurídicas examinadas a seguir.

### 1.1. TEMPLOS DE QUALQUER CULTO

A imunidade atribuída aos templos de qualquer culto é incondicional, isto é, não depende do cumprimento de requisitos legais. Portanto, as igrejas podem remunerar seus religiosos e dirigentes, sem com isso perder a condição de imune.

#### 1.1.1. Aplicações Financeiras

Os rendimentos e ganhos de capital auferidos por entidades religiosas em aplicações financeiras são imunes do imposto. Embora a imunidade atribuída aos templos de qualquer culto seja incondicional, a Instrução Normativa 1.585/2015 prevê, em seu artigo 72, que a entidade declare, por escrito, sua condição de imune à fonte pagadora, para efeito da dispensa de retenção do Imposto de Renda sobre rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável, conforme o modelo do subitem 1.2.1 a seguir.

### 1.2. PARTIDOS POLÍTICOS E ENTIDADES SINDICAIS DOS TRABALHADORES

Não estão sujeitos ao Imposto de Renda os partidos políticos, inclusive suas fundações, e as entidades sindicais dos trabalhadores, sem fins lucrativos. Contudo, a imunidade dessas entidades é condicionada a que:

- a) não distribuam qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;
- b) apliquem seus recursos integralmente no País, na manutenção de seus objetivos institucionais;
- c) mantenham escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

Os sindicatos de empregadores não gozam de imunidade, mas são isentos por força de lei.

Constatado que essas entidades imunes não estejam observando essas condições ou requisitos, a fiscalização tributária expedirá notificação fiscal, na qual relatará os fatos que determinam a suspensão do benefício, e indicará, inclusive, a data da ocorrência da infração.

#### 1.2.1. Aplicações Financeiras

Estará dispensada a retenção do Imposto de Renda na fonte sobre os rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável, quando a beneficiária do rendimento declarar à fonte pagadora, por escrito, a sua condição de entidade imune.

#### DECLARAÇÃO DE IMUNIDADE

Para fins da dispensa, a entidade deverá apresentar à instituição responsável pela retenção do imposto declaração, na forma apresentada a seguir, em duas vias, assinada pelo seu representante legal. A 1ª via da declaração ficará arquivada, em ordem alfabética, na instituição responsável, à disposição da Receita Federal, e a 2ª via será devolvida à entidade, como recibo.

## DECLARAÇÃO

.....(nome da entidade), com sede (endereço completo), inscrita no CNPJ sob o nº ....., para fins da não retenção do Imposto de Renda sobre rendimentos de aplicações financeiras, realizadas por meio do .....(nome do banco, corretora ou distribuidora), declara:

a) que é:

- Autarquia ou fundação instituída e mantida pelo Poder Público
- Templo de qualquer culto
- Partido Político
- Fundação de Partido Político
- Entidade Sindical de Trabalhadores
- Instituição de educação sem fins lucrativos
- Instituição de assistência social sem fins lucrativos

b) que preenche os requisitos previstos no art. 14 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN) e art. 12 *caput*, § 2º, alíneas “a” a “e”, “g” e “h”, e § 3º da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997;

c) que o signatário é representante legal desta entidade, assumindo o compromisso de informar a essa instituição financeira, imediatamente, eventual desenquadramento da presente situação e está ciente de que a falsidade na prestação destas informações sujeita-lo-á, juntamente com as demais pessoas que para ela concorrerem, às penalidades previstas na legislação criminal e tributária, relativas à falsidade ideológica (art. 299 do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal) e ao crime contra a ordem tributária (art. 1º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990).

(Local e data).....

\_\_\_\_\_  
Assinatura do Responsável

Abono da assinatura pela instituição financeira

### 1.3. INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO OU DE ASSISTÊNCIA SOCIAL

Considera-se imune a instituição de educação ou de assistência social que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos.

#### INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO

Desde que atendidas as condições fixadas na legislação vigente, é assegurada a imunidade prevista na Constituição Federal às instituições que prestem serviços de ensino pré-escolar, fundamental, médio e superior, não se lhes aplicando a hipótese de isenção.

#### INSTITUIÇÕES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL

Considera-se entidade beneficente de assistência social as pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, reconhecidas como entidades beneficentes de assistência social com a finalidade de prestação de serviços nas áreas de assistência social, saúde ou educação, e que atendam às condições da Lei 12.101/2009 e do Decreto 8.242/2014. As entidades beneficentes de assistência social deverão obedecer ao princípio da universalidade do atendimento, sendo vedado dirigir suas atividades exclusivamente a seus associados ou a categoria profissional.

#### 1.3.1. Conceito de Entidades sem Fins Lucrativos

Considera-se entidade sem fins lucrativos a que não apresente superávit em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destine o resultado, integralmente, à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais.

### 1.3.2. Requisitos para Gozo da Imunidade

Sob pena de suspensão da imunidade, as instituições de educação ou de assistência social estão obrigadas a atender aos seguintes requisitos:

