

FASCÍCULOS **IRPJ** 2025



**Custo dos Produtos
Avaliação de Estoques
Registro de Inventário
Arrendamento Mercantil**

4

APCJ

© 2025 APCJ

FASCÍCULOS – IRPJ
Todos os direitos reservados

Autor: Francisco Eugênio de Paula e Tatiane Cataldo
Coordenação Editorial: Crystiane Cardoso de Souza

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)

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

ISBN: 978-65-84666-75-7

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 de IRPJ são ilustrados com exemplificação prática, visando facilitar o entendimento de cada tema.

Neste volume, constam os seguintes temas:

- Custo de Produtos: este trabalho examina as formas de avaliação dos estoques de produtos acabados e em elaboração, a ser efetuada no final do período de apuração do lucro real;
- Avaliação de Estoques: os bens existentes no encerramento do período de apuração poderão ser avaliados pelo custo dos bens adquiridos ou produzidos mais recentemente ou pelo custo médio, conforme instruções constantes neste trabalho;
- Registro de Inventário: apresenta as regras para escrituração deste livro, considerando os aspectos ligados à legislação do Imposto de Renda, devendo o contribuinte observar também os demais dispositivos relacionados com a legislação do ICMS de cada Estado e do IPI;
- Arrendamento Mercantil: apresentamos as condições a serem observadas pela pessoa jurídica arrendatária para deduzir, como custo ou despesa operacional, as contraprestações pagas ou creditadas por força de contrato de *leasing* ou arrendamento mercantil de bens empregados em sua atividade.

Boa Leitura!

Equipe Técnica COAD

Índice

CUSTO DOS PRODUTOS **Critérios para Avaliação**

1.	SISTEMA DE CUSTOS INTEGRADO E COORDENADO COM A ESCRITURAÇÃO	1
1.1.	COMPONENTES DO CUSTO DE PRODUÇÃO	1
1.1.1.	Bens Objeto de Arrendamento Mercantil	2
1.1.2.	Bens de Consumo Eventual	3
1.1.3.	Quebras ou Perdas de Estoque	3
1.2.	PERIODICIDADE DOS LANÇAMENTOS CONTÁBEIS DOS CUSTOS	4
2.	INEXISTÊNCIA DE SISTEMA DE CUSTOS INTEGRADO E COORDENADO COM A ESCRITURAÇÃO	4
2.1.	BASE DE CÁLCULO DO ARBITRAMENTO	4
2.1.1.	Regime Não Cumulativo do PIS e da Cofins	4
2.2.	EXEMPLO	5

AVALIAÇÃO DE ESTOQUES **Matérias-primas e Mercadorias**

1.	CUSTO DE AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS E MATÉRIAS-PRIMAS	6
1.1.	VALOR DO TRANSPORTE E SEGURO	6
1.2.	VALOR DOS TRIBUTOS	6
1.3.	CUSTO DE IMPORTAÇÃO	7
1.3.1.	Importação de Bens de Pessoas Vinculadas no Exterior	7
1.4.	AVALIAÇÃO DOS CUSTOS	8
2.	EMPRESAS COM REGISTRO PERMANENTE DE ESTOQUES	8
2.1.	ATIVIDADE IMOBILIÁRIA	8
2.1.1.	Registro Permanente de Estoque	9
2.2.	MÉTODOS DE AVALIAÇÃO	9
2.2.1.	Custo Médio Ponderado	9
2.2.2.	Método “Peps” ou “Fifo”	9
3.	INEXISTÊNCIA DO CONTROLE DE ESTOQUES	10
4.	EXEMPLOS PRÁTICOS	11
4.1.	EMPRESAS COM CONTROLE PERMANENTE DE ESTOQUES	11
4.1.1.	Análise Comparativa dos Métodos	13
4.2.	EMPRESAS SEM CONTROLE DE ESTOQUES	14
5.	AVALIAÇÃO DE ESTOQUES AGRÍCOLAS	14
6.	VEDAÇÕES NA AVALIAÇÃO DE ESTOQUES (RIR 310)	15
7.	PROVISÃO PARA PERDAS DE ESTOQUES	15
7.1.	ESTOQUES DE LIVROS	15
7.1.1.	Tratamento Contábil da Provisão	16
8.	AJUSTE A VALOR PRESENTE	16

REGISTRO DE INVENTÁRIO

Escrituração

1.	EMPRESAS OBRIGADAS	18
2.	ESCRITURAÇÃO NA ÉPOCA DO BALANÇO	18
2.1.	PRAZO PARA ESCRITURAÇÃO E LEGALIZAÇÃO DO LIVRO	18
2.1.1.	Lucro Real Anual	18
2.1.2.	Lucro Real Trimestral	19
2.1.3.	Tributação pelo Lucro Presumido	19
2.1.4.	ME e EPP Inscritas no Simples Nacional	19
3.	MODELO DO LIVRO	19
3.1.	MODELOS ANTERIORES AO SPED	19
3.1.1.	Termo de Abertura e de Encerramento	20
3.2.	ESCRITURAÇÃO DIGITAL	21
3.2.1.	Escrituração Fiscal Digital	21
3.2.2.	Escrituração Contábil Digital	22
4.	AUTENTICAÇÃO	23
4.1.	MOMENTO DA AUTENTICAÇÃO	23
4.2.	INEXIGIBILIDADE DOS LIVROS OU FICHAS ANTERIORES	23
4.3.	RESPONSÁVEL LEGAL	23
4.4.	ESCRITURAÇÃO DIGITAL	24
5.	CONTEÚDO DO INVENTÁRIO	24
5.1.	BENS EM ESTOQUE	24
5.1.1.	Produtos em Elaboração	24
5.1.2.	Materiais de Embalagem	24
5.2.	MERCADORIAS DE TERCEIROS	24
5.3.	UNIDADES IMOBILIÁRIAS	25
5.4.	EMPRESAS EDITORAS	25
5.4.1.	Inutilização de Fascículos	25
5.4.2.	Receita do Reaproveitamento de Fascículos	25
5.5.	INFORMAÇÕES NO EFD	25
5.5.1.	Bloco H: Inventário Físico	25
6.	VALORES A ESCRITURAR	26
6.1.	TRANSFERÊNCIAS PARA DEPÓSITOS ABERTOS	26
6.2.	CRITÉRIOS DO IPI E DO ICMS	26
6.3.	EXCLUSÃO DO ICMS E DO PIS E DA COFINS NÃO CUMULATIVOS	27
7.	EMPRESAS COM FILIAIS	27
7.1.	CONTABILIDADE DESCENTRALIZADA	28
8.	ARBITRAMENTO DO LUCRO	28
9.	CONSERVAÇÃO DO REGISTRO DE INVENTÁRIO E DOCUMENTOS	28
9.1.	EXTRAÍVO OU DETERIORAÇÃO	28
9.1.1.	Livro Digital	29
10.	EXEMPLO PRÁTICO	29

ARRENDAMENTO MERCANTIL

Tratamento Tributário

1. LEGISLAÇÃO APLICÁVEL	32
2. CONCEITO	32
3. BENS OBJETO DO LEASING	32
4. MODALIDADES DE ARRENDAMENTO MERCANTIL	32
4.1. ARRENDAMENTO MERCANTIL OPERACIONAL	32
4.1.1. Critérios Complementares	33
4.1.2. Arrendamento Mercantil Operacional até 26-2-2019	34
4.2. ARRENDAMENTO MERCANTIL FINANCEIRO	34
4.2.1. Arrendamento Mercantil Financeiro até 26-2-2019	34
4.3. CLASSIFICAÇÃO DO ARRENDAMENTO	34
5. NORMAS PARA A ARRENDADORA	35
5.1. CONSTITUIÇÃO E FUNCIONAMENTO	35
6. FORMALIZAÇÃO DOS CONTRATOS DE ARRENDAMENTO MERCANTIL	35
6.1. DADOS OBRIGATÓRIOS	35
7. PRAZOS MÍNIMOS	36
8. VALOR DAS CONTRAPRESTAÇÕES	36
9. TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DAS CONTRAPRESTAÇÕES	37
9.1. CONDIÇÃO PARA A DEDUTIBILIDADE	37
9.1.1. Bens Locados pela Arrendatária	37
9.1.2. Bens Utilizados por Dirigentes ou Terceiros	38
9.2. MOMENTO DA DEDUÇÃO	38
10. VALOR RESIDUAL GARANTIDO	38
10.1. ANTECIPAÇÃO DO VALOR RESIDUAL GARANTIDO	38
11. EFEITOS TRIBUTÁRIOS DA CONTABILIZAÇÃO DO ARRENDAMENTO MERCANTIL	39
11.1. AJUSTES AO LUCRO LÍQUIDO NA ARRENDATÁRIA	39
11.1.1. Inadimplemento da Contraprestação do Arrendamento	40
11.1.2. Atualização Monetária da Contraprestação do Arrendamento	41
11.1.3. Contrato não Tipificado como Arrendamento Mercantil	41
11.2. AJUSTES AO LUCRO LÍQUIDO NA ARRENDADORA	41
11.2.1. Operações não Sujeitas à Lei 6.099/74	41
11.3. APURAÇÃO DE GANHO DE CAPITAL	42
11.4. OUTROS AJUSTES DECORRENTES DO CPC 06 (R2)	43
11.4.1. Na Arrendatária	43
11.4.2. Na Arrendadora	44
11.4.3. Contratos Não Tipificados Como Arrendamento Mercantil	45
12. BENFEITORIAS EM BENS ARRENDADOS	46
12.1. AMORTIZAÇÃO DAS BENFEITORIAS	46
12.1.1. Condição para a Dedutibilidade dos Encargos	46
13. DESCARACTERIZAÇÃO DO ARRENDAMENTO MERCANTIL	46
13.1. DESCUMPRIMENTO EM FUNÇÃO DO PRAZO DO CONTRATO	46
13.2. DESCUMPRIMENTO EM FUNÇÃO DO BEM OBJETO DO CONTRATO	46
13.3. DECISÕES DO CONSELHO DE CONTRIBUINTES/CARF	47

13.4. DECISÃO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA	48
13.5. DECISÃO DA PGFN	50
14. OPERAÇÕES DE <i>LEASE BACK</i>	50
14.1. PERDA NA VENDA DO BEM.....	51
15. ARRENDADORA NO EXTERIOR.....	51
15.1. PARCELA A EXCLUIR DA BASE DE CÁLCULO DO IR/FONTE.....	51

CUSTO DOS PRODUTOS

Cr terios para Avalia o

A legisla o do Imposto de Renda determina que a avalia o dos custos deve ser feita:

- a) no encerramento de cada trimestre-calend rio, caso a empresa adote a regra geral de apura o trimestral do IRPJ e da CSLL, na forma instituída pelo artigo 1  da Lei 9.430/96;
- b) no balan o anual de 31 de dezembro ou na data de encerramento das atividades, pelas empresas que optarem pelo regime de estimativa e pagarem o imposto mensal, durante todo o ano-calend rio, com base na receita bruta e acr scimos, na forma prevista na legisla o vigente;
- c) nos balan os ou balancetes utilizados para suspender ou reduzir o pagamento mensal do Imposto de Renda e/ou da Contribui o Social sobre o Lucro L quido, na forma prevista no artigo 35 da Lei 8.981/95 complementado pela Lei 9.065/95.

1. SISTEMA DE CUSTOS INTEGRADO E COORDENADO COM A ESCRITURA O

A empresa que mantiver sistema de contabilidade de custos integrado e coordenado com o restante de sua escritura o poder  utilizar os custos apurados para a avalia o dos estoques de produtos em processo de fabrica o e dos produtos acabados.

A legisla o do Imposto de Renda considera sistema de contabilidade de custo integrado e coordenado com o restante da escritura o aquele que preencher os seguintes requisitos:

- a) seja apoiado em valores originados da escritura o cont bil (mat ria-prima, m o de obra e custos gerais de outros materiais, produtos em elabora o e produtos acabados);
- b) permita a determina o cont bil, ao fim de cada per odo de apura o do lucro real, do valor dos estoques de mat rias-primas e outros materiais, produtos em elabora o e produtos acabados;
- c) que seja baseado em livros auxiliares, fichas, formul rios cont nuos ou ainda em mapas de apropria o ou rateio, tidos em boa guarda, e de registros coincidentes com aqueles constantes da escritura o principal;
- d) que permita a empresa avaliar os estoques existentes ao final de cada per odo de apura o segundo os custos efetivamente incorridos. Esse sistema pressup e a exist ncia de controle escritural permanente de estoques de produtos acabados e em elabora o.

1.1. COMPONENTES DO CUSTO DE PRODU O

Nas atividades industriais, o custo dos produtos fabricados deve ser determinado pelo m todo de custeio por absor o, compreendendo, obrigatoriamente, o valor da mat ria-prima e da m o de obra empregadas e dos gastos

gerais da fabricação, inclusive os custos fixos com depreciação dos bens utilizados na produção.

Integram, obrigatoriamente, o custo de produção dos bens e serviços vendidos os valores correspondentes aos seguintes itens:

- a) custo de aquisição das matérias-primas empregadas na produção;
- b) custo de aquisição de qualquer outro bem ou serviço aplicado ou consumido na produção;
- c) custo do pessoal aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção;
- d) custos das contraprestações de arrendamento mercantil, do aluguel de bens móveis ou imóveis, relacionados intrinsecamente com a produção ou comercialização dos bens e serviços, manutenção, reparo e os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção, exceto a depreciação acelerada incentivada;
- e) encargos de amortização, diretamente relacionados com a produção;
- f) encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção.

De acordo com o tipo do produto fabricado ou do serviço prestado, pode haver outros elementos compondo o custo de produção dos mesmos, independentemente dos itens anteriormente relacionados, tendo em vista que tal relação não é exaustiva.

A legislação brasileira admite ainda o método de custeio padrão, determinado em função de padrão preestabelecido, desde que incorpore todos os elementos constitutivos do custeio por absorção, ou seja, custos diretos e indiretos, fixos e variáveis, e que a avaliação dos estoques no encerramento do período de apuração não seja discrepante da que seria obtida com emprego do custo real.

Nesse caso, o custo estimado pelo sistema de custeio padrão deve ser periodicamente confrontado com o custo efetivo, motivo pelo qual não é muito adotado atualmente.

1.1.1. Bens Objeto de Arrendamento Mercantil

De acordo com o procedimento contábil adotado desde 2008, o bem objeto de arrendamento mercantil financeiro deve ser registrado no Ativo Imobilizado da arrendatária.