<p>a) Não remunerar seus dirigentes, por qualquer forma, pelos serviços prestados</p>	<p>A exigência não impede a remuneração:</p> <p>I) aos dirigentes de associações, fundações ou organizações da sociedade civil, sem fins lucrativos, desde que atuem efetivamente na gestão executiva e sejam cumpridos os requisitos previstos nos artigos 3º e 16 da Lei 9.790/99 (objetivos sociais específicos e vedação por participar em campanha de interesse político-partidário ou eleitorais), respeitados como limites máximos os valores praticados pelo mercado na região correspondente à sua área de atuação, devendo seu valor ser fixado pelo órgão de deliberação superior da entidade, registrado em ata, com comunicação ao Ministério Público, no caso das fundações;</p> <p>II) aos diretores não estatutários que tenham vínculo empregatício; e</p> <p>III) aos dirigentes estatutários, com remuneração inferior, em seu valor bruto, a 70% do limite estabelecido para a remuneração de servidores do Poder Executivo Federal, observadas as seguintes condições:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– nenhum dirigente remunerado poderá ser cônjuge ou parente até 3º grau, inclusive afim, de instituidores, sócios, diretores, conselheiros, benfeitores ou equivalentes da instituição; e</li> <li>– o total pago a título de remuneração para dirigentes, pelo exercício das atribuições estatutárias, deve ser inferior a 5 vezes o valor correspondente ao limite individual estabelecido;</li> </ul> <p>Não impede a remuneração do dirigente estatutário ou diretor que, cumulativamente, tenha vínculo estatutário e empregatício, e haja compatibilidade de jornadas de trabalho.</p> <p>IV) de dirigente, em decorrência de vínculo empregatício, pelas Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (Oscip), qualificadas segundo as normas estabelecidas na Lei 9.790/99, e pelas Organizações Sociais (OS), qualificadas consoante os dispositivos da Lei 9.637/98, desde que a referida remuneração não seja superior, em seu valor bruto, ao limite estabelecido para a remuneração de servidores do Poder Executivo Federal.</p> <p>Para tanto, considera-se:</p> <p>Dirigente: pessoa física que exerce função ou cargo de direção da pessoa jurídica, com competência para adquirir direitos e assumir obrigações em nome desta, interna ou externamente, ainda que em conjunto com outra pessoa, nos atos em que a instituição seja parte.</p> <p>Não Dirigente: pessoa física que exerce função ou cargo de gerência ou de chefia interna na entidade imune, podendo ser beneficiária de remuneração, tanto em relação a função ou cargo de gerência quanto a outros serviços prestados à instituição.</p>
<p>b) Aplicação de recursos</p>	<p>Os recursos da entidade imune devem ser integralmente aplicados na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais.</p>
<p>c) Escrituração contábil completa</p>	<p>A entidade deve manter escrituração completa das receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão, para comprovação perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil.</p> <p><b>Livros Diário e Razão</b></p> <p>É obrigatório manter os livros devidamente escriturados, com base em documentação hábil e idônea, observada a cronologia dos registros.</p> <p>As pessoas jurídicas e equiparadas obrigadas a manter escrituração contábil nos termos da legislação comercial, inclusive entidades imunes e isentas, deverão apresentar a ECD (Escrituração Contábil Digital), que compreende a versão digital do livro Diário e seus auxiliares e do livro Razão e seus auxiliares.</p> <p>Ficam dispensadas de apresentar a ECD as pessoas jurídicas imunes e isentas que auferiram, no ano-calendário, receitas, doações, incentivos, subvenções, contribuições, auxílios, convênios e ingressos assemelhados cuja soma seja inferior a R\$ 1.200.000,00 ou ao valor proporcional ao período a que se refere a escrituração contábil.</p>

d) Conservação de documentos	A instituição imune deve conservar em boa ordem, pelo prazo de 5 anos, contado do primeiro dia do ano-calendário subsequente ao de sua emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem assim a realização de quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial.
e) Entrega anual da ECF	A entidade imune é obrigada a apresentar, anualmente, a ECF (Escrituração Contábil Fiscal), observadas as normas expedidas pela RFB.
f) Destinação do Patrimônio	A instituição deve assegurar a destinação de seu patrimônio a outra instituição que atenda às condições para gozo da imunidade, no caso de incorporação, fusão, cisão ou de encerramento de suas atividades, ou a órgão público. No caso das instituições de educação, a destinação aplica-se, exclusivamente, à parcela do patrimônio adquirido a partir de 1º de janeiro de 1998.

O Plenário do STF (Supremo Tribunal Federal), na sessão de 12-4-2018 sobre a ADI 1.802/98, declarou inconstitucional o dispositivo da Lei 9.532/97, que condiciona o gozo da imunidade tributária das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, à obrigação de recolher os tributos retidos sobre os rendimentos por elas pagos ou creditados e a contribuição para a seguridade social relativa aos empregados, bem assim cumprir as obrigações acessórias daí decorrentes.

#### ENTIDADES IMUNES, MANTENEDORAS DE INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR, SEM FINALIDADE LUCRATIVA

Além dos requisitos mencionados no quadro deste subitem, essas pessoas jurídicas estão obrigadas a:

- elaborar e publicar, em cada exercício social, demonstrações financeiras certificadas por auditores independentes, com o parecer do conselho fiscal, ou órgão similar;
- submeter-se, a qualquer tempo, à auditoria pelo Poder Público;
- comprovar, sempre que solicitada:
  - a) a aplicação de seus excedentes financeiros para os fins da instituição de ensino mantida;
  - b) observado o disposto na letra “a” do quadro, não haver remunerado ou concedido quaisquer vantagens ou benefícios, por qualquer forma ou título, a seus instituidores, dirigentes, sócios, conselheiros ou equivalentes;
  - c) a destinação, para as despesas com pessoal docente e técnico-administrativo, incluídos os encargos e benefícios sociais, de pelo menos 60% da receita das mensalidades escolares proveniente da instituição mantida. Para efeito desse limite, a receita das mensalidades escolares deve ser considerada pelo valor efetivamente auferido, não computados os valores correspondentes às reduções e aos descontos ou bolsas de estudo concedidas.

Na determinação do montante destinado às despesas com pessoal docente, não serão computados os gastos com pessoal, encargos e benefícios sociais dos hospitais universitários.

#### 1.3.3. Aplicações Financeiras

A Lei 9.532/97, em seu artigo 12, § 1º, dispõe que os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável

pelas instituições de educação ou de assistência social não estão abrangidos pela imunidade. Todavia, esse dispositivo foi considerado inconstitucional pelo STF, na sessão de 12-4-2018 na decisão final do ADI 1.802/98.

#### **1.4. ALCANCE DA IMUNIDADE**

A imunidade, tratada nos subitens 1.2 e 1.3 deste trabalho, é restrita aos resultados relacionados com as finalidades essenciais das entidades neles mencionadas.

#### **1.5. DEMAIS OBRIGATORIEDADES**

As entidades imunes não ficam dispensadas da condição de responsáveis pelo imposto que lhes caiba reter na fonte nem do cumprimento de obrigações tributárias desses tributos de terceiros, ou seja, devem efetuar retenção na fonte quando a legislação assim determinar e entregar as declarações em que esses tributos devam constar.

#### **1.6. AUTARQUIAS E FUNDAÇÕES MANTIDAS PELO PODER PÚBLICO**

A imunidade é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere aos resultados vinculados às suas finalidades essenciais ou às dela decorrentes, e não se aplica aos resultados relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário.

## **2. ISENÇÃO**

De acordo com o artigo 184 do RIR/2018, cujo fundamento legal é o artigo 15 da Lei 9.532/97, consideram-se isentas do Imposto de Renda:

- a) as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico;
- b) as associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos, inclusive os sindicatos patronais.

#### **2.1. CONCEITO DE ENTIDADE SEM FINS LUCRATIVOS**

Considera-se entidade sem fins lucrativos a que não apresente superávit em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destine o resultado, integralmente, à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais.

#### **2.2. REQUISITOS PARA O GOZO DA ISENÇÃO**

Para ter direito a usufruir a isenção, as instituições estão obrigadas ao cumprimento das condições mencionadas nas letras “a” a “e” do subitem 1.3.2 deste trabalho.

##### **2.2.1. Entidades de Previdência**

As entidades de previdência complementar fechadas e as abertas sem fins lucrativos regidas pela Lei Complementar 109/2001 estão isentas do imposto.

### 2.2.2. **Empresas Estrangeiras de Transportes**

As companhias estrangeiras de navegação marítima e aérea, se no país de sua nacionalidade, as companhias brasileiras de igual objetivo gozarem da mesma prerrogativa, têm o benefício da isenção do Imposto de Renda. A isenção alcança os rendimentos auferidos no tráfego internacional por empresas estrangeiras de transporte terrestre, desde que, no país de sua nacionalidade, tratamento idêntico seja dispensado às empresas brasileiras que tenham o mesmo objeto. Nesta hipótese, o benefício será reconhecido pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e alcançará os rendimentos obtidos a partir da existência da reciprocidade de tratamento, não podendo originar, em qualquer caso, direito à restituição de receita.

#### CONTROLE CONTÁBIL

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

### 2.2.3. **Sociedades de Investimentos com Participação de Capital Estrangeiro**

As sociedades de investimento, de cujo capital social participem pessoas físicas ou jurídicas, residentes ou domiciliadas no exterior, farão jus à isenção do imposto se atenderem às normas e condições fixadas pelo Conselho Monetário Nacional para regular o ingresso de recursos externos no País, destinados à subscrição ou aquisição das ações de emissão das referidas sociedades, relativas a:

- a) prazo mínimo de permanência do capital estrangeiro no País;
- b) regime de registro do capital estrangeiro e de seus rendimentos.

#### CONTROLE CONTÁBIL

As sociedades de investimentos que se enquadrarem nas disposições mencionadas anteriormente deverão manter seus lucros ou reservas em contas específicas, de acordo com as normas expedidas pelo Conselho Monetário Nacional. Se houver descumprimento das disposições regulamentares expedidas, a sociedade de investimentos perderá o direito à isenção, ficando seus rendimentos sujeitos à tributação de acordo com as normas aplicáveis às demais pessoas jurídicas.

### 2.2.4. **Associações de Poupança e Empréstimos**

Desde que atendam às normas estabelecidas pelo Conselho Monetário Nacional, terão direito à isenção do Imposto de Renda as associações de poupança e empréstimo, devidamente autorizadas pelo órgão competente, constituídas sob a forma de sociedade simples, tendo por objetivo propiciar ou facilitar a aquisição de casa própria aos associados, captar, incentivar e disseminar a poupança.

### 2.2.5. Entidades Esportivas

As entidades sem fins lucrativos componentes do Sistema Nacional do Desporto (Comitê Olímpico Brasileiro-COB, Comitê Paralímpico Brasileiro, entidades nacionais de administração do desporto, entidades regionais de administração do desporto, ligas regionais e nacionais, entidades de prática desportiva filiadas ou não àquelas referidas anteriormente e Confederação Brasileira de Clubes) somente farão jus à isenção do IRPJ caso cumpram também os seguintes requisitos:

- a) seu presidente ou dirigente máximo tenha mandato de até 4 (quatro) anos, permitida uma única recondução;
- b) sejam transparentes na gestão, inclusive quanto aos dados econômicos e financeiros, contratos, patrocinadores, direitos de imagem, propriedade intelectual e quaisquer outros aspectos de gestão;
- c) garantam a representação da categoria de atletas das respectivas modalidades no âmbito dos órgãos e conselhos técnicos incumbidos da aprovação de regulamentos das competições;
- d) assegurem a existência e a autonomia do seu conselho fiscal;
- e) estabeleçam em seus estatutos:
  - princípios definidores de gestão democrática;
  - instrumentos de controle social;
  - transparência da gestão da movimentação de recursos;
  - fiscalização interna;
  - alternância no exercício dos cargos de direção;
  - aprovação das prestações de contas anuais por conselho de direção, precedida de parecer do conselho fiscal; e
  - participação de atletas nos colegiados de direção e na eleição para os cargos da entidade; e
- f) garantam a todos os associados e filiados acesso irrestrito aos documentos e às informações relativas à prestação de contas, bem como àqueles relacionados à gestão da respectiva entidade de administração do desporto, os quais deverão ser publicados na íntegra no sítio eletrônico desta.