São vedadas as deduções de despesas de depreciação, amortização e exaustão geradas por bem objeto de arrendamento mercantil, na hipótese em que a arrendatária reconheça contabilmente o encargo, inclusive após o prazo de encerramento do contrato.

Neste caso, não comporá o custo de produção dos bens ou serviços os encargos de depreciação, amortização e exaustão, gerados por bem objeto de arrendamento mercantil. A pessoa jurídica deverá proceder ao ajuste no lucro líquido para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, no período de apuração em que o encargo de depreciação, amortização ou exaustão for apropriado como custo de produção.

Este procedimento também se aplica aos contratos não tipificados como arrendamento mercantil que contenham elementos contabilizados como arrendamento mercantil por força de normas contábeis e da legislação comercial.

1.1.2. Bens de Consumo Eventual

O valor de aquisição de bens de consumo eventual pode ser registrado diretamente como custo, desde que não exceda 5% do custo total dos produtos vendidos no período de apuração anterior.

Consideram-se bens de consumo eventual aqueles que são utilizados esporadicamente na fabricação do produto, sendo que, normalmente, o produto independeria de sua utilização para ser fabricado.

Assim, podem ser classificados, entre outros, como bens de consumo eventual:

- a) materiais destinados a restaurar a integridade ou a apresentação de produtos danificados;
- b) materiais e produtos químicos para testes;
- c) produtos químicos e outros materiais para remoção de impurezas de recipientes utilizados no processo produtivo;
- d) embalagens especiais para transporte;
- e) produtos para retificar deficiências reveladas pelas matérias-primas ou produtos intermediários;
- f) materiais destinados a reparo de defeitos ocorridos durante a produção.

A apropriação de bens de consumo eventual como custo de produção tem por objetivo favorecer principalmente atividades industriais, podendo eventualmente ser efetuada por determinados ramos do setor de prestação de serviços.

Contudo, não é admissível a utilização dessa sistemática quando se tratar de exploração de atividades mercantis.

1.1.3. Quebras ou Perdas de Estoque

As quebras ou perdas razoáveis de estoque, de acordo com a natureza do bem e da atividade, ocorridas na fabricação, no transporte ou manuseio, consideradas inerentes ao processo de produção, são tratadas como parcelas integrantes do custo de produção.

As quebras ou perdas de estoque por deterioração ou obsolescência, ou pela ocorrência de riscos não cobertos por seguro, são também dedutíveis, desde que comprovadas:

- a) por laudo ou certificado de autoridade sanitária ou de segurança, que especifique e identifique as quantidades destruídas ou inutilizadas e as razões da providência;
- b) por certificado de autoridade competente, nos casos de incêndios, inundações ou de outros eventos semelhantes;
- c) mediante laudo de autoridade fiscal chamada a certificar a destruição de bens obsoletos, invendáveis ou danificados, quando não houver valor residual passível de apuração.

PEDIDO DE ACOMPANHAMENTO DE DESTRUIÇÃO DE BENS

Para efeito do disposto na letra "c" deste subitem, a Receita Federal, por meio do Ato Declaratório Executivo 67 Cofis/2017, instituiu o formulário digital Pedido de Acompanhamento de Destruição de Bens, com o objetivo padronizar e facilitar a solicitação de acompanhamento fiscal de destruição de bens. O Pedido deve ser acompanhado, entre outros documentos, de planilha em

formato digital, em extensão .xls ou .ods, contendo a relação e o detalhamento dos bens a serem destruídos, para ser anexada a Processo Administrativo Fiscal Digital (e-processo), de que trata a Instrução Normativa 1.782 RFB/2018 e suas alterações.

O formulário digital está disponível em formato pdf na internet no endereço <http://rfb.gov.br>, sob o diretório "lista de Serviços > Processo > Processos".

1.2. PERIODICIDADE DOS LANÇAMENTOS CONTÁBEIS DOS CUSTOS

A empresa deve efetuar mensalmente os registros contábeis relativos aos custos, ou até mesmo em períodos menores. Entretanto, é necessário que tais registros sejam comprovados e demonstrados adequadamente.

2. INEXISTÊNCIA DE SISTEMA DE CUSTOS INTEGRADO E COORDENADO COM A ESCRITURAÇÃO

Para as empresas que não mantêm o sistema de contabilidade de custos integrado e coordenado com o restante da escrituração, o custo dos estoques dos produtos acabados e em elaboração deve ser avaliado por arbitramento, da seguinte forma:

- a) produtos acabados – 70% do maior preço de venda no período de apuração sem inclusão do IPI, quando for o caso;
- b) produtos em elaboração – 80% do valor dos produtos acabados determinado conforme disposto na letra “a” ou uma vez e meia o maior custo de matérias-primas adquiridas no respectivo período de apuração e aplicadas na fabricação do produto.

2.1. BASE DE CÁLCULO DO ARBITRAMENTO

Para determinação da base de cálculo sobre a qual deve incidir o percentual de arbitramento mencionado na letra “a” do item anterior, que é aplicado sobre o maior preço de venda no período-base, não deve ser excluída qualquer parcela a título de ICMS contida neste preço.

Quanto à base de cálculo do arbitramento examinado na letra “b” daquele item, também o valor dos produtos acabados, sobre o qual deve incidir o percentual de 80%, deve ser considerado sem exclusão de qualquer parcela a título de ICMS.

Entretanto, o arbitramento mencionado na mesma letra “b”, quando tomar por base uma vez e meia o maior custo de matérias-primas, já deve estar deduzido do ICMS.

Esse último tipo de arbitramento exige que a empresa adote um controle mínimo de custos, a fim de determinar o valor da matéria-prima consumida em cada produto, considerando como base de cálculo o maior preço de aquisição dessa matéria-prima.

2.1.1. Regime Não Cumulativo do PIS e da Cofins

No caso de arbitramento de produtos em elaboração, tomando por base uma vez e meia o maior custo de matérias-primas, entendemos que a pessoa jurídica sujeita ao regime não cumulativo do PIS e da Cofins, instituído, respecti-

vamente, pelas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, deverá tomar por base o valor das matérias-primas deduzido, além do ICMS, dos valores dos créditos do PIS e da Cofins gerados pelas mesmas, tendo em vista o disposto na Instrução Normativa 51 SRF/78 e Comunicado Técnico 1 CFC/2003.

2.2. EXEMPLO

Admitamos que a empresa Confecção ATC Ltda., que não possui controle de custos integrado e coordenado com a contabilidade, levante balanço anual em 31-12-2025, apresentando o seguinte estoque de calças compridas masculinas no encerramento do ano-calendário:

- 3.080 calças prontas;
- 1.232 calças em fabricação.

I – Cálculo do Custo de Estoques dos Produtos Acabados

Considerando que o maior preço de venda de uma calça seja R\$ 193,60, teremos:

Custo unitário: 70% de R\$ 193,60 = R\$ 135,52

Custo total: 3.080 x R\$ 135,52 = R\$ 417.401,60

II – Cálculo do Custo de Estoques de Calças em Fabricação

Para determinar o valor do custo das calças em fabricação, poderão ser utilizados dois critérios:

- 80% do valor do custo do produto acabado; ou
- 1,5 (uma vez e meia) o valor da matéria-prima utilizada, considerada pelo preço mais alto.

1º Critério:

Considerando que a empresa calcule o custo unitário da calça acabada em R\$ 135,52, teremos:

Custo unitário das calças em fabricação: 80% de R\$ 135,52 = R\$ 108,42

Custo total das calças em fabricação: R\$ 108,42 x 1.232 = R\$ 133.573,44

2º Critério:

Se cada calça consumir R\$ 78,42 de matéria-prima, já deduzidos os impostos recuperáveis, considerando o preço mais alto, teremos:

Custo unitário das calças em fabricação: R\$ 78,42 x 1,5 = R\$ 117,63

Custo total das calças em fabricação: R\$ 117,63 x 1.232 = R\$ 144.920,16

FUNDAMENTAÇÃO LEGAL: Lei 9.249, de 25-12-95 (Informativo 52/95); Lei 11.638, de 28-12-2007 (Portal COAD); Lei 11.941, de 27-5-2009 (Portal COAD); Lei 12.973, de 13-5-2014 (Fascículo 20/2014); Decreto 9.580, de 22-11-2018 – Regulamento do Imposto de Renda – artigos 273, 302 a 308 e 366 (Portal COAD); NBCT-G 06 R3 CFC, DE 24-11-2017 (Portal COAD); Instrução Normativa 51 SRF, de 3-11-78 (Informativo 45/78); Instrução Normativa 1.700 RFB, de 14-3-2017 (Fascículo 11/2017); Instrução Normativa 2.022 RFB, de 16-4-2021 (Fascículo 16/2021); Ato Declaratório Executivo 38 Cofis, de 13-12-2024 – Manual de Orientação do Leiate da ECF (Fascículo 51/2024); Parecer Normativo 6 CST, de 26-1-79 (DO-U de 2-2-79); Parecer Normativo 14 CST, de 19-5-81 (Informativo 22/81); Parecer Normativo 70 CST, de 5-12-79 (DO-U de 7-12-79); Parecer Normativo 96 CST, de 31-10-78 (DO-U de 8-11-78); Perguntas & Respostas IRPJ/2024 – Capítulos VII e VIII – RFB.

AVALIAÇÃO DE ESTOQUES

Matérias-primas e Mercadorias

A pessoa jurídica tributada pelo lucro real, ao final de cada período de apuração do imposto, deve promover, conforme determina a legislação tributária, o levantamento e avaliação dos seus estoques. Os bens existentes no encerramento do período de apuração poderão ser avaliados pelo custo dos bens adquiridos ou produzidos mais recentemente ou pelo custo médio.

1. CUSTO DE AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS E MATÉRIAS-PRIMAS

O custo de matérias-primas e de mercadorias para revenda abrange as despesas efetuadas para aquisição, compreendendo, além do preço pago, o valor do transporte e do seguro até o estabelecimento do adquirente e os tributos devidos na aquisição ou importação, quando não forem recuperáveis.

1.1. VALOR DO TRANSPORTE E SEGURO

As despesas de frete e seguro, quando cobradas pelo vendedor do bem, normalmente são registradas na própria nota fiscal de venda e somadas ao valor total da compra.

Nesse caso, para se determinar o custo unitário basta adicionar ao preço de aquisição valor proporcional correspondente ao frete e seguro.

Quando tais despesas forem pagas a terceiros deve ser providenciada a agregação ao preço de aquisição.

1.2. VALOR DOS TRIBUTOS

Devem ser incluídos no custo de aquisição dos insumos e das mercadorias destinadas à revenda apenas os impostos não recuperáveis, ou seja, aqueles que não geram crédito fiscal para o adquirente.

Dessa forma, quando os impostos constituírem crédito a favor da pessoa jurídica, esta não deve considerar o valor dos mesmos no custo dos insumos ou das mercadorias destinadas à revenda. Dentre outros, podemos citar os seguintes:

a) Contribuições Previdenciárias – Produtor Rural

O valor da contribuição previdenciária incidente na comercialização de produtos rurais, devida pelo produtor, somente pode ser integrante do custo das mercadorias adquiridas para revenda, quando a pessoa jurídica adquirente tiver assumido o ônus de seu pagamento.

b) ICMS

O valor do ICMS destacado na nota fiscal, quando recuperável, deve ser excluído do custo de aquisição das mercadorias para revenda e dos insumos, por se constituir em crédito a favor do adquirente. Também não poderá ser incluído no custo de aquisição o valor do ICMS incidente sobre o trans-

porte dos insumos e das mercadorias para revenda, quando o adquirente assumir o ônus do transporte (cláusula FOB), pois, nesse caso, terá direito a recuperar o ICMS pago.

c) IPI

O IPI não será incluído no custo de aquisição dos insumos utilizados no processo de produção, pois será recuperado pelo contribuinte na saída dos produtos acabados tributáveis pelo mesmo imposto. Quando se tratar de mercadoria para revenda, o valor do IPI deve integrar o custo de aquisição, pois, neste caso, não é recuperado pelo revendedor.

d) Cofins e PIS – Regime Não Cumulativo

As pessoas jurídicas submetidas ao regime não cumulativo do PIS e da Cofins excluirão do custo de aquisição dos bens adquiridos para revenda, bem como dos bens utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, a parcela correspondente ao crédito dessas contribuições.

1.3. CUSTO DE IMPORTAÇÃO

O custo de aquisição de mercadorias ou matérias-primas importadas diretamente pela empresa compreende o valor da operação cambial, bem como frete, seguro e impostos não recuperáveis, além dos gastos efetuados com o desembaraço aduaneiro.

1.3.1. Importação de Bens de Pessoas Vinculadas no Exterior

Na hipótese de importação de bens 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 17%, 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, e o preço praticado na aquisição, pela empresa domiciliada no Brasil, for superior àquele utilizado como parâmetro, decorrente da diferença entre os preços comparados na sistemática de Preços de Transferência, o valor resultante do excesso de custo, despesas ou encargos, será considerado indedutível na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

As novas normas relacionadas a esses custos estão especificadas na Instrução Normativa 2.161 RFB/2023.

AJUSTE FISCAL

Entendemos que o contribuinte poderá continuar ajustando 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 adquirido.

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

1.4. AVALIAÇÃO DOS CUSTOS

Os custos das mercadorias vendidas ou das matérias-primas consumidas serão determinados com base em registro permanente de estoques ou, na inexistência deste, no valor dos estoques existentes no final do período de apuração, de acordo com inventário físico, conforme examinamos a seguir.

2. EMPRESAS COM REGISTRO PERMANENTE DE ESTOQUES

O registro permanente de estoques consiste em registrar cada entrada e saída dos estoques, à medida que ocorrem esses fatos, discriminando as quantidades, os valores e outros elementos necessários para a apuração do saldo final.

Ao final do período de apuração, o saldo deve ser confrontado com a contagem física dos estoques e, após os ajustamentos necessários, transportado para o livro Registro de Inventário.

O registro permanente de estoques pode ser feito em livros, em fichas ou em formulários contínuos emitidos por sistema de processamento, ou em mapas de apropriação ou rateio, devendo ser os registros coincidentes com os da escrituração principal.

Não é necessário o registro ou autenticação dos livros, fichas ou formulários do registro permanente de estoques. No entanto, o contribuinte deve manter o registro de estoques em boa ordem e guarda, à disposição da autoridade fiscalizadora, até que transcorra o prazo prescricional para lançamento do Imposto de Renda.

O registro permanente de estoques não supre a existência do livro Registro de Inventário, que deverá ser mantido e escriturado na forma da legislação pertinente.