As entidades do Sistema Nacional do Desporto deverão ainda:

- possuir viabilidade e autonomia financeira;
- estar em situação regular com suas obrigações fiscais e trabalhistas;
- demonstrar compatibilidade entre as ações desenvolvidas para a melhoria das respectivas modalidades desportivas e o Plano Nacional do Desporto; e
- atender aos demais requisitos estabelecidos em lei.

A verificação do cumprimento dessas exigências é de responsabilidade do Ministério do Esporte.

### 2.2.6. Cooperativas

As sociedades cooperativas que obedecerem ao disposto na legislação específica, relativamente aos atos cooperativos, ficarão isentas do IRPJ.

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

Sobre o assunto ver trabalho específico examinado no Módulo 9 do Fascículo de 2024.

### **2.2.7. Entidade Nacional das Cooperativas de Crédito e Bancos Cooperativos**

A entidade privada de abrangência nacional e sem fins lucrativos, constituída pelo conjunto das cooperativas de crédito e dos bancos cooperativos, na forma da legislação e regulamentação próprias, destinada a administrar mecanismo de proteção a titulares de créditos contra essas instituições e a contribuir para a manutenção da estabilidade e a prevenção de insolvência e de outros riscos dessas instituições, é isenta do IRPJ, inclusive do incidente sobre ganhos líquidos mensais e do retido na fonte sobre os rendimentos de aplicação financeira de renda fixa e de renda variável.

Para gozo da isenção a entidade deverá ter o seu estatuto e seu regulamento aprovados pelo Conselho Monetário Nacional.

### **2.3. APLICAÇÕES FINANCEIRAS**

A isenção não abrange os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável, bem como os juros sobre o capital próprio de que a entidade isenta seja beneficiária, que devem ser tributados exclusivamente na fonte, na forma da legislação específica.

Todavia, a tributação das aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável não se aplica aos rendimentos e ganhos de capital auferidos pela Academia Brasileira de Letras, pela Associação Brasileira de Imprensa e pelo Instituto Histórico e Geográfico Brasileiro.

### **2.4. TRANSFERÊNCIA DE BENS DA ENTIDADE ISENTA PARA OUTRA EMPRESA**

A transferência de bens e direitos do patrimônio das entidades isentas para o patrimônio de outra pessoa jurídica, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, deverá ser efetuada pelo respectivo valor de aquisição ou pelo valor atribuído, no caso de doação.

### **2.5. DEVOLUÇÃO DE PATRIMÔNIO DE EMPRESA ISENTA**

A devolução de patrimônio de entidade isenta a beneficiário pessoa física ou jurídica deverá observar o que segue.

#### **2.5.1. Beneficiário Pessoa Física**

Incidirá Imposto de Renda à alíquota de 15%, exclusivamente na fonte, sobre a diferença entre o valor em dinheiro ou o valor dos bens e direitos recebidos e o valor em dinheiro ou o valor dos bens e direitos que a pessoa física houver entregue para a formação do referido patrimônio.

#### **2.5.2. Beneficiário Pessoa Jurídica**

Se a destinatária do dinheiro ou dos bens e direitos devolvidos for pessoa jurídica, o tratamento tributário será o seguinte:

##### **TRIBUTAÇÃO COM BASE NO LUCRO REAL**

As empresas de lucro real devem computar a diferença entre os valores recebidos e os valores entregues à entidade isenta na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

##### **TRIBUTAÇÃO COM BASE NO LUCRO PRESUMIDO OU ARBITRADO**

As empresas de lucro presumido devem computar:

- a) a diferença entre os valores recebidos e os valores entregues na base de cálculo do IRPJ;
- b) o valor em dinheiro ou o valor dos bens e direitos recebidos na determinação da base de cálculo da CSLL.

### **3. SUSPENSÃO DA IMUNIDADE OU ISENÇÃO**

Constatado que entidade beneficiária da imunidade ou isenção não está observando as condições ou requisitos exigidos, a fiscalização tributária poderá suspender o benefício.

#### **3.1. PROCEDIMENTOS DE FISCALIZAÇÃO**

Aplica-se à suspensão do gozo da imunidade ou isenção o disposto no artigo 32 da Lei 9.430/96, segundo o qual, constatado que a entidade beneficiária não está observando requisito ou condição previsto na legislação, a fiscalização tributária expedirá notificação fiscal, na qual relatará os fatos que determinam a suspensão do benefício, indicando, inclusive, a data da ocorrência da infração.

##### **3.1.1. Prazo para Alegações e Provas**

A entidade poderá, no prazo de 30 dias da ciência da notificação, apresentar as alegações e provas que entender necessárias. O Delegado ou Inspetor da Receita Federal decidirá sobre a procedência das alegações, expedindo o ato declaratório suspensivo do benefício, no caso de improcedência, dando, de sua decisão, ciência à entidade. Será igualmente expedido o ato suspensivo se decorrido o prazo de 30 dias sem qualquer manifestação da parte interessada.

##### **3.1.2. Prazo para a Impugnação da Suspensão**

Uma vez efetivada a suspensão da imunidade, a entidade interessada poderá, no prazo de 30 dias da ciência, apresentar impugnação ao ato declaratório, a qual será objeto de decisão pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento competente. Se for o caso de a fiscalização de tributos federais lavrar auto de infração, as impugnações contra o ato declaratório e contra a exigência de crédito tributário serão reunidas em um único processo, para serem decididas simultaneamente. A impugnação relativa à suspensão da imunidade obedecerá às demais normas reguladoras do processo administrativo fiscal. A impugnação e o recurso apresentados pela entidade não terão efeito suspensivo em relação ao ato declaratório contestado.

#### **3.2. PAGAMENTO DE DESPESAS INDEDUTÍVEIS A DIRIGENTES**

Considera-se infração a dispositivo da legislação tributária o pagamento, pela instituição imune ou isenta, em favor de seus associados ou dirigentes, ou, ainda, em favor de sócios, acionistas ou dirigentes de pessoa jurídica a ela associada por qualquer forma, de despesas consideradas indedutíveis na determinação da base de cálculo do IRPJ ou da CSLL.

#### **3.3. PRÁTICA DE ATOS COMUNS ÀS PESSOAS JURÍDICAS COM FINS LUCRATIVOS**

Segundo a Administração Tributária, não pode haver a convivência entre rendimentos decorrentes de atividade essencial, portanto, imunes, com rendimentos que não estejam de acordo com a finalidade essencial da entidade, rendimentos não imunes, sem descaracterizar a imunidade. Da mesma forma, não é permitida a convivência de rendimentos isentos com não isentos, tendo em vista não ser possível o gozo de isenção pela metade, ou todos os rendimentos são isen-

tos, se cumpridos os requisitos da Lei 9.532/97, ou todos são submetidos à tributação, se descumpridos os requisitos, observado o disposto a seguir.

### EXERCÍCIO DE ATIVIDADES LUCRATIVAS

O artigo 53 do Código Civil veda as entidades imunes ou isentas de possuírem atividade econômica. A existência dessas atividades poderá ser motivo da perda da isenção ou imunidade.

#### 3.3.1. Entidade Imune

Em relação à entidade imune, a Administração Tributária, o Supremo Tribunal Federal (STF) vem pacificando o seu entendimento na linha de que as imunidades tributárias devem ser interpretadas finalisticamente. Segundo esse tribunal, a imunidade prevista no artigo 150, VI, alínea "c", abrange inclusive os serviços que não se enquadrem nas finalidades essenciais da entidade de assistência social. Nessa esteira de entendimento, foi editada a Súmula 724 do STF: "Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo artigo 150, VI, c, da Constituição, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades."

A opção por uma interpretação teleológica da imunidade, todavia, não afasta, antes exige, a averiguação das circunstâncias fáticas e jurídicas peculiares de cada entidade, sob pena de se admitir a ocorrência de abusos no exercício do aludido benefício constitucional. Mesmo aceitando a orientação finalista, não se pode chegar ao extremo de acatar que toda e qualquer renda, advinda de outras atividades não relacionadas com aquelas essenciais da entidade, estejam, indistintamente, acobertadas pela imunidade apenas porque o seu produto é destinado à própria instituição. Não se concebe que da imunidade resulte um favorecimento excessivo à entidade, a ponto de ferir o princípio constitucional da livre concorrência em relação às empresas que operam no mesmo ramo de atividade sem o benefício tributário. Em outras palavras, deve-se analisar as peculiaridades de cada caso à luz do princípio estatuído no artigo 173, § 4º, da Constituição Federal.

#### 3.3.2. Entidade Isenta

Ainda de acordo com a Administração Tributária, no que se refere à entidade isenta, o Parecer Normativo 162 CST/74 esclarece que para a fruição da isenção é necessária a observância dos requisitos legais em sua totalidade, já que o descumprimento parcial das condições é suficiente para a inaplicabilidade total da isenção, além disso, ressalta que a isenção não pode ser reconhecida quando a entidade extrapola seus objetivos sociais e exerce atividades de natureza econômico-financeira, já que, desse modo, concorreria de forma desigual com organizações não alcançadas pela situação beneficiada.

No entanto, o exercício de atividades relacionadas com as finalidades institucionais da entidade não prejudicaria o aproveitamento do benefício tributário desde que esta prática consistisse apenas em um acessório para otimizar suas atividades. Considerar, porém, que essa interpretação por assim dizer "extensiva da regra instituidora do benefício em acatamento das finalidades da entidade, não tem o condão de permitir a exploração de atividades econômicas pela entidade, as quais se transformem em importantes fonte de recei-

tas, de forma a desvirtuá-la dos seus objetivos sociais. Também, não afasta a averiguação das circunstâncias fáticas e jurídicas peculiares das atividades por ela exploradas.

#### **4. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO**

A imunidade tributária aplica-se exclusivamente a impostos incidentes sobre o patrimônio, renda ou serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades de que tratam o item 1 deste trabalho, não se estendendo a qualquer outro tributo. No que se refere à CSLL, o benefício é de isenção, conforme examinado a seguir.