2.1. ATIVIDADE IMOBILIÁRIA

Os contribuintes que desenvolverem atividade imobiliária como pessoas jurídicas constituídas para esse fim, ou equiparada a esta em virtude de promoverem a incorporação de prédios em condomínio, o loteamento de terrenos ou o desmembramento de imóveis rurais em mais de 10 lotes, nos termos da legislação vigente, devem manter registro permanente de estoques, a fim de determinar o custo dos imóveis vendidos.

A função desse registro é auxiliar a escrituração do inventário na determinação do custo e discriminação dos imóveis.

A RFB ainda não regulamentou a matéria quando a empresa imobiliária optar pelo lucro presumido, mas, a nosso ver, a exigência do registro permanente de estoques aplica-se, somente, no ano-calendário em que a empresa imobiliária for submetida à tributação com base no lucro real.

2.1.1. Registro Permanente de Estoque

Esses contribuintes deverão manter registro permanente de estoque, para determinar o custo dos imóveis vendidos.

O custo dos Imóveis vendidos compreenderá, obrigatoriamente:

- a) o custo de aquisição de terrenos ou prédios, inclusive os tributos devidos na aquisição e as despesas de legalização; e
- b) os custos de estudo, planejamento, legalização e execução dos planos ou projetos de desmembramento, loteamento, incorporação, construção e quaisquer obras ou melhoramentos.

As atividades descritas no item “b” correspondem à atividade de produção de bens a que se refere o § 1º do artigo 13 do Decreto-lei nº 1.598/77 e os custos a elas pertinentes, conforme item “1” do trabalho de “Custos dos Produtos”.

2.2. MÉTODOS DE AVALIAÇÃO

Quando a empresa possui registro permanente de estoques, o Regulamento do Imposto de Renda admite dois critérios de avaliação dos estoques de mercadorias e matérias-primas:

- a) Custo Médio Ponderado; e
- b) “Peps” (Primeiro a Entrar, Primeiro a Sair) ou “Fifo” (*First in, First out*).

É admitida ainda a avaliação do custo de aquisição de mercadorias com base no preço de venda, subtraída a margem de lucro.

2.2.1. Custo Médio Ponderado

A utilização do sistema de Custo Médio Ponderado consiste em avaliar o estoque pelo custo médio de aquisição, apurado em cada entrada de mercadoria ou matéria-prima de terceiros, ou, ainda, em cada apropriação de elementos formadores do custo da produção, ponderado pelas quantidades adicionadas e pelas anteriormente existentes.

Sendo assim, cada entrada desses elementos no estoque ou na produção modifica o preço médio.

As baixas realizadas não influenciam diretamente o preço médio, mas, sim, o fator de ponderação (quantidade), que, conseqüentemente, modificará o preço médio a ser calculado na entrada seguinte.

Não obstante, a fiscalização admite que as saídas sejam registradas ao final de cada mês, desde que avaliadas ao preço médio que, sem considerar o lançamento da baixa, se verificar naquele mês.

2.2.2. Método “Peps” ou “Fifo”

O método “Peps” ou “Fifo” consiste em dar a baixa no estoque, atribuindo às saídas ou às baixas o preço das unidades em estoque mais antigas, ficando, em consequência, como preço das unidades remanescentes, o valor de aquisição das mercadorias ou matérias-primas adquiridas mais recentemente.

EMPRESA HABILITADA EM REGIME DE SUSPENSÃO DE TRIBUTOS

A Receita Federal, ao estabelecer os procedimentos de suspensão da tributação do PIS e da Cofins e, conforme o caso, do IPI, relativos a receitas de vendas de matérias-primas (MP), produtos intermediários (PI) e materiais de embalagem (ME), adquiridos por empresa preponderantemente exportadora habilitada, bem como de partes, peças, ferramentais, componentes, equipamentos, sistemas, subsistemas, insumos e matérias-primas daquela habilitada no Retaero (Regime Especial para a Indústria Aeronáutica Brasileira), dispôs normas especiais para o controle de estoques das pessoas jurídicas participantes desses regimes.

Entre outras disposições, a Receita Federal determina que as pessoas jurídicas habilitadas aos referidos regimes devem manter plano de contas e respectivo modelo de lançamentos contábeis ajustados ao registro e controle conforme a seguir.

– Pessoa Jurídica Habilitada ao Retaero deverá manter registro e controle:

- a) dos estoques existentes na data da habilitação ao regime; e
- b) das aquisições e dos estoques de bens e das contratações dos serviços permitidos, incluídos aqueles não submetidos ao regime, discriminando-os e evidenciando sua vinculação com os produtos ou serviços vendidos;
- c) dos estoques efetuados com base no critério contábil “primeiro que entra, primeiro que sai” (Peps), segregado por fornecedores e discriminando quais os bens e os serviços que foram adquiridos com o benefício do regime e quais não o foram.

– Pessoa Jurídica Preponderantemente Exportadora deverá manter registro e controle:

- a) dos estoques existentes na data da habilitação ao regime;
- b) das aquisições e dos estoques de MP, PI e ME, incluídos aqueles não submetidos ao regime;
- c) das vendas efetuadas no mercado interno e das exportações para o exterior; e
- d) do estoque efetuado com base no critério contábil Peps, discriminando quais as MP, os PI e os ME foram adquiridos com o benefício do regime e quais não o foram.

3. INEXISTÊNCIA DO CONTROLE DE ESTOQUES

Quando o contribuinte não possuir registro permanente de estoques, o inventário no final de cada período-base será determinado:

- a) em quantidade, por contagem física;
- b) em preço, segundo o correspondente às compras mais recentes e constantes das notas fiscais, excluídos o ICMS, o PIS e a Cofins, se for o caso;
- c) em valor, pela multiplicação do preço pela quantidade.

Assim, se a empresa não mantém registro permanente de estoques, sendo, portanto, o seu controle feito por contagem física, o custo das mercadorias vendidas ou das matérias-primas utilizadas é obtido pela expressão:

$CMV = EI + C - EF$, sendo:

CMV = Custo das mercadorias vendidas ou matérias-primas utilizadas;

EI = Valor do inventário físico no início do período de apuração;

C = Compras no período de apuração;

EF = Valor do inventário físico no encerramento do período de apuração.

As empresas que não possuem registro permanente de estoques não poderão fazer a avaliação dos estoques pelo preço médio.

4. EXEMPLOS PRÁTICOS

A seguir, examinamos os critérios de avaliação de estoques pelos sistemas “Peps” e custo médio, bem como no caso de empresas sem controle permanente de estoques.

Nos exemplos apresentados, consideramos uma empresa que levante balanço no encerramento do período de apuração abrangendo as operações de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2025.

4.1. EMPRESAS COM CONTROLE PERMANENTE DE ESTOQUES

Empresa comercial que tenha apresentado em 2-1-2025 um estoque inicial de 900 galões de óleo, cujo custo unitário, naquela data, era de R\$ 250,00, perfazendo um estoque no valor total de R\$ 225.000,00, já excluído o ICMS, o PIS e a Cofins incidentes na aquisição.

No período de 1-1 a 31-12-2025, apresentam-se as operações a seguir relacionadas, sendo que os valores já constam diminuídos do ICMS, do PIS não cumulativo e da Cofins não cumulativa.

2-1-2025 – aquisição de 500 unidades ao preço unitário de R\$ 261,20;

23-1-2025 – venda de 1000 unidades;

1-2-2025 – aquisição de 1.500 unidades ao preço unitário de R\$ 265,40;

15-2-2025 – venda de 1.580 unidades;

1-3-2025 – aquisição de 700 unidades ao preço unitário de R\$ 273,20;

8-3-2025 – aquisição de 900 unidades ao preço unitário de R\$ 276,40;

21-3-2025 – aquisição de 880 unidades ao preço unitário de R\$ 280,00;

22-3-2025 – venda de 1.200 unidades;

3-5-2025 – aquisição de 400 unidades ao preço unitário de R\$ 299,20;

24-5-2025 – venda de 2.000 unidades;

4-6-2025 – aquisição de 1.700 unidades ao preço unitário de R\$ 300,00;

23-8-2025 – venda de 1.600 unidades;

3-12-2025 – aquisição de 1.600 unidades ao preço unitário de R\$ 301,19;

20-12-2025 – venda de 1.650 unidades.

**FICHA DE CONTROLE DE ESTOQUE
(SISTEMA DE CUSTO MÉDIO)**

ESPÉCIE: GALÃO DE ÓLEO

DATA	ENTRADA			SAÍDA			SALDO		
	QUANT.	VALOR		QUANT.	VALOR		QUANT.	VALOR	
		UNIT. R\$	TOTAL R\$		UNIT. R\$	TOTAL R\$		CUSTO MÉDIO UNIT. R\$	TOTAL R\$
(ESTOQUE INICIAL)							900	250,00	225.000,00
2-1-2025	500	261,20	130.600,00				1.400	254,00	355.600,00
23-1-2025				1000	254,00	254.000,00	400	254,00	101.600,00
1-2-2025	1.500	265,40	398.100,00				1.900	263,00	499.700,00
15-2-2025				1.580	263,00	415.540,00	320	263,00	84.160,00
1-3-2025	700	273,20	191.240,00				1.020	270,00	275.400,00
8-3-2025	900	276,40	248.760,00				1.920	273,00	524.160,00
21-3-2025	880	280,00	246.400,00				2.800	275,20	770.560,00
22-3-2025				1.200	275,20	330.240,00	1.600	275,20	440.320,00
3-5-2025	400	299,20	119.680,00				2.000	280,00	560.000,00
24-5-2025				2.000	280,00	560.000,00	-	-	-
4-6-2025	1.700	300,00	510.000,00				1.700	300,00	510.000,00
23-8-2025				1.600	300,00	480.000,00	100	300,00	30.000,00
3-12-2025	1.600	301,19	481.904,00				1.700	301,12	511.904,00
20-12-2025				1.650	301,12	496.848,00	50	301,12	15.056,00
SALDOS			2.326.684,00			2.536.628,00	50	301,12	15.056,00

**FICHA DE CONTROLE DE ESTOQUE
(SISTEMA "PEPS" OU "FIFO")**

ESPÉCIE: GALÃO DE ÓLEO

DATA	ENTRADA			SAÍDA			SALDO		
	QUANT.	VALOR		QUANT.	VALOR		QUANT.	VALOR	
		UNIT. R\$	TOTAL R\$		UNIT. R\$	TOTAL R\$		CUSTO UNIT. R\$	TOTAL R\$
(ESTOQUE INICIAL)							900	250,00	225.000,00
2-1-2025	500	261,20	130.600,00				900 500 1.400	250,00 261,20	225.000,00 130.600,00 355.600,00
23-1-2025				900 100 1000	250,00 261,20	225.000,00 26.120,00 251.120,00	400	261,20	104.480,00
1-2-2025	1.500	265,40	398.100,00				400 1.500 1.900	261,20 265,40	104.480,00 398.100,00 502.580,00
15-2-2025				400 1.180 1.580	261,20 265,40	104.480,00 313.172,00 417.652,00	320	265,40	84.928,00

DATA	ENTRADA			SAÍDA			SALDO		
	QUANT.	VALOR		QUANT.	VALOR		QUANT.	VALOR	
		UNIT. R\$	TOTAL R\$		UNIT. R\$	TOTAL R\$		CUSTO UNIT. R\$	TOTAL R\$
1-3-2025	700	273,20	191.240,00				320 700 1020	265,40 273,20	84.928,00 191.240,00 276.168,00
8-3-2025	900	276,40	248.760,00				320 700 900 1.920	265,40 273,20 276,40	84.928,00 191.240,00 248.760,00 524.928,00
21-3-2025	880	280,00	246.400,00				320 700 900 880 2.800	265,40 273,20 276,40 280,00	84.928,00 191.240,00 248.760,00 246.400,00 771.328,00
22-3-2025				320 700 180 1.200	265,40 273,20 276,40	84.928,00 191.240,00 49.752,00 325.920,00	720 880 1.600	276,40 280,00	199.008,00 246.400,00 445.408,00
3-5-2025	400	299,20	119.680,00				720 880 400 2.000	276,40 280,00 299,20	199.008,00 246.400,00 119.680,00 565.088,00
24-5-2025				720 880 400 2.000	276,40 280,00 299,20	199.008,00 246.400,00 119.680,00 565.088,00	—	—	—
4-6-2025	1.700	300,00	510.000,00				1.700	300,00	510.000,00
23-8-2025				1.600	300,00	480.000,00	100	300,00	30.000,00
3-12-2025	1.600	301,19	481.904,00				100 1.600 1.700	300,00 301,19	30.000,00 481.904,00 511.904,00
20-12-2025				100 1.550 1.650	300,00 301,19	30.000,00 466.844,50 496.844,50	50	301,19	15.059,50
SALDOS			2.326.684,00			2.536.624,50	50	301,19	15.059,50

4.1.1. Análise Comparativa dos Métodos

Comparando os dois métodos utilizados no exemplo do subitem anterior, observamos o seguinte:

- aplicando o método do custo médio para avaliação do estoque, obtivemos o custo total das mercadorias vendidas no valor de R\$ 2.536.628,00 e o estoque final no valor de R\$ 15.056,00.
- utilizando o método “Peps” ou “Fifo”, obtivemos o custo total das mercadorias vendidas no valor de R\$ 2.536.624,50 e o estoque final no valor de R\$ 15.059,50.

Note-se que, usando o sistema de apuração do custo médio, obtivemos o valor do custo das mercadorias vendidas maior do que o obtido na utilização

do sistema “Peps” ou “Fifo”. Por outro lado, o estoque final resultou em um valor menor na utilização do custo médio.

Isso ocorreu porque no método “Peps” ou “Fifo” são baixadas, primeiramente, as mercadorias mais antigas constantes do estoque, sendo o estoque final avaliado pelo valor das mercadorias mais recentes. Já no custo médio, o valor de cada unidade em estoque é alterado pela compra de outras unidades por um preço diferente, sendo calculado pela divisão do custo total do estoque pelo número de unidades existentes, resultando na diminuição do valor do estoque final.