##### **4.1. ENTIDADES BENEFICENTES**

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

A partir de 30-11-2009 a Lei 12.101/2009, artigo 29, revogada pela Lei complementar 187/2021, mas manteve as condições do texto da Lei que revogou, estabelece que fica isenta das contribuições para a seguridade social a entidade beneficente de assistência social certificada, com a finalidade de prestação de serviços nas áreas de assistência social, saúde ou educação, que atenda, cumulativamente, aos seguintes requisitos:

- a) não recebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores remuneração, vantagens ou benefícios, direta ou indiretamente, sob qualquer forma ou título, em razão das competências, funções ou atividades que lhes sejam atribuídas pelos respectivos atos constitutivos;
- b) aplique suas rendas, seus recursos e eventual superávit integralmente no território nacional, na manutenção e no desenvolvimento de seus objetivos institucionais;
- c) apresente certidão negativa ou positiva com efeitos de negativa de débitos relativos aos tributos administrados pela RFB e certificado de regularidade do FGTS;
- d) mantenha escrituração contábil regular, que registre receitas, despesas e aplicação de recursos em gratuidade de forma segregada por área de atuação, em consonância com as normas emanadas do Conselho Federal de Contabilidade;
- e) não distribuam a seus conselheiros, associados, instituidores ou benfeitores seus resultados, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio, sob qualquer forma ou pretexto, e, na hipótese de prestação de serviços a terceiros, públicos ou privados, com ou sem cessão de mão de obra, não transfiram a esses terceiros os benefícios relativos à imunidade prevista no § 7º do artigo 195 da Constituição Federal;
- f) mantenha em boa ordem, e à disposição da RFB, pelo prazo de 10 anos, contados da data de emissão, os documentos que comprovem a origem e a aplicação de seus recursos e os relativos a atos ou operações que impliquem modificação da situação patrimonial;
- g) apresentem as demonstrações contábeis e financeiras devidamente auditadas por auditor independente legalmente habilitado nos Conselhos Regionais de Contabilidade, quando a receita bruta anual auferida for superior ao limite de R\$ 4.800.0000,00; e

h) prevejam, em seus atos constitutivos, em caso de dissolução ou extinção, a destinação do eventual patrimônio remanescente a entidades beneficentes certificadas ou a entidades públicas.

A isenção não se estende à entidade com personalidade jurídica própria constituída e mantida por entidade à qual a isenção foi concedida.

### REMUNERAÇÃO DE DIRIGENTES

A exigência prevista na letra “a” do subitem 4.1 não impede a remuneração:

- a) aos dirigentes não estatutários; e
- b) aos dirigentes estatutários, desde que recebam remuneração inferior, em seu valor bruto, a 70% do limite estabelecido para a remuneração de servidores do Poder Executivo federal, obedecidas as seguintes condições:
  - nenhum dirigente remunerado poderá ser cônjuge ou parente até o terceiro grau, inclusive afim, de instituidores, de associados, de dirigentes, de conselheiros, de benfeitores ou equivalentes da entidade de que trata o *caput* deste artigo; e
  - o total pago a título de remuneração para dirigentes, pelo exercício das atribuições estatutárias, deve ser inferior a 5 vezes o valor correspondente ao limite individual estabelecido para a remuneração dos servidores do Poder Executivo federal.

Não há impedimento à remuneração da pessoa do dirigente estatutário ou diretor que, cumulativamente, tenha vínculo estatutário e empregatício, exceto se houver incompatibilidade de jornadas de trabalho.

### CERTIFICAÇÃO

A certificação das entidades beneficentes de assistência social e a isenção de contribuições para a seguridade social serão concedidas às pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, reconhecidas como entidades beneficentes de assistência social com a finalidade de prestação de serviços nas áreas de assistência social, saúde ou educação, e que atendam ao disposto na Lei 12.101/2009 e pela Lei Complementar 187/2021, divulgados, respectivamente, nos Fascículos 49/2009 e 51/2021 do Colecionador de LTPS e no Portal COAD.

Resta esclarecer que a Lei complementar 187/2021 revogou a Lei 12.101/2009, mas manteve as condições já existentes.

### AÇÕES DIRETAS DE INCONSTITUCIONALIDADE STF 2.028, 4.480 E 4.891

Até 29-11-2009, a isenção das entidades beneficentes estava regida pela Lei 8.212/91, artigo 55, com alterações promovidas pelo artigo 1º das Leis 9.528/97 e 9.732/98, bem como pela Medida Provisória 2.187/2001.

De acordo com aquela legislação, revogada pela Lei 12.101/2009, a entidade deveria promover, gratuitamente e em caráter exclusivo, a assistência social beneficente a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência ou ofertar a efetiva prestação de serviços de pelo menos 60% ao SUS.

Em petição, os autores da ADI 2.028/99 (Informativo 49/200, Fascículo 11/2017 e Portal COAD) haviam solicitado que, em razão da revogação do artigo 55 da Lei 8.212/91, continuasse como ADPF (Ação de Descumprimento de Preceito Fundamental), pois a Lei 12.101/2009 reedita tanto o vício formal quanto os

vícios materiais apontados relativamente àqueles dispositivos que pretendeu revogar. O STF (Supremo Tribunal Federal) reconheceu que as leis e os decretos contestados estão presentemente revogados, ante a superveniência da Lei 12.101/2009 e de seus respectivos regulamentos, que modificaram o procedimento de certificação de entidades beneficentes de assistência social. No entanto, isso não constituiria óbice ao conhecimento das ações, porque as alterações não teriam desnaturado os principais pontos controvertidos das demandas, que seguiriam os mesmos. Além disso, as ações poderiam muito bem ser recebidas como arguições de descumprimento de preceito fundamental.

O STF julgou procedente o pedido da ADI 2.028/99, para declarar a inconstitucionalidade do artigo 1º da Lei 9.732/98, na parte em que alterou a redação do artigo 55, inciso III, da Lei 8.212/91 e acrescentou-lhe os §§ 3º, 4º e 5º, bem como dos artigos 4º, 5º e 7º da Lei 9.732/98, sem examinar a constitucionalidade das mesmas disposições contidas na Lei 12.101/2009, haja vista ser esta objeto de impugnação em outras Ações Diretas, as ADI 4.480 e 4.891.

As ADI 4.480 e 4.891, entre outras, questionam os dispositivos que condicionam o benefício fiscal à concessão gratuita, em altos percentuais, dos serviços prestados pelas entidades de assistência social, de saúde e de educação, para a obtenção do Certificado Beneficente de Assistência Social e consequente isenção das contribuições sociais.

As ADI 4.480/2010 e 4.891/2012 até o momento não foram objetos de quaisquer decisões do STF quanto ao pedido de liminar.

## **4.2. DEMAIS ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS**

De acordo com o artigo 15, § 1º, da Lei 9.532/97, a isenção do IRPJ concedida às instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e às associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos, aplica-se, também, à CSLL.

### **4.2.1. Entidades Fechadas de Previdência Complementar**

De acordo com o artigo 5º da Lei 10.426/2002, as entidades fechadas de previdência complementar são isentas da CSLL, relativamente aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2002.

### **4.2.2. Cooperativas**

Conforme a Lei 10.865/2004, artigos 39 e 48, as sociedades cooperativas que obedecerem ao disposto na legislação específica, relativamente aos atos cooperativos, ficarão isentas da CSLL.

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

Para efeito de incidência da CSLL sobre os atos não cooperativos, sugerimos a leitura de trabalho específico examinado no Módulo 9 do Fascículo de 2024.

### **4.2.3. Entidades Esportivas**

As entidades sem fins lucrativos componentes do Sistema Nacional do Desporto devem observar os mesmos requisitos examinados no subitem 2.2.5 para o benefício da isenção da CSLL.

### 4.3. ENTIDADES SUJEITAS À CSLL

As entidades sem fins lucrativos que não se enquadrem na isenção examinadas neste trabalho estão sujeitas à CSLL e devem apurar a CSLL devida nos termos das legislações comercial e fiscal.

#### 4.3.1. Associações de Poupança e Empréstimo

As associações de poupança e empréstimo estão isentas do Imposto de Renda, mas são contribuintes da CSLL.

## 5. DEMAIS SITUAÇÕES DAS ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS

As entidades imunes ou isentas, examinadas neste trabalho, não são eximidas de algumas obrigações previstas em lei, especialmente aquelas relativas à retenção e ao recolhimento de impostos sobre rendimentos pagos ou creditados e à prestação de informações sobre essas retenções, assim como não é extensiva aos que dela percebam rendimentos sob qualquer título e forma.

Também não são dispensadas da entrega de algumas declarações, bem como veremos a tributação sobre outras receitas ou a sua dispensa.

### 5.1. RETENÇÕES NA FONTE

A entidades imunes ou isentas não são dispensadas de efetuar retenção e o recolhimento de impostos na fonte sobre rendimentos pagos ou creditados. Portanto, se essas entidades efetuarem pagamentos sujeitos à retenção na fonte, tais como rendimentos de salários e autônomos, ou, ainda, tomarem serviços sujeitos à retenção do IR e das contribuições sociais (CSRF), deverão efetuar essa retenção e recolher os tributos.

#### 5.1.1. DIRF

A existência de quaisquer retenções na fonte gera, automaticamente, a obrigatoriedade de entrega da Dirf, que demonstrará o contribuinte do tributo.

#### 5.1.2. DCTF

Da mesma forma deverá ser entregue a DCTF, que serve para demonstrar a quitação desses tributos.

### 5.2. OUTRAS RECEITAS

A seguir, veremos o tratamento tributário de outras receitas quando auferidas pelas entidades imunes e isentas.

#### 5.2.1. Ganho de Capital

As empresas imunes e isentas não tributam IRPJ e CSLL no ganho de capital auferido na venda de ativo imobilizado, para isso é necessário que o valor seja revertido em prol da atividade para a qual a entidade foi constituída.

#### ASSOCIAÇÕES

Segundo a Solução de Consulta 70 Cosit/2017, a obtenção de ganho de capital na venda de imóvel integrante do ativo imobilizado, por associação sem fins lucrativos que se enquadre na condição de entidade isenta do IRPJ e da CSLL, ou seja, que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, não

prejudica a isenção objeto desse dispositivo, caso a venda constitua operação eventual, sem característica de ato econômico-financeiro, e atenda aos demais requisitos legais.

### **5.2.2. Receita de Aluguel**

As receitas de aluguel, auferidas pelas empresas imunes e isentas, não são consideradas receitas próprias, ou seja, não devem constar em seu Estatuto. Entretanto, mantêm-se isentas do IRPJ e da CSLL se forem revertidas para as atividades-fim da empresa.

## **5.3. OUTRAS OBRIGAÇÕES FISCAIS**

As entidades imunes e isentas não são dispensadas da entrega das declarações a seguir.

### **5.3.1. ECD**

As entidades imunes e isentas deverão apresentar a ECD (Escrituração Contábil Digital) quando auferirem, no ano-calendário, receitas, doações, incentivos, subvenções, contribuições, auxílios, convênios e ingressos semelhantes cuja soma seja superior a R\$ 4.800.000,00, ou ao valor proporcional ao período a que se refere a escrituração contábil.

### **5.3.2. ECF**

As entidades imunes e isentas deverão apresentar a ECF (Escrituração Contábil Fiscal) por não haver dispensa.

### **5.3.3. EFD-Contribuições**

As pessoas jurídicas imunes e isentas ficam obrigadas à entrega da EFD-Contribuições quando a soma dos valores mensais das contribuições apuradas, objeto de escrituração, for superior a R\$ 10.000,00. Essa obrigatoriedade se dá a partir do mês em que o limite fixado for ultrapassado, permanecendo sujeitas a essa obrigação em relação ao restante dos meses do ano-calendário em curso.