4.2. EMPRESAS SEM CONTROLE DE ESTOQUES

Considerando as compras que serviram de base para os exemplos do subitem 4.1, temos o seguinte:

RESUMO DOS DADOS	QUANTIDADE	VALOR UNITÁRIO	TOTAL R\$
Estoque Inicial	900	250,00	225.000,00
Compras	500	261,20	130.600,00
	1.500	265,40	398.100,00
	700	273,20	191.240,00
	900	276,40	248.760,00
	880	280,00	246.400,00
	400	299,20	119.680,00
	1.700	300,00	510.000,00
	1.600	301,19	481.904,00
Estoque Final	50	301,19	15.059,50

Aplicando a fórmula do item 4, temos:

$CMV = EI + C - EF$, sendo:

$CMV = R\$ 225.000,00 + R\$ 2.326.684,00 - R\$ 15.059,50 = R\$ 2.536.624,50$

5. AVALIAÇÃO DE ESTOQUES AGRÍCOLAS

De acordo com a legislação do Imposto de Renda, os estoques de produtos agrícolas, animais e extrativos podem ser avaliados pelos preços correntes de mercado, segundo as práticas usuais de avaliação utilizadas em cada tipo de atividade. A faculdade de avaliar o estoque de produtos agrícolas, animais ou extrativos ao preço corrente de mercado aplica-se não só aos produtores, mas também aos comerciantes e industriais que operem com tais produtos. Essa possibilidade não impede que as empresas que exerçam atividades agropastoris ou extrativas adotem outro tipo de determinação do custo, desde que previsto em lei. A norma contábil NBC TG 29 (R2), aprovada pela Resolução 1.186 CFC/2009, disciplina a mensuração contábil dos ativos biológicos (animais e/ou plantas, vivos) e dos produtos agrícolas (bens gerados pelos ativos biológicos) obtidos no momento de colheita. Os ativos biológicos durante o período de crescimento, degeneração, produção e procriação requer a contabilização pelo valor justo menos as despesas de vender, desde o reconhecimento inicial, exceto quando o valor justo não estiver disponível. Considera-se valor justo 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.

As variações no valor justo do ativo biológico são receitas ou despesas.

Os produtos agrícolas, imediatamente após a colheita, o nascimento ou qualquer outra forma de sua obtenção, são avaliados ao valor justo menos despesas de venda, com a contrapartida desse registro afetando o resultado. Daí para frente, enquanto na forma de produtos agrícolas, esses estoques continuam a ser avaliados ao valor justo menos despesas de venda, com todas as variações reconhecidas no resultado.

Para informações sobre o tratamento tributário da avaliação a valor justo recomendamos a leitura de trabalho específico divulgado no Livro 7 do Fascículo do IRPJ 2024.

6. VEDAÇÕES NA AVALIAÇÃO DE ESTOQUES (RIR 310)

Não serão permitidas:

- a) reduções globais de valores inventariados, nem formação de reservas ou provisões em decorrência de sua desvalorização;
- b) deduções de valor por depreciações estimadas ou por meio de provisões para oscilação de preços;
- c) manutenção de estoques básicos ou normais a preços constantes ou nominais; e
- d) despesa com provisão, por meio de ajuste ao valor de mercado, se este for menor, do custo de aquisição ou produção dos bens existentes na data do balanço.

7. PROVISÃO PARA PERDAS DE ESTOQUES

Regra geral as legislações do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, conforme o caso, não permitem, para fins fiscais, que sejam efetuados os seguintes ajustes no estoque de mercadorias ou matérias-primas:

- a) reduções globais de valores inventariados, nem formação de reservas ou provisões para fazer face à sua desvalorização;
- b) deduções de valor por depreciações estimadas ou mediante provisões para oscilação de preços;
- c) manutenção de estoques “básicos” ou “normais” a preços constantes ou nominais;
- d) despesa com provisão mediante ajuste ao valor de mercado, se este for menor, do custo de aquisição ou produção dos bens existentes na data do balanço.

7.1. ESTOQUES DE LIVROS

As pessoas jurídicas que exerçam as atividades de editor, distribuidor ou livreiro poderão constituir provisão para perdas de estoques, calculada no último dia de cada período de apuração do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, correspondente a 1/3 do valor do estoque existente naquela data.

Para esse efeito, considera-se:

- a) editor: a pessoa jurídica que adquire o direito de reprodução de livros, dando a eles tratamento adequado à leitura;
- b) distribuidor: a pessoa jurídica que opera no ramo de compra e venda de livros por atacado;
- c) livreiro: a pessoa jurídica que se dedica à venda de livros.

A referida provisão será dedutível para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

7.1.1. Tratamento Contábil da Provisão

Os registros contábeis relativos à constituição da provisão para perda de estoques, à reversão dessa provisão, à perda efetiva do estoque e a sua recuperação serão efetuados conforme a seguir:

- a) a constituição da provisão será efetuada a débito da conta de resultado e a crédito da conta redutora do estoque;
- b) a reversão da provisão será efetuada a débito da conta redutora do estoque, a que se refere a letra “a”, e a crédito da conta de resultado;
- c) a perda efetiva será efetuada a débito da conta redutora do estoque, até o seu valor, e o excesso, a débito da conta de resultado – custos ou despesas – e a crédito da conta de estoque;
- d) a recuperação das perdas que tenham impactado o resultado tributável, a débito da conta patrimonial e a crédito da conta de resultado.

8. AJUSTE A VALOR PRESENTE

De acordo com o item 32 da NBC TG 12, aprovada pela Resolução 1.151 CFC/2009, a operação comercial que se caracterize como de financiamento deve ser reconhecida como tal, sendo que o valor consignado na documentação fiscal que serve de suporte para a operação deve ser adequadamente decomposto para efeito contábil. Juros embutidos devem ser expurgados do custo de aquisição das mercadorias e devem ser apropriados pela fluência do prazo. O ajuste de passivos, por vezes, implica ajuste no custo de aquisição de ativos. É o caso, por exemplo, de operações de aquisição e de venda a prazo de estoques e Ativo Imobilizado, posto que juros imputados nos preços devem ser expurgados na mensuração inicial desses ativos.

Para mais informações sobre o tratamento fiscal do ajuste a valor presente ver trabalho sob o título específico constante do Livro 7 do Fascículo/2024.

FUNDAMENTAÇÃO LEGAL: Lei 8.981, de 20-1-95 – artigos 41 e 49 (Informativo 04/95); Lei 9.249, de 25-12-95 (Informativo 52/95); Lei 10.637, de 30-12-2002 – artigo 3º (Informativo 53/2002); Lei 10.753, de 31-10-2003 – artigo 8º (Informativo 53/2003); Lei 10.833, de 29-12-2003 – artigo 3º (Informativo 53/2003); Lei 11.941, de 27-5-2009 – artigo 2º (Portal COAD); Lei 12.598, de 21-3-2012 – artigo 16 (Fascículo 12/2012); Lei 12.973, de 13-5-2014 – artigo 49 (Fascículo 20/2014); Lei 14.596, de 14-6-2023 (Fascículo 43/2023); Decreto 9.580, de 22-11-2018 – Regulamento do Imposto de Renda – artigos 163 a 165, 275, 301, 304, 307, 309, 310, 341 e 481 (Portal COAD); Decreto 3.048, de 6-5-99 – Regulamento da Previdência Social – artigo 200, § 7º (Portal COAD); Resolução 1.151 CFC, de 23-1-2009 (Portal COAD); Resolução 1.170 CFC, de 29-5-2009 (Portal COAD); Resolução 1.186 CFC, de 28-8-2009 (Portal COAD); Instrução Normativa 23 SRF, de 25-3-83 (Informativo 13/83); Instrução Normativa 51 SRF, de 3-11-78 (Informativo 45/78); Instrução Normativa 56 DRF, de 29-4-92 (Informativo 18/92); Instrução Normativa 84 SRF, de 20-12-79 (Informativo 54/79 e 05/80); Instrução Normativa 412 SRF, de 23-3-2004 (Informativo 13/2004); Instrução Normativa 1.186 RFB, de 29-8-2011 – artigos 2º e 15 (Fascículo (35/2011); Instrução Normativa 1.700 RFB, de 14-3-2017 – artigos 49, §§ 2º e 3º; 70, inciso II; 94,

§5º e 262 (Fascículo 11/2017); Instrução Normativa 1.870 RFB, de 29-1-2019 (Fascículo 05/2019); Instrução Normativa 2.121 RFB, de 15-12-2022 (Fascículo 51/2022); Instrução Normativa 2.161 RFB, de 28-9-2023 (Fascículo 40/2023); Ato Declaratório Normativo 15 CST, de 16-11-81 (Informativo 47/81); Ato Declaratório Executivo 38 Cofis, de 13-12-2024 – Manual de Orientação do Leiaute da ECF (Fascículo 51/2024); Parecer Normativo 5 CST, de 14-12-86 (Informativo 08/86); Parecer Normativo 6 CST, de 26-1-79 (DO-U de 2-2-79); Parecer Normativo 14 CST, de 19-5-81 (Informativo 22/81); Parecer Normativo 500 CST, de 4-12-70 (DO-U de 16-12-70); Perguntas & Respostas – IRPJ 2024 – Capítulos VII e VIII – RFB.

REGISTRO DE INVENTÁRIO

Escrituração

A escrituração do livro Registro de Inventário é exigida pelas legislações do Imposto de Renda, do ICMS e do IPI. Por isso, o contribuinte obrigado à escrituração do mencionado livro deve observar, além das regras expostas a seguir, os demais dispositivos relacionados com a legislação do ICMS de cada estado e do IPI.

Os contribuintes obrigados ao Registro de Inventário, optante pelo lucro real ou presumido, e ainda os optantes pelo Simples Nacional, mas que recolhem o ICMS pelo regime normal, são obrigados à entrega do EFD-ICMS/IPI e, conseqüentemente, à entrega das informações do inventário através do Sped, mediante a escrituração do “Bloco F”.

Já os contribuintes optantes pelo Simples Nacional permanecem escriturando o registro de inventário nas demais formas relacionadas neste trabalho, em que analisaremos os aspectos ligados à legislação do Imposto de Renda.

1. EMPRESAS OBRIGADAS

As pessoas jurídicas, inclusive as empresas individuais, sujeitas à tributação com base no lucro real ou presumido, ou optante pelo Simples Nacional com ICMS apurado fora desse regime, devem possuir e escriturar o livro Registro de Inventário.

2. ESCRITURAÇÃO NA ÉPOCA DO BALANÇO

Por ocasião de cada balanço de apuração definitiva do imposto, as empresas tributadas pelo lucro real devem arrolar, no livro Registro de Inventário, as mercadorias para revenda, os produtos manufaturados, os produtos em fabricação e os bens em almoxarifados existentes no encerramento do período de apuração.

Portanto, o livro Registro de Inventário deve ser escriturado no encerramento:

- a) de cada trimestre do ano-calendário, no caso de empresas que adotem a apuração trimestral do IRPJ e da CSLL, instituída pela Lei 9.430/96;
- b) do balanço anual de 31 de dezembro, pelas empresas que optarem pelo regime de estimativa;
- c) do período de apuração relativo à incorporação, fusão, cisão ou encerramento de atividades.

2.1. PRAZO PARA ESCRITURAÇÃO E LEGALIZAÇÃO DO LIVRO

O livro Registro de Inventário deverá ser escriturado e legalizado nos prazos a seguir.

2.1.1. Lucro Real Anual

A Secretaria da Receita Federal do Brasil dispensa as pessoas jurídicas da escrituração do livro Registro de Inventário na época dos balanços/balances intermediários levantados para suspender ou reduzir o pagamento do

imposto mensal. Portanto, essas empresas, bem como aquelas que durante todo o ano-calendário pagarem Imposto de Renda com base na receita bruta e acréscimos, terão como data-limite para a escrituração e legalização do livro Registro de Inventário aquela prevista para a entrega da ECF (Escrituração Contábil Fiscal).

2.1.2. Lucro Real Trimestral

Como as pessoas jurídicas que se enquadraram no lucro real mensal têm como data-limite para escrituração e legalização do livro Registro de Inventário aquela prevista para o pagamento do Imposto de Renda correspondente a cada mês, nosso entendimento é que, com o advento do lucro real trimestral, a data-limite para escrituração e legalização do livro Registro de Inventário seja a data prevista para o pagamento da primeira quota ou quota única do imposto referente a cada trimestre de apuração.

2.1.3. Tributação pelo Lucro Presumido

As empresas que estiverem sob o regime do lucro presumido devem manter escrituração contábil completa, nos termos da legislação comercial, podendo, excepcionalmente, escriturar somente o livro Caixa, no qual deverá constar toda a movimentação financeira, inclusive a bancária.

A empresa estará obrigada, também, a manter o livro Registro de Inventário, no qual deverão constar registrados os estoques existentes no término do ano-calendário abrangido pelo regime de tributação simplificada.

2.1.4. ME e EPP Inscritas no Simples Nacional

As microempresas e as empresas de pequeno porte inscritas no Simples Nacional, instituído pela Lei Complementar 123/2006, deverão adotar, entre outros, para os registros e controles das operações e prestações por elas realizadas, o livro Registro de Inventário, no qual deverão constar registrados os estoques existentes no término de cada ano-calendário, quando contribuintes do ICMS.

3. MODELO DO LIVRO

A legislação do Imposto de Renda não estabelece modelo específico para o livro Registro de Inventário.

3.1. MODELOS ANTERIORES AO SPED

O contribuinte, optante pelo Simples Nacional, pode criar modelo próprio, ou adotar o livro exigido pela legislação do IPI e do ICMS (Convênio Sinief/70), ou mesmo substituí-lo por série de fichas numeradas. É admissível, ainda, a utilização do sistema de processamento de dados, no qual o livro e as fichas são substituídos por formulários contínuos, com subdivisões numeradas em ordem sequencial, mecânica ou tipográfica.

Qualquer que seja a forma escolhida, é recomendável que a pessoa jurídica mantenha a escrituração em um único Registro de Inventário, que satisfaça, simultaneamente, às legislações de outros tributos, como é o caso do IPI e do ICMS. Para tanto, é indispensável que a pessoa jurídica faça, no modelo ado-

tado, as adaptações necessárias capazes de torná-lo adequado para atender às disposições de cada legislação específica.

Em qualquer hipótese, não é admitida, em substituição ao livro Registro de Inventário, a utilização de fichas para registro de movimentação de estoques, ou lançamento, nesse livro, de operações correntes das atividades do contribuinte.

É importante ressaltar, ainda, que, se a escrituração for efetuada com a utilização de sistemas mecanizados e eletrônicos, ou de qualquer outro processo copiativo ou de reprodução, devem ser garantidas a nitidez e a indelebilidade, sem emendas ou rasuras.

3.1.1. Termo de Abertura e de Encerramento

O livro Registro de Inventário, inclusive sob a forma de fichas, deve conter, respectivamente, na primeira e na última páginas numeradas, os Termos de Abertura e de Encerramento, preenchidos com os dados identificadores da empresa e a sua destinação.