### **5.3.4. DCTFWeb**

São obrigadas a apresentar a DCTF mensalmente as pessoas jurídicas imunes e isentas. Ficam dispensadas quando estiverem na situação de inativa ou de ausência de débitos a declarar, essa dispensa ocorre somente a partir do 2º mês em que permanecerem nessas condições. Os valores retidos pelas entidades isentas serão importados na DCTFWeb mediante dados declarados no EFD-Reinf. Vale ressaltar que, caso haja algum recolhimento de tributo próprio, esses valores deverão ser declarados no MIT (Módulo de Inclusão de Tributos).

### **5.3.5. EFD-Reinf**

Segundo as normas de entrega da EFD-Reinf, ficam obrigados a apresentar a escrituração, inclusive as entidades imunes ou isentas, caso estejam na condição de obrigatoriedade, ou seja:

- a) as empresas com INSS retido que prestam e contratam serviços realizados mediante cessão de mão de obra;

- b) as associações desportivas que mantenham equipas de futebol profissional e que tenham recebido valores a título de patrocínio, de licenciamento de uso de marcas e símbolos, de publicidade, de propaganda ou de transmissão de espetáculos desportivos;
- c) a empresa ou entidade patrocinadora que tenha destinado recursos à associação desportiva a que se refere o inciso V;
- d) as entidades promotoras de espetáculos desportivos realizados em território nacional, em qualquer modalidade desportiva, dos quais participe ao menos 1 (uma) associação desportiva que mantenha equipa de futebol profissional; e
- e) Entidades que efetuem retenção dos tributos federais na fonte.

A EFD-Reinf deve ser transmitida, mensalmente, até o dia 15 do mês seguinte ao que se refira a escrituração. Se o último dia do prazo não for dia útil, a entrega da EFD-Reinf poderá ser postergada para o dia útil imediatamente posterior.

**FUNDAMENTAÇÃO LEGAL:** Constituição Federal, de 5-10-88 (Portal COAD); Lei Complementar 104, de 10-1-2001 (Informativo 02/2001); Lei Complementar 123, de 14-12-2006 (Portal COAD); Lei Complementar 139, de 10-11-2011 (Fascículo 45/2011 e Portal COAD); Lei Complementar 187, de 16-12-2021 (Fascículo 51 LTPS/2021); Lei Complementar 155, de 27-10-2016 (Fascículo 44/2016); Lei 5.172, de 25-10-66 – Código Tributário Nacional – artigos 9º, inciso IV, “b” e “c”, e 14 (Portal COAD); Lei 8.212, de 24-7-91 (Separata/98 e Portal COAD); Lei 9.430, de 27-12-96 (Informativo 53/96); Lei 9.528, de 10-12-97 (Informativo 50/97); Lei 9.532, de 10-12-97 (Informativo 50/97); Lei 9.718, de 27-11-98 (Informativo 48/98); Lei 9.732, de 11-12-98 (Informativo 52/98); Lei 10.426, de 24-4-2002 – artigo 5º (Informativo 17/2002); Lei 10.865, de 30-4-2004 – artigos 39 e 48 (Informativo 18/2004); Lei 11.053, de 29-12-2004 – artigo 7º (Informativo 53/2004); Lei 12.868, de 15-10-2013 (Fascículo 42/2013); Lei 13.151, de 28-7-2015 – artigo 6º (Fascículo 30/2015); Lei 13.204, de 14-12-2015 (Fascículo 50/2015); Medida Provisória 2.158-35, de 24-8-2001 (Informativo 35/2001); Medida Provisória 2.168-40, de 24-8-2001 (Informativo 35/2001); Medida Provisória 2.187-13, de 24-8-2001 (Informativo 35/2001); Decreto 9.580, de 22-11-2018 – Regulamento do Imposto de Renda – artigos 155, 178 a 195, 237 e 726 (Portal COAD); Decreto 3.048, de 6-5-99 (Portal COAD); Instrução Normativa 113 SRF, de 21-9-98 (Informativo 38/98); Instrução Normativa 133 SRF, de 13-11-98 (Informativo 46/98); Instrução Normativa 267 SRF, de 23-12-2002 (Informativo 53/2002); Instrução Normativa 588 SRF, de 21-12-2005 (Informativo 52/2005); Instrução Normativa 1.252 RFB, de 1-3-2012 (Fascículo 09/2012); Instrução Normativa 1.315 RFB, de 3-1-2013 (Fascículo 01/2013); Instrução Normativa 1.585 RFB, de 31-8-2015 (Fascículo 35/2015); Instrução Normativa 1.700 RFB, de 14-3-2017 (Fascículo 11/2017); Instrução Normativa 1.881 RFB, de 3-4-2019 (Fascículo 15/2019); Instrução Normativa 2.004 RFB, de 18-1-2021 (Fascículo 3/2021); Instrução Normativa 2.003 RFB, de 18-1-2021 (Fascículo 3/2021); Instrução Normativa 2.043 RFB, de 12-8-2021 (Fascículo 33/2021); Instrução Normativa 2.237 RFB, de 4-12-2024 (Fascículo 49 LTPS/2024); Ato Declaratório Executivo 38 Cofis, de 13-12-2024 – Manual de Orientação do Leiaute da ECF (Fascículo 51/2024); Parecer Normativo 162 CST, de 11-9-74 (DO-U de 17-10-74); Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.028 STF/99 (Informativo 49/2001); Perguntas & Respostas IRPJ – RFB – Capítulo VIII.