O Termo de Abertura indicará:

- a) o nome empresarial do empresário ou da sociedade empresária a que pertença o instrumento de escrituração;
- b) o Número de Identificação do Registro de Empresas - NIRE e a data do arquivamento dos atos constitutivos ou do ato de conversão de sociedade simples em sociedade empresária pela Junta Comercial;
- c) o município da sede ou filial;
- d) a finalidade a que se destina o instrumento de escrituração (denominação do livro);
- e) o número de ordem do instrumento de escrituração;
- f) a quantidade de:
 - folhas, se numeradas apenas no anverso;
 - páginas, se numeradas no anverso e verso;
 - fotogramas, se microfichas;
 - registros, se livro digital;
- g) o número da inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica – CNPJ, administrado pela Receita Federal do Brasil;
- h) data de encerramento do exercício social.

No Termo de Encerramento deverá constar:

- a) o nome da entidade a que pertença o instrumento de escrituração;
- b) o fim a que se destinou o instrumento escriturado (denominação do livro);
- c) o período a que se refere a escrituração, nos livros contábeis;
- d) a data de início do período da escrituração, nos livros de natureza não contábil, quando apresentados em branco para autenticação;
- e) o número de ordem do instrumento de escrituração;
- f) a quantidade de:
 - folhas, se numeradas apenas no anverso;
 - páginas, se numeradas no anverso e verso;
 - fotogramas, se microfichas;
 - registros, se livro digital.

3.2. ESCRITURAÇÃO DIGITAL

O Governo Federal, através do Decreto 6.022/2007, e alterações, instituiu o Sped (Sistema Público de Escrituração Digital), que compreende, entre outras, as escriturações contábil e fiscal. Esse sistema unifica as atividades de recepção, validação, armazenamento e autenticação de livros e documentos que integram as escriturações comercial e fiscal dos empresários e das pessoas jurídicas, inclusive imunes e isentas, mediante fluxo único, computadorizado, de informações. O Sped é administrado pela RFB (Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil), com a participação, mediante convênio, das administrações tributárias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios e de representantes dos órgãos e de entidades da administração pública federal direta e indireta que tenham atribuição legal de regulação, normatização, controle e fiscalização dos empresários e das pessoas jurídicas, inclusive imune e isentas.

3.2.1. Escrituração Fiscal Digital

O Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), no âmbito de sua competência, instituiu a Escrituração Fiscal Digital (EFD) para uso pelos contribuintes do ICMS e/ou do IPI. A EFD compõe-se da totalidade das informações, em meio digital, necessárias à apuração dos impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte, bem como outras de interesse das administrações tributárias das unidades federadas e da RFB. O contribuinte do ICMS e/ou do IPI deverá utilizar a EFD para escriturar, obrigatoriamente, entre outros, o Registro de Inventário, sendo vedada a escrituração dos livros que compõem o sistema em desacordo com a norma estabelecida.

O arquivo digital da EFD será gerado pelo contribuinte, que deverá gerar e manter uma EFD-ICMS/IPI para cada estabelecimento, segundo as especificações do leiaute definido ato Cotepe, e conterá a totalidade das informações econômico-fiscais e contábeis correspondentes ao período compreendido entre o primeiro e o último dia do mês, devendo conter todas as informações referentes a esses meses.

O arquivo digital da EFD será transmitido dentro do prazo estabelecido pela legislação de cada unidade federada e RFB. Consideram-se escriturados os livros que compõem a EFD no momento em que for emitido o respectivo recibo de entrega.

OBRIGATORIEDADE DA EFD

Ao regulamentar a EFD, no âmbito do Sped, o Confaz estabeleceu o seu uso obrigatório pelos contribuintes do ICMS e/ou do IPI, recolhidos fora do regime do Simples Nacional, a partir de 1º de janeiro de 2009, e de acordo com o Protocolo ICMS 3/2011, e alterações, a obrigatoriedade de utilização da EFD aplica-se a todos os estabelecimentos dos contribuintes no prazo máximo de 1º de janeiro de 2014.

MICROEMPRESA E EMPRESA DE PEQUENO PORTE

Inicialmente, o EFD-ICMS/IPI para os contribuintes do Simples Nacional tinham prazo máximo para obrigatoriedade estabelecido para 1-1-2016, po-

dendo ser antecipado a critério de cada estado. Depois, essas empresas ficaram dispensadas da entrega, exceto aquelas cuja Unidade Federada tenha estabelecido a obrigatoriedade até o primeiro trimestre de 2014, conforme § 4º C do art. 26 da Lei Complementar 123/2006.

3.2.2. Escrituração Contábil Digital

Estão obrigadas a adotar a Escrituração Contábil Digital (ECD), as pessoas jurídicas e equiparadas obrigadas a manter escrituração contábil nos termos da legislação comercial, inclusive entidades imunes e isentas.

O empresário e a sociedade empresária que estejam dispensados, para fins tributários, de apresentar a ECD, podem apresentá-la, de forma facultativa, a fim de atender ao disposto no artigo 1.179 da Lei 10.406/2002, que os obriga a seguir um sistema de contabilidade, mecanizado ou não, com base na escrituração uniforme de seus livros, em correspondência com a documentação respectiva, e a levantar anualmente o balanço patrimonial e o de resultado econômico.

A Sociedade em Conta de Participação (SCP) enquadrada nas hipóteses de obrigatoriedade de apresentação da ECD deve apresentá-la como livros próprios.

A Empresa Simples de Crédito (ESC), criada pela Lei Complementar 167/2019, destina-se à realização de operações de empréstimo, de financiamento e de desconto de títulos de crédito, exclusivamente com recursos próprios, para microempreendedores individuais, microempresas e empresas de pequeno porte. Dentre as exigências a serem observadas, a ESC deverá manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais e transmitir a ECD por meio do Sped.

DISPENSA

Estão dispensadas de adotar ou apresentar a ECD:

- a) as pessoas jurídicas optantes pelo Simples Nacional, instituído pela Lei Complementar 123/2006, desde que não tenham recebido aporte de capital de investidor-anjo, nos termos dos artigos 61-A a 61-D dessa Lei;
- b) os órgãos públicos, as autarquias e as fundações públicas;
- c) as pessoas jurídicas inativas, assim consideradas aquelas que não tenham realizado, durante o ano-calendário, atividade operacional, não operacional, patrimonial ou financeira, inclusive aplicação no mercado financeiro ou de capitais, as quais devem cumprir as obrigações acessórias previstas na legislação específica;
- d) 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\$ 4.800.000,00 ou ao valor proporcional ao período a que se refere a escrituração contábil; e
- e) as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido que mantêm a escrituração do livro Caixa, que conste toda a movimentação financeira, inclusive bancária, e não distribuíram parcela de lucros ou dividendos sem incidência do IR/Fonte em montante superior ao valor da base de cálculo do IRPJ apurado, diminuída dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitas. Esta dispensa não se aplica se a pessoa

jurídica for microempresa ou empresa de pequeno porte que tenha recebido aporte de capital de investidor-anjo, conforme artigos 61-A a 61-D da Lei Complementar 123/2006.

CONTEÚDO DA ECD

A ECD compreende a versão digital dos seguintes livros:

- a) Diário e seus auxiliares, se houver;
- b) Razão e seus auxiliares, se houver;
- c) Balançotes Diários, Balanços e fichas de lançamento comprobatórias dos assentamentos neles transcritos.

EMPRESAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL

As pessoas jurídicas do segmento de construção civil dispensadas de apresentar a EFD ICMS/IPI e obrigadas a escriturar o livro Registro de Inventário devem apresentá-lo na ECD como um livro auxiliar.

4. AUTENTICAÇÃO

O Registro de Inventário, ou as fichas que o substituírem, será registrado e autenticado pelo Departamento de Registro Empresarial e Integração (Drei), ou pelas juntas comerciais ou pelas repartições encarregadas do registro de comércio.

Quando se tratar de sociedades simples, o registro e a autenticação serão efetuados pelo Cartório de Registro de Títulos e Documentos ou pelo Registro Civil das Pessoas Jurídicas, onde se acharem registrados os atos constitutivos da sociedade. Esse registro deve ser efetuado pelo contribuinte do ICMS e do IPI, ainda que o livro tenha sido submetido ao visto do Fisco Estadual.

4.1. MOMENTO DA AUTENTICAÇÃO

O Registro de Inventário, seja em forma de livros ou fichas, será autenticado antes ou depois de efetuada a escrituração, quando se tratar de livros em papel, conjuntos de fichas ou folhas contínuas e, após efetuada a escrituração, quando se tratar de microfichas geradas através de microfilmagem de saída direta do computador (COM) e de livros digitais.

4.2. INEXIGIBILIDADE DOS LIVROS OU FICHAS ANTERIORES

A autenticação do livro Registro de Inventário não depende da apresentação dos livros anteriormente autenticados.

4.3. RESPONSÁVEL LEGAL

Os Termos de Abertura e de Encerramento devem ser datados e assinados pelo empresário, administrador de sociedade empresária ou procurador e por contabilista legalmente habilitado, com indicação do número de sua inscrição no Conselho Regional de Contabilidade e dos nomes completos dos signatários e das respectivas funções.

Nas localidades em que não haja contabilista habilitado, os Termos de Abertura e de Encerramento serão assinados apenas pelo empresário, administrador de sociedade empresária ou seu procurador.

4.4. ESCRITURAÇÃO DIGITAL

A autenticação dos livros e documentos digitais de empresas de qualquer porte realizada por meio do Sped (Sistema Público de Escrituração Digital) dispensa qualquer outra, conforme artigo 39-A da Lei 8.934/94. A autenticação será comprovada pelo recibo de entrega emitido pelo Sped.

5. CONTEÚDO DO INVENTÁRIO

O inventário deve abranger todas as mercadorias, matérias-primas, produtos acabados e em elaboração, assim como todos os bens em almoxarifado, existentes à época do encerramento do período de apuração, quer estejam em poder da empresa, quer sob a custódia de terceiros.

5.1. BENS EM ESTOQUE

As mercadorias, matérias-primas, produtos acabados e os bens em almoxarifado, inclusive materiais de consumo, devem ser discriminados individualmente, com especificações que identifiquem sua natureza, unidade, quantidade, valor unitário e valor total de cada um, bem como o valor global por agrupamento.

5.1.1. Produtos em Elaboração

A pessoa jurídica poderá arrolar os produtos em elaboração por valores globais no livro Registro de Inventário, desde que atenda, cumulativamente, às seguintes condições:

- a) o encerramento do seu exercício social não coincida com o encerramento do período de apuração do Imposto de Renda;
- b) trabalhe com o sistema de contabilidade de custo integrado e coordenado com o restante da escrituração;
- c) mantenha registros contábeis que comprovem os valores dos produtos em fase de elaboração; e
- d) registre esses produtos de forma individualizada, no balanço de encerramento do exercício social.

Se não forem atendidas as condições mencionadas, os bens em elaboração devem ser discriminados individualmente, conforme examinamos no subitem 5.1.

5.1.2. Materiais de Embalagem

Os materiais adquiridos para acondicionamento dos produtos ou bens objetos das transações da empresa integram os custos dos mesmos.

Na data do encerramento do balanço, o saldo não aplicado desses materiais deve ser incluído no Ativo Circulante e escriturado no livro Registro de Inventário.

5.2. MERCADORIAS DE TERCEIROS

As mercadorias de propriedade de terceiros que estejam em poder da empresa não são consideradas para efeito do Imposto de Renda. Logo, o critério da inclusão de mercadorias no inventário para essa legislação é a propriedade, e não a posse. No entanto, as legislações do ICMS e do IPI exigem o inventário à parte das mercadorias pertencentes a terceiros.

Portanto, mesmo não sendo consideradas para efeito da legislação do Imposto de Renda, essas mercadorias devem ser escrituradas no livro Registro de Inventário para atender às legislações do ICMS e do IPI.

5.3. UNIDADES IMOBILIÁRIAS

O contribuinte que exercer atividade imobiliária deve escriturar o livro Registro de Inventário, discriminando as unidades existentes em estoque na data do balanço, da seguinte forma:

- a) os imóveis adquiridos para venda, um por um;
- b) os terrenos originados de desmembramento ou loteamento, por conjunto de lotes com idêntica dimensão ou por quadras, quando referentes a um mesmo empreendimento. Se o contribuinte preferir, pode discriminar terreno por terreno;
- c) as edificações decorrentes de incorporação imobiliária, inclusive os terrenos, por conjunto de unidades autônomas com idêntica área de construção e mesmo padrão de acabamento, desde que se refiram a um mesmo empreendimento, ou, ainda, unidade por unidade, a critério do contribuinte;
- d) os prédios construídos para a venda e respectivos terrenos, prédio por prédio.

5.4. EMPRESAS EDITORAS

As empresas editoras devem fazer constar de seu inventário os fascículos não comercializados por falta ou esgotamento de mercado e os que tenham recebido em restituição pelos mesmos motivos.

Quando se tratar de fascículos obsoletos, assim considerados aqueles que tenham sido rejeitados pelo mercado e, em decorrência, não mais figurem nas vendas normais da empresa, poderão ser computados no inventário com valor zero, desde que, no prazo de 30 dias, contado da data do balanço, a empresa comunique a ocorrência à repartição da Receita Federal de sua jurisdição.

5.4.1. Inutilização de Fascículos

A empresa deve manter o estoque em condições de ser verificado. Caso pretenda, antes da auditoria fiscal, inutilizar, destruir ou vender os fascículos como matéria-prima para o reaproveitamento industrial, deve fazer nova comunicação à Secretaria da Receita Federal do Brasil, até 10 dias antes de desfazer-se, total ou parcialmente, do estoque.

5.4.2. Receita do Reaproveitamento de Fascículos

A receita obtida em decorrência da venda dos fascículos, como matéria-prima para o reaproveitamento industrial, na forma do subitem anterior, deve ser contabilizada como recuperação de custos.

5.5. INFORMAÇÕES NO EFD

As informações dos valores de inventário devem ser prestadas no EFD no Bloco H, conforme as orientações do manual, descritas a seguir:

5.5.1. Bloco H: Inventário Físico

Este bloco destina-se a informar o inventário físico do estabelecimento, nos casos e prazos previstos na legislação pertinente. Para que o Bloco H seja uti-

lizado como Registro de Inventário para efeito de imposto de renda, o contribuinte deve:

- a) acrescentar os bens cujo inventário não é exigido para fins do IPI/ICMS, mas apenas pela legislação do Imposto de Renda (bens em almoxarifado);
- b) acrescentar o valor unitário dos bens, de acordo com os critérios exigidos pela legislação do Imposto de Renda, quando discrepante dos critérios previstos na legislação do IPI/ICMS, conduzindo-se ao valor contábil dos estoques. Esse acréscimo é autorizado pelo Convênio Sinief/70, artigo 63, § 12, como “Outras indicações” e será informado no campo 11 – VL_ITEM_IR do registro H010 – Inventário.

REGISTRO H010: INVENTÁRIO.

Este registro deve ser informado para discriminar os itens existentes no estoque.

A partir de janeiro de 2015, caso o contribuinte utilize o bloco H para atender à legislação do Imposto de Renda, deverá informar neste registro, além dos itens exigidos pelas legislações do ICMS e do IPI, aqueles bens exigidos pela legislação do Imposto de Renda.

A partir de janeiro de 2020, todos os itens que forem declarados nos registros C180, C185, C330, C380, C430, C480, C815 e C870 devem ter pelo menos um registro H010, sob um registro H005 com o campo 04 “MOT_INV” = “06” (controle das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária – restituição/ ressarcimento/ complementação).

6. VALORES A ESCRITURAR

O valor a ser tomado por base na escrituração de mercadorias, matérias-primas e dos bens em almoxarifado corresponde ao custo de aquisição desses bens.

Os produtos em elaboração e acabados devem ser arrolados pelo custo de produção.

Para os produtos agrícolas, animais e extrativos, é admitida a escrituração pelo preço corrente do mercado. Essa faculdade aplica-se não só aos produtores como também aos comerciantes e industriais.

Sobre o assunto ver o item 6 do trabalho Avaliação de Estoques, divulgado neste Volume.

6.1. TRANSFERÊNCIAS PARA DEPÓSITOS ABERTOS

Nas transferências de produtos da fábrica para os seus depósitos abertos não prevalece o valor lançado na nota fiscal, para efeito da escrituração no livro Registro de Inventário, devendo ser observadas as disposições constantes do item 6 anterior.

6.2. CRITÉRIOS DO IPI E DO ICMS

O Convênio Sinief/70 admite que os contribuintes do IPI e do ICMS arrolem as mercadorias em estoque pelo preço corrente no mercado ou Bolsa, prevalecendo o critério de estimação do preço corrente, quando este for inferior ao preço de custo.

Ressalte-se que, exceção feita aos produtos agrícolas, esse critério não é reconhecido pela legislação do Imposto de Renda.

Havendo opção para o registro de mercadorias pelo preço corrente, o contribuinte do IPI e do ICMS deve indicar, na coluna “Observações” do livro Registro de Inventário, o valor unitário determinado de acordo com a legislação do Imposto de Renda.

6.3. EXCLUSÃO DO ICMS E DO PIS E DA COFINS NÃO CUMULATIVOS

A legislação do Imposto de Renda determina que as empresas devem excluir do custo de aquisição de mercadorias para revenda ou das matérias-primas o valor do ICMS recuperável, destacado na nota fiscal.

Da mesma forma, as pessoas jurídicas submetidas ao regime não cumulativo do PIS e da Cofins deverão excluir do custo dos bens adquiridos para revenda, bem como dos bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, conforme as Leis 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.865/2004, parcelas correspondentes aos créditos das referidas contribuições, determinadas mediante aplicação das alíquotas de 1,65% e de 7,6%, respectivamente, sobre o valor das aquisições realizadas no mês. A pessoa jurídica que passar do regime cumulativo para o regime não cumulativo do PIS e da Cofins tem direito ao crédito dessas contribuições calculado sobre o estoque de abertura, devidamente comprovado. O crédito, que será calculado sobre as mercadorias adquiridas para revenda e bens utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, corresponderá a 0,65% para o PIS e 3% para a Cofins.

Nas legislações estaduais do ICMS não existem estas determinações, devendo a escrituração do livro Registro de Inventário ser efetuada com a inclusão das parcelas relativas ao ICMS e ao PIS e à Cofins não cumulativos.

Sendo assim, o contribuinte deve proceder à escrituração do referido livro normalmente, considerando as parcelas relativas ao ICMS, PIS e Cofins não cumulativos.

Para atender à exigência do Imposto de Renda, o contribuinte deve evidenciar o valor do ICMS, do PIS e da Cofins não cumulativos da seguinte forma:

- na coluna “Observações”, registrar as quantias correspondentes ao valor do ICMS, do PIS e da Cofins não cumulativos relativos a cada bem;
- no final serão somadas as três colunas, deduzindo-se do valor total dos bens inventariados a soma do ICMS, do PIS e da Cofins não cumulativos nele contido, encontrado no somatório da coluna “Observações”; e finalmente
- demonstrar esses valores através de um resumo no encerramento do inventário no livro.

7. EMPRESAS COM FILIAIS

A legislação do Imposto de Renda determina que o livro Registro de Inventário deve ser escriturado e mantido na matriz da empresa, abrangendo os estoques de todos os estabelecimentos no Território Nacional, somente sendo exigida a escrituração do referido livro pelas filiais quando a empresa possuir escrita contábil descentralizada.

Contudo, as legislações do ICMS e do IPI dispõem que o livro Registro de Inventário deve ser escriturado em cada um dos estabelecimentos da empresa.

Assim, para atender àquelas legislações, as empresas que possuem filiais, sucursais ou agências também devem manter a escrituração do referido livro em

cada estabelecimento, referente aos estoques próprios existentes no respectivo local.

7.1. CONTABILIDADE DESCENTRALIZADA

Caso a empresa adote contabilidade descentralizada, é admitido que a matriz, após escriturar os bens em seu estoque, adicione, por totais, grupo a grupo, os inventários de cada uma de suas dependências.

Ressalte-se que esse procedimento não exime cada filial da escrituração de seu respectivo livro Registro de Inventário. Nesse caso, os livros Registro de Inventário das filiais serão considerados como livros auxiliares, de vez que as operações neles consignadas não se encontram lançadas detalhadamente no livro da matriz.

A adoção desse procedimento obriga a matriz a apresentar, sempre que solicitada pela autoridade tributária, o livro Registro de Inventário dos demais estabelecimentos, juntamente com o livro Diário.

8. ARBITRAMENTO DO LUCRO

A pessoa jurídica poderá ter o seu imposto devido trimestralmente no decorrer do ano-calendário, determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando:

- a) estiver obrigada à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;
- b) deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e os documentos da escrituração comercial e fiscal;
- c) a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para determinar o lucro real.

9. CONSERVAÇÃO DO REGISTRO DE INVENTÁRIO E DOCUMENTOS

A pessoa jurídica é obrigada a conservar, em boa guarda, enquanto não ocorrer a prescrição ou decadência no tocante aos atos neles consignados, o livro Registro de Inventário e demais livros, documentos e papéis relativos à sua atividade. Os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios.

9.1. EXTRAVIO OU DETERIORAÇÃO

Ocorrendo extravio, deterioração ou destruição de livros, fichas, documentos ou papéis de interesse da escrituração, a pessoa jurídica deve publicar, em jornal de grande circulação do local de seu estabelecimento, aviso concernente ao fato e deste dará minuciosa informação, dentro de 48 horas, ao órgão competente do Registro do Comércio, remetendo cópia da comunicação ao órgão da Secretaria da Receita Federal do Brasil de sua jurisdição.

A legalização de novos livros ou fichas só será providenciada depois de observado o disposto no parágrafo anterior.

9.1.1. Livro Digital

No caso de livro digital, enquanto for mantida uma via do instrumento objeto de extravio, deterioração ou destruição no Sped, a Junta Comercial não autenticará livro substitutivo, devendo o empresário ou sociedade obter reprodução do instrumento junto à administradora daquele Sistema.

10. EXEMPLO PRÁTICO

A escrituração dos produtos deve ser feita por grupo, de acordo com a sua espécie e classificação fiscal.

Sendo assim, demonstramos, a seguir, o preenchimento do livro Registro de Inventário em 31-12-2025, de uma empresa, fabricante de roupas, considerando que:

- mantém contabilidade de custo integrada e coordenada com o restante da escrituração;
- as aquisições ocorreram dentro do próprio Estado em que a empresa está situada;
- está situada em Estado com alíquota do ICMS de 18%;
- no encerramento do ano-calendário possui os seguintes bens de sua propriedade em estoque:

Espécie	Grupo	Classificação	Quantidade	Unidade	Valor Unitário (R\$)
Tecido de Algodão Cru	Matéria-prima	5212.21.00	7.550	kg	21,70
Tecido de Algodão Estampado	Matéria-prima	5212.25.00	6.679	kg	23,02
Tecido de Algodão Branqueado	Matéria-prima	5212.22.00	4.414	kg	18,99
Linha de Poliéster	Produtos Intermediários	5401.10.90	399	cx	47,50
Botões	Produtos Intermediários	9606.29.00	363	cx	41,11
Botões de Pressão	Produtos Intermediários	9606.10.00	407	cx	44,28
Fechos-ecler	Produtos Intermediários	9607.11.00	2.527	kg	9,99
Colchetes	Produtos Intermediários	8308.10.00	550	cx	16,29
Etiquetas	Produtos Intermediários	5807.90.00	726	Peças	24,39
Sacos Plásticos	Material de Embalagem	3923.21.90	10	Milheiro	790,39
Caixas de Papelão	Material de Embalagem	4819.10.00	7.405	Unidade	5,41
Calças Masculinas	Produtos em Elaboração		1.756	Unidade	171,79
Vestidos	Produtos em Elaboração		1.379	Unidade	212,45
Calças Femininas	Produtos em Elaboração		1.423	Unidade	176,25
Calças Masculinas	Produtos Acabados	6203.42.00	2.758	Unidade	235,02
Vestidos	Produtos Acabados	6204.42.00	2.918	Unidade	384,06
Calças Femininas	Produtos Acabados	6204.62.00	3.775	Unidade	266,44

O livro Registro de Inventário será escriturado do modo a seguir, considerando, a título de ilustração, o livro Modelo 7 a que se refere o item 3 deste trabalho.

REGISTRO DE INVENTÁRIO

ESTOQUES EXISTENTES		EM 31 DE DEZEMBRO DE 2025					OBSERVAÇÕES ICMS		
CLASSIFICAÇÃO FISCAL	DISCRIMINAÇÃO	QUANTIDADE	UNIDADE	VALOR			ICMS	PIS	COFINS
				UNITÁRIO	PARCIAL	TOTAL			
	Matérias-primas								
5212.21.00	Tecido de Algodão Cru	7.550	kg	21,70	163.835,00		29.490,30	2.703,28	12.451,46
5212.25.00	Tecido de Algodão Estampado	6.679	kg	23,02	153.750,58		27.675,10	2.536,88	11.685,04
5212.22.00	Tecido de Algodão Branqueado	4.414	kg	18,99	83.821,86	401.407,44	15.087,93	1.383,06	6.370,46
	Produtos Intermediários								
5401.10.90	Linha de Poliéster	399	cx	47,50	18.952,50		3.411,45	312,72	1.440,39
9606.29.00	Botões	363	cx	41,11	14.922,93		2.686,13	246,23	1.134,14
9606.10.00	Botões de Pressão	407	cx	44,28	18.021,96		3.243,95	297,36	1.369,67
9607.11.00	Fechos-ecler	2.527	kg	9,99	25.244,73		4.544,05	416,54	1.918,60
8308.10.00	Colchetes	550	cx	16,29	8.959,50		1.612,71	147,83	680,92
5807.90.00	Etiquetas	726	Peças	24,39	17.707,14	103.808,76	3.187,29	292,17	1.345,74
	Material de Embalagem								
3923.21.90	Sacos Plásticos	10	Milheiro	790,39	7.903,90		1.422,70	130,41	600,70
4819.10.00	Caixas de Papelão	7.405	Unidade	5,41	40.061,05	47.964,95	7.210,99	661,01	3.044,64
	Produtos Acabados								
6203.42.00	Calças Masculinas	2.758	Unidade	235,02	648.185,16				
6204.42.00	Vestidos	2.918	Unidade	384,06	1.120.687,08				
6204.62.00	Calças Femininas	3.775	Unidade	266,44	1.005.811,00	2.774.683,24			
	Produtos em Elaboração								
	Calças Masculinas	1.756	Unidade	171,79	301.663,24				
	Vestidos	1.379	Unidade	212,45	292.968,55				
	Calças Femininas	1.423	Unidade	176,25	250.803,75	845.435,54			
	Resumo					4.173.299,93	99.572,60	9.127,49	42.041,76
	Matérias-primas				401.407,44				
	Produtos Intermediários				103.808,76				
	Material de Embalagem				47.964,95				
	Produtos Acabados				2.774.683,24				
	Produtos em Elaboração				845.435,54				
	Total do Estoque Bruto				4.173.299,93				
	Valor do Estoque para o Imposto de Renda (IN 51 SRF/78, Lei 10.637/2002 e Lei 10.833/2003)								
	Total do Estoque Bruto				4.173.299,93				
	ICMS, PIS e Cofins (-)				150.741,85				
	Total do Estoque, excluído o ICMS, o PIS e a Cofins				4.022.558,08				

FUNDAMENTAÇÃO LEGAL: Lei Complementar 123, de 14-12-2006 artigo 61-A a 61-D (Portal COAD); Lei Complementar 167, de 24-4-2019 (Portal COAD); Lei 8.934, de 18-11-94 – artigos 39-A e 39-B (Informativo 47/94); Lei 10.406, de 10-1-2002 – Código Civil – artigos 982, 1.179, 1.181, 1.187 e 1.194 (Portal COAD); Lei 10.637, de 30-12-2002 – artigo 3º (Informativo 53/2002); Lei 10.833, de 29-12-2003 – artigo 3º (Informativo 53/2003); Lei 10.865, de 30-4-2004 – artigo 15 (Informativo 18/2004); Decreto-lei 486, de 3-3-69 (DO-U de 4-3-69); Decreto-lei 1.598, de 26-12-77 – artigos 7º e 14, §4º (Portal COAD); Decreto 1.800, de 30-1-96 – artigo 78-A (Informativo 05/96); Decreto 9.580, de 22-11-2018 – Regulamento do Imposto de Renda – artigos 172, 265, 266, 275, 276, 278, 305, 306, 309, 600, 603 (Portal COAD); Decreto 6.022, de 22-1-2007 (Fascículo 04/2007); Decreto 7.212, de 15-6-2010 – Regulamento do IPI – artigos 472 ao 475 (Portal COAD); Decreto 7.979, de 8-4-2013 (Fascículo 15/2013);

Decreto 8.683, de 25-2-2016 (Fascículo 09/2016); Decreto 8.950, de 29-12-2016 – Tabela de Incidência do IPI (Portal COAD); Decreto 64.567, de 22-5-69 (DO-U de 26-5-69); Portaria 496 MF, de 13-9-77 (Informativo 38/77); Resolução 140 CGSN, de 22-5-2018 – artigo 63 (Portal COAD); Convênio S/Nº Sinief, de 15-12-70 – artigo 76 (Separata/71); Convênio 143 ICMS, de 15-12-2006 (Portal COAD); Ajuste Sinief 2, de 3-4-2009 (Fascículo 16/2009); Protocolo 3 ICMS de 1-4-2011 (Portal COAD); Ato 44 Cotepe/ICMS, de 7-8-2018 (Fascículo 32/2018); Instrução Normativa 11 SRF, de 21-2-96 – artigos 10 e 12, §§ 3º e 4º (Informativo 08/96); Instrução Normativa 23 SRF, de 25-3-83 (Informativo 13/83); Instrução Normativa 51 SRF, de 3-11-78 (Informativo 45/78); Instrução Normativa 81 SRF, de 30-6-86 (Informativo 27/86); Instrução Normativa 82 DREI, de 19-2-2021 (Fascículo 8/2021); Instrução Normativa 84 SRF, de 20-12-79 (Informativos 54/79 e 05/80); Instrução Normativa 1.371 RFB, de 28-6-2013 (Fascículo 27/2013); Instrução Normativa 1.700 RFB, de 14-3-2017 – artigos 49, §§ 2º e 3º; e 225 (Fascículo 11/2017); Instrução Normativa 1.911 RFB, de 11-10-2019 – artigos 8º ao 20 (Portal COAD); Instrução Normativa 2.003 RFB, de 18-01-2021 (Informativo 03/2021); Instrução Normativa 2.142 RFB, de 26-05-2023 (Informativo 22/2023); Ato Declaratório Executivo 38 Cofis, de 13-12-2024 – Manual de Orientação do Leiaute da ECF (Fascículo 51/2024); Parecer Normativo 5 CST, de 14-2-86 (Informativo 08/86); Parecer Normativo 11 CST, de 13-9-85 (Informativo 38/85); Parecer Normativo 30 CST, de 4-4-78 (DO-U de 18-4-78); Parecer Normativo 127 CST, de 30-9-75 (DO-U de 24-10-75); Parecer Normativo 216 CST, de 8-3-71 (DO-U de 22-4-71); Parecer Normativo 492 CST, de 3-12-70 (DO-U de 11-12-70); Parecer Normativo 500 CST, de 4-12-70 (DO-U de 4-12-70); Guia Prático da Escrituração Fiscal Digital – EFD-ICMS/IPI; Perguntas & Respostas – IRPJ 2024 – RFB – Capítulo VII.

ARRENDAMENTO MERCANTIL

Tratamento Tributário

Neste trabalho, examinamos os aspectos fiscais aplicáveis ao arrendamento mercantil nos casos em que os bens objeto dos contratos são arrendados por pessoas jurídicas ou a elas equiparadas.

1. LEGISLAÇÃO APLICÁVEL

O tratamento tributário das operações de arrendamento mercantil é regido pela Lei 6.099/74 e suas alterações.

Todas as operações de arrendamento mercantil subordinam-se ao controle e à fiscalização do Banco Central do Brasil (Bacen), segundo normas estabelecidas pelo Conselho Monetário Nacional (CMN).

No âmbito do Bacen, a matéria está regulamentada pela Resolução 2.309/96, e suas alterações.

2. CONCEITO

O arrendamento mercantil, também denominado *leasing*, é o negócio jurídico realizado entre pessoa jurídica, na qualidade de arrendadora, e pessoa física ou jurídica, na qualidade de arrendatária, que tenha por objeto o arrendamento de bens adquiridos pela arrendadora, segundo especificações da arrendatária e para uso próprio desta em sua atividade econômica.

3. BENS OBJETO DO LEASING

Podem ser objeto de arrendamento mercantil bens móveis, de produção nacional ou estrangeira, e bens imóveis, adquiridos pela arrendadora na forma e com a finalidade mencionadas no item 2.

4. MODALIDADES DE ARRENDAMENTO MERCANTIL

O Regulamento que disciplina e consolida as normas aplicáveis às operações de arrendamento mercantil, editado pelo Bacen, prevê, atualmente, as modalidades examinadas a seguir.

4.1. ARRENDAMENTO MERCANTIL OPERACIONAL

A partir de 27-2-2019, de acordo com a Resolução 4.696 Bacen/2018, que alterou a Resolução 2.309 Bacen/96, considera-se arrendamento mercantil operacional a modalidade em que:

- a) as contraprestações a serem pagas pela arrendatária contemplem o custo de arrendamento do bem e os serviços inerentes à sua colocação à disposição da arrendatária, não podendo o valor presente dos pagamentos ultrapassar 90% do custo do bem;

- b) o prazo efetivo do arrendamento mercantil seja inferior a 75% do prazo de vida útil econômica do bem;
- c) as despesas de manutenção, assistência técnica e serviços correlatos à operacionalidade do bem arrendado podem ser de responsabilidade da arrendadora ou da arrendatária;
- d) o preço para o exercício da opção de compra seja o valor de mercado do bem arrendado;
- e) não haja previsão de pagamento de valor residual garantido;
- f) o bem arrendado seja suficientemente genérico, de modo a possibilitar seu arrendamento subsequente a outra arrendatária sem modificações significativas; e
- g) as perdas decorrentes do cancelamento do contrato após o período de cancelamento improvável não sejam suportadas substancialmente pela arrendatária.

No cálculo do valor presente dos pagamentos, mencionado na letra “a”, deverá ser utilizada taxa equivalente aos encargos financeiros constantes do contrato. Se o exercício da opção de renovação ou qualquer forma de extensão contratual for considerada razoavelmente certa no início do contrato, deve ser considerado também o valor presente das contraprestações relativas ao período adicional.

4.1.1. Critérios Complementares

Para efeito do disposto no subitem 4.1, considera-se:

- a) prazo efetivo do arrendamento mercantil: período de cancelamento improvável, juntamente com:
 - períodos cobertos por opção da arrendatária de estender o prazo do arrendamento, se o exercício dessa opção for considerado razoavelmente certo, no início do arrendamento mercantil; e
 - períodos cobertos por opção da arrendatária de rescindir o arrendamento, se o não exercício dessa opção for considerado razoavelmente certo, no início do arrendamento mercantil;
- b) período de cancelamento improvável: período mínimo do contrato durante o qual a arrendatária possui a opção de rescindir o arrendamento mercantil somente:
 - nas hipóteses previstas na legislação;
 - com a permissão da arrendadora; ou
 - mediante o pagamento, pela arrendatária, de uma quantia adicional tal que a continuação do arrendamento mercantil seja considerada, desde o início, razoavelmente certa; e
- c) vida útil econômica: período remanescente a partir do começo do prazo do arrendamento mercantil, durante o qual se espera que o bem arrendado seja economicamente utilizável, independentemente da data de encerramento do contrato.

Para avaliar se os exercícios das opções de estender o prazo e de rescindir o arrendamento são ou não razoavelmente certos, devem ser considerados todos os fatos e circunstâncias relevantes que criam incentivo econômico para a decisão da arrendatária, inclusive:

- a comparação do valor contratado das contraprestações com o valor de mercado estimado no período coberto pela opção;
- as benfeitorias no bem arrendado com benefícios econômicos esperados significativos no período coberto pela opção;
- os custos ou dificuldades operacionais decorrentes da não continuação da operação; e
- a importância do bem arrendado para as operações da arrendatária, seu grau de especialização, sua localização e a disponibilidade de alternativas adequadas.

4.1.2. Arrendamento Mercantil Operacional até 26-2-2019

Considerava-se arrendamento mercantil operacional a modalidade que se enquadre nas letras “a” a “e” do item 4.1.

No cálculo do valor presente dos pagamentos, mencionado na letra “a” do subitem 4.1, deverá ser utilizada taxa equivalente aos encargos financeiros constantes do contrato.

4.2. ARRENDAMENTO MERCANTIL FINANCEIRO

De acordo com o artigo 5º do Regulamento anexo à Resolução 2.309 Bacen/96, e alterações, a partir de 27-2-2019, considera-se arrendamento mercantil financeiro a modalidade de arrendamento que não for classificada como arrendamento mercantil operacional, na forma do subitem 4.1 anterior.

Entre as outras situações, a não classificação ocorre, inclusive, quando existir um contrato sem valor residual garantido pago ao final, mesmo que esse valor seja pago acrescido nas parcelas, que é uma prática comum no mercado.

4.2.1. Arrendamento Mercantil Financeiro até 26-2-2019

Até 26-2-2019, considera-se arrendamento mercantil financeiro a modalidade em que:

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

4.3. CLASSIFICAÇÃO DO ARRENDAMENTO

A classificação do arrendamento mercantil, conforme os subitens 4.1 e 4.2, deve ser realizada:

- a) no início do contrato;
- b) no momento do exercício da opção de renovação que, ao início do contrato, não seja considerada razoavelmente certa; e
- c) no caso de alteração contratual.

Nas hipóteses mencionadas nas letras “b” e “c”, deve-se considerar, para os efeitos do disposto nas letras “a” e “b” do subitem 4.1, o custo do bem na data

do exercício da opção de renovação ou da alteração contratual e o prazo efetivo do arrendamento mercantil remanescente, o valor presente das contraprestações remanescentes e a vida útil econômica do bem, todos a partir da data do exercício da opção de renovação ou da alteração contratual.

5. NORMAS PARA A ARRENDADORA

Somente estão autorizadas a realizar operações de *leasing*, na qualidade de arrendadoras, as seguintes entidades:

- a) pessoas jurídicas que tenham como objeto principal de sua atividade a prática de operações de arrendamento mercantil;
- b) os bancos múltiplos com carteira de arrendamento mercantil;
- c) as instituições financeiras, no caso de operações contratadas com o próprio vendedor dos bens (*lease back*).

As operações na modalidade operacional são privativas dos bancos múltiplos com carteira de arrendamento mercantil e das sociedades de arrendamento mercantil.

5.1. CONSTITUIÇÃO E FUNCIONAMENTO

A constituição e o funcionamento das pessoas jurídicas que tenham como objeto principal de sua atividade a prática de operações de arrendamento mercantil dependem de autorização do Bacen.

As sociedades de arrendamento mercantil devem adotar a forma de sociedades anônimas e a elas se aplicam, no que couber, as mesmas condições estabelecidas para o funcionamento de instituições financeiras, devendo constar obrigatoriamente de sua denominação a expressão “Arrendamento Mercantil”, que é privativa dessas sociedades.

O Capital Social e o Patrimônio Líquido das sociedades de arrendamento mercantil devem observar os limites fixados pelo CMN.

6. FORMALIZAÇÃO DOS CONTRATOS DE ARRENDAMENTO MERCANTIL

Os contratos de arrendamento mercantil devem ser formalizados por instrumento público ou particular.

6.1. DADOS OBRIGATÓRIOS

Os contratos devem conter, no mínimo, as seguintes especificações:

- a) a descrição dos bens que constituem o objeto do arrendamento mercantil, com todas as características que permitam sua perfeita identificação;
- b) o prazo do arrendamento;
- c) o valor das contraprestações ou a fórmula de cálculo das contraprestações, bem como o critério para seu reajuste;
- d) a forma de pagamento das contraprestações por períodos determinados, não superiores a um semestre, salvo nos casos de operações que beneficiem atividades rurais, quando o pagamento pode ser fixado por períodos não superiores a um ano;

- e) as condições para o exercício por parte da arrendatária do direito de optar pela renovação do contrato, pela devolução dos bens ou pela aquisição dos bens arrendados;
- f) a concessão à arrendatária de opções de compra dos bens arrendados, devendo ser estabelecido o preço para seu exercício ou critério utilizável na sua fixação;
- g) as despesas e os encargos adicionais, inclusive despesas de assistência técnica, manutenção e serviços inerentes à operacionalidade dos bens arrendados, admitindo-se, ainda, para o arrendamento mercantil financeiro:
 - a previsão de a arrendatária pagar valor residual garantido em qualquer momento durante a vigência do contrato, não caracterizando o pagamento do valor residual garantido o exercício da opção de compra;
 - o reajuste do preço estabelecido para a opção de compra e o valor residual garantido;
- h) as condições para eventual substituição dos bens arrendados, inclusive na ocorrência de sinistro, por outros da mesma natureza, que melhor atendam às conveniências da arrendatária, devendo a substituição ser formalizada por intermédio de aditivo contratual;
- i) as demais responsabilidades que vierem a ser convencionadas, em decorrência de:
 - uso indevido ou impróprio dos bens arrendados;
 - seguro previsto para cobertura de risco dos bens arrendados;
 - danos causados a terceiros pelo uso dos bens;
 - ônus advindos de vícios dos bens arrendados;
- j) a faculdade de a arrendadora vistoriar os bens objeto de arrendamento e de exigir da arrendatária a adoção de providências indispensáveis à preservação da integridade dos referidos bens;
- k) as obrigações da arrendatária, nas hipóteses de:
 - inadimplemento, limitada a multa de mora a 2% do valor em atraso;
 - destruição, perecimento ou desaparecimento dos bens arrendados;
- l) a faculdade de a arrendatária transferir a terceiros no País, desde que haja anuência expressa da entidade arrendadora, os seus direitos e obrigações decorrentes do contrato, com ou sem corresponsabilidade solidária.

7. PRAZOS MÍNIMOS

Os contratos devem fixar os seguintes prazos mínimos de arrendamento:

Arrendamento mercantil financeiro

Bens com vida útil igual ou inferior a 5 anos: 2 anos

Outros bens: 3 anos

Arrendamento mercantil operacional: 90 dias

8. VALOR DAS CONTRAPRESTAÇÕES

O Bacen poderá fixar critérios de distribuição de contraprestações de arrendamento durante o prazo contratual, tendo em vista a adequada observância dos prazos mínimos mencionados no item anterior.

9. TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DAS CONTRAPRESTAÇÕES

O Regulamento do Imposto de Renda estabelece que são consideradas como custo ou despesa operacional da pessoa jurídica arrendatária as contraprestações pagas ou creditadas, decorrentes de contrato de arrendamento mercantil fundamentado na Lei 6.099/74 e suas alterações.

9.1. CONDIÇÃO PARA A DEDUTIBILIDADE

Para fins do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, a dedutibilidade das contraprestações está condicionada a que os bens arrendados estejam relacionados intrinsecamente com a produção ou comercialização dos bens ou serviços pela arrendatária, inclusive as despesas financeiras nelas consideradas.

Consideram-se intrinsecamente relacionados com a produção ou 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 6.099/74, 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.

9.1.1. Bens Locados pela Arrendatária

Pode ocorrer de a empresa arrendatária ter como atividade econômica a locação de bens, os quais tanto podem ser próprios como disponíveis através de contrato de arrendamento mercantil.

Nesses casos, também é admitida a dedução, como custo ou despesa operacional, das contraprestações pagas por força de contrato de arrendamento mercantil de bens destinados pela arrendatária, à locação, desde que visando, essencialmente, atender à realização do seu próprio objeto social.

9.1.2. Bens Utilizados por Dirigentes ou Terceiros

Desde que identificados e individualizados os beneficiários, as contraprestações de arrendamento mercantil relativas a veículos utilizados no transporte de administradores, diretores, gerentes e seus assessores ou de terceiros em relação à pessoa jurídica, integram as respectivas remunerações, sendo consideradas dedutíveis na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Os valores incorporados a retiradas ou salários são tributados pelo Imposto de Renda de pessoa física, na fonte e na Declaração de Ajuste Anual, de acordo com a Tabela Progressiva.

A falta de identificação do beneficiário e, conseqüentemente, a não incorporação da vantagem ou benefício à sua remuneração, implicará a tributação exclusiva na fonte do valor da contraprestação, à alíquota de 35%.

O valor concedido será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto, considerado vencido no dia do pagamento.

Os valores atribuídos a beneficiários não identificados ou identificados e não individualizados, bem como o imposto recolhido à alíquota de 35%, são indedutíveis, devendo ser adicionados ao lucro líquido do correspondente período, para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

9.2. MOMENTO DA DEDUÇÃO

De acordo com a Portaria 140 MF/84, as contraprestações de arrendamento mercantil devem ser computadas no lucro líquido do período de apuração em que forem exigíveis, ou seja, serão computadas de acordo com os respectivos vencimentos. A norma da Portaria conflita com o regime de competência, pois há contratos de arrendamento mercantil, em que a maior parte das contraprestações é exigível nos primeiros meses.

Ocorre que o artigo 1º Conselho de Contribuintes emitiu decisões, nas quais descaracteriza como arrendamento mercantil a operação em que as contraprestações são maiores no início do contrato, ou seja, são desproporcionais ao tempo do contrato.

Como o Bacen, apesar de autorizado por lei, não expediu critérios para cálculo das contraprestações, o contribuinte deve procurar conciliar as normas fiscais e contábeis.

10. VALOR RESIDUAL GARANTIDO

A previsão de a arrendatária pagar valor residual garantido somente pode existir nos contratos de arrendamento mercantil financeiro.

Valor residual garantido é o preço fixado no contrato para o exercício da opção de compra ou o valor contratualmente garantido pela arrendatária à arrendadora, correspondente ao mínimo a ser recebido por esta na venda a terceiros do bem arrendado, na hipótese de a opção de compra não ser exercida.

10.1. ANTECIPAÇÃO DO VALOR RESIDUAL GARANTIDO

O valor residual garantido poderá ser pago em qualquer momento, durante a vigência do contrato, não caracterizando o pagamento desse valor o exercício da opção de compra.

11. EFEITOS TRIBUTÁRIOS DA CONTABILIZAÇÃO DO ARRENDAMENTO MERCANTIL

Os registros contábeis do arrendamento mercantil na arrendatária devem estar de acordo com a nova regra prevista no inciso IV do artigo 179 da Lei 6.404/76, com a redação da Lei 11.638/2007. O mencionado dispositivo estabelece que no Ativo Imobilizado sejam classificados os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram os benefícios, riscos e controle desses bens, como é o caso do arrendamento mercantil financeiro.

Assim, de acordo com as normas contábeis vigentes, quando o arrendamento for classificado como financeiro, o bem será tratado como vendido pela arrendadora ou um terceiro diretamente à arrendatária, que o ativará e reconhecerá sua dívida perante a arrendadora, e esta classificará o desembolso como um recebível. Os pagamentos das prestações do arrendamento mercantil financeiro não caracterizam despesas e, dessa forma, serão registradas:

- a) parte como amortização parcial do saldo devedor da dívida; e
- b) parte como pagamento de encargos financeiros.

O ativo deve ser depreciado na arrendatária pela sua vida útil, e não pelo prazo do contrato.

As novas regras contábeis para registro do arrendamento mercantil foram disciplinadas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis através do Pronunciamento CPC 06 e da Interpretação Técnica ICPC 03, que foram referendadas e implementadas pelo Conselho Federal de Contabilidade e pela Comissão de Valores Mobiliários, respectivamente, através da NBC TG06 e das Deliberações CVM 613/2009 e 787/2017.

11.1. AJUSTES AO LUCRO LÍQUIDO NA ARRENDATÁRIA

Diante do exposto no item 11, para fins de buscar a neutralidade tributária, a pessoa jurídica arrendatária que reconheça contabilmente o bem em seu Ativo Imobilizado, em decorrência de o contrato de arrendamento prever a transferência substancial dos benefícios e riscos e controle do bem arrendado, deverá proceder aos seguintes ajustes ao lucro líquido no Livro Eletrônico de Apuração do Lucro Real (e-Lalur) e no Livro Eletrônico de Apuração da Base de Cálculo da CSLL (e-Lacs):

- a) computar como exclusão as contraprestações pagas ou creditadas por força de contrato de arrendamento mercantil, referentes a bens móveis ou imóveis intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços, inclusive as despesas financeiras nelas consideradas;
- b) adicionar as despesas financeiras incorridas em contratos de arrendamento mercantil, inclusive os valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso III do **caput** do artigo 184 da Lei 6.404/76;
- c) adicionar as despesas de depreciação, amortização e exaustão geradas por bem objeto de arrendamento mercantil, na hipótese em que a arrendatária reconheça contabilmente o encargo, inclusive após o prazo de encerramento do contrato;

d) adicionar os encargos de depreciação, amortização e exaustão, gerados por bem objeto de arrendamento mercantil, no período de apuração em que forem apropriados como custo de produção dos bens ou serviços.

No caso mencionado na letra “a”, entende-se como contraprestações creditadas as contraprestações vencidas e por despesa financeira os juros computados no valor da contraprestação de arrendamento mercantil.

Pronunciamento CPC 06 (R2)

Este Pronunciamento, que estabelece princípios para o reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação de arrendamentos, de forma a garantir que arrendatários e arrendadores forneçam informações relevantes que representem fielmente essas transações, teve seus procedimentos revisados para vigência a partir de 1-1-2019.

Nas novas regras, o custo do ativo de direito de uso deve compreender:

- a) o valor da mensuração inicial do passivo de arrendamento;
- b) quaisquer pagamentos de arrendamento efetuados até a data de início, menos quaisquer incentivos de arrendamento recebidos;
- c) quaisquer custos diretos iniciais incorridos pelo arrendatário; e
- d) a estimativa de custos a serem incorridos pelo arrendatário na desmontagem e remoção do ativo subjacente, restaurando o local em que está localizado ou restaurando o ativo subjacente à condição requerida pelos termos e condições do arrendamento, salvo se esses custos forem incorridos para produzir estoques. O arrendatário incorre na obrigação por esses custos, seja na data de início ou como consequência de ter usado o ativo subjacente durante um período específico.

Efeitos fiscais

Instrução Normativa 1.889 RFB/2019 acrescentou o Anexo V à Instrução Normativa 1.753 RFB, de 30-10-2017, que disciplina os ajustes fiscais relativos aos procedimentos contábeis previstos no Pronunciamento Técnico CPC 06 (R2) – Operações de Arrendamento Mercantil, a partir de 1-1-2019.

Assim, entre outros, poderão ser excluídos do lucro líquido na determinação nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL:

- a) os custos diretos iniciais incorridos que façam parte do custo do ativo de direito de uso conforme disposto na letra “c” do item 24 do CPC 06;
- b) os custos incorridos na desmontagem e remoção do ativo que façam parte do custo do ativo de direito de uso conforme disposto na letra “d” do item 24 do CPC 06.

11.1.1. Inadimplemento da Contraprestação do Arrendamento

Havendo inadimplemento da contraprestação, a dedutibilidade dos juros observará o seguinte:

- a) a partir da citação inicial para o pagamento do débito, a pessoa jurídica devedora deverá adicionar ao lucro líquido, para determinação do lucro real e do resultado ajustado da CSLL, os encargos incidentes sobre o débito vencido e não pago que tenham sido deduzidos como despesa ou custo, incorridos a partir daquela data; e

- b) os valores adicionados poderão ser excluídos do lucro líquido, para determinação do lucro real e do resultado ajustado da CSLL, no período de apuração em que ocorra a quitação do débito por qualquer forma.

11.1.2. Atualização Monetária da Contraprestação do Arrendamento

Na hipótese das contraprestações a pagar e respectivos saldos de juros a apropriar decorrentes de ajuste a valor presente serem atualizados em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal ou contratual, as variações monetárias ativas ou passivas decorrentes desta atualização que tiverem sido computadas na contraprestação de que trata a letra “a” do subitem 11.1 serão excluídas ou adicionadas ao lucro líquido na apuração do lucro real e do resultado ajustado da CSLL nos períodos de apuração em que forem reconhecidas conforme as normas contábeis e legislação comercial.

Às atualizações feitas sobre contraprestações vencidas aplicam-se, conforme o caso, o disposto no subitem 11.1.1 e, quanto às variações monetárias, o tratamento examinado em trabalho específico divulgado no Livro 6 do Fascículo/ 2024, não sendo aplicável o disposto neste subitem.

11.1.3. Contrato não Tipificado como Arrendamento Mercantil

Deverá ser aplicado o mesmo tratamento examinado no subitem 11.1 aos contratos não tipificados como arrendamento mercantil que contenham elementos contabilizados como arrendamento mercantil por força de normas contábeis e da legislação comercial, conforme examina a Norma Brasileira de Contabilidade NBC TG06.

11.2. AJUSTES AO LUCRO LÍQUIDO NA ARRENDADORA

Na apuração do lucro real e do resultado ajustado da CSLL de pessoa jurídica arrendadora que realize operações sujeitas ao tratamento tributário disciplinado pela Lei 6.099/74, deverá ser observado o seguinte:

- a) o valor da contraprestação é considerado receita da atividade;
- b) são dedutíveis os encargos de depreciação gerados por bem objeto de arrendamento mercantil, calculados na forma da legislação vigente.

O disposto neste subitem também se aplica às operações não sujeitas ao controle e fiscalização do Banco Central do Brasil, conforme disciplinado pela Lei 6.099/74, desde que não haja transferência substancial dos riscos e benefícios inerentes à propriedade do ativo.

11.2.1. Operações não Sujetas à Lei 6.099/74

Para efeito de apuração do lucro real e do resultado ajustado da CSLL da pessoa jurídica arrendadora, que realize operações em que haja transferência substancial dos riscos e benefícios inerentes à propriedade do ativo e que não estejam sujeitas ao tratamento tributário disciplinado pela Lei 6.099/74, o resultado relativo à operação de arrendamento mercantil deverá ser reconhecido proporcionalmente ao valor de cada contraprestação durante o período de vigência do contrato. O resultado da operação será adicionado ao lucro líquido na apuração do lucro real e do resultado ajustado da CSLL em cada período de apuração em valor proporcional às contraprestações vencidas no período.

A pessoa jurídica deverá proceder, caso seja necessário, aos ajustes ao lucro líquido para fins de apuração do lucro real e do resultado ajustado da CSLL, no e-Lalur e no e-Lacs, respectivamente.

O tratamento examinado neste subitem também se aplica aos contratos não tipificados como arrendamento mercantil que contenham elementos contabilizados como arrendamento mercantil por força de normas contábeis e da legislação comercial.

APURAÇÃO DO RESULTADO

Entende-se, por resultado relativo à operação de arrendamento mercantil, a diferença entre o valor do contrato de arrendamento e o somatório dos custos diretos iniciais e o custo de aquisição, produção ou construção dos bens arrendados. O resultado deve ser apurado no começo do contrato de arrendamento mercantil, que corresponde à data a partir da qual o arrendatário passa a poder exercer o seu direito de usar o ativo arrendado.

Para efeitos do disposto consideram-se:

- a) valor do contrato de arrendamento mercantil – somatório dos valores a serem pagos pela arrendatária à arrendadora em decorrência do contrato, excluídos os acréscimos decorrentes da mora no cumprimento das obrigações ou pelo descumprimento de cláusulas contratuais;
- b) custos diretos iniciais – são os custos incrementais que são diretamente atribuíveis à negociação e estruturação de um arrendamento mercantil.

AJUSTES COMPLEMENTARES AO RESULTADO DO CONTRATO

Para fins de apuração do lucro real e do resultado ajustado da CSLL, deverão ser considerados os seguintes ajustes:

- a) não será dedutível a diferença a menor entre o valor contábil residual do bem arrendado e o seu preço de venda, quando do exercício da opção de compra;
- b) as receitas financeiras reconhecidas conforme as normas contábeis e legislação comercial relativas ao arrendamento mercantil que estiverem computadas no resultado da operação serão excluídas do lucro líquido na apuração do lucro real e do resultado ajustado da CSLL;
- c) na hipótese das contraprestações a receber e respectivos saldos de juros a apropriar decorrentes de ajuste a valor presente serem atualizados em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal ou contratual, o resultado da operação ainda não tributado será recalculado mediante correção no valor do contrato de que trata a letra “a” do tópico Apuração do Resultado deste subitem;
- d) as variações monetárias ativas ou passivas decorrentes da atualização de que trata a letra “c” computadas no resultado da operação serão excluídas ou adicionadas nos períodos de apuração em que forem reconhecidas conforme as normas contábeis e legislação comercial;
- e) para contratos que prevejam alterações nos valores das contraprestações a receber em decorrência de alterações na quantidade fornecida ou no serviço prestado, o resultado da operação ainda não tributado será recalculado mediante alterações no valor do contrato e nos custos.

11.3. APURAÇÃO DE GANHO DE CAPITAL

A determinação do ganho ou perda de capital de bens ou direitos que tenham sido objeto de arrendamento mercantil, bem como nos casos de contratos não

tipificados como arrendamento mercantil que contenham elementos contabilizados como arrendamento mercantil por força de normas contábeis e da legislação comercial, terá por base o valor contábil do bem, assim entendido o que estiver registrado na escrituração do contribuinte, diminuído, se for o caso, da depreciação, amortização ou exaustão acumulada e das perdas estimadas no valor de ativos.

Todavia, este tratamento não se aplica quando o valor contábil do bem já tiver sido computado na determinação do lucro real e do resultado ajustado da CSLL pela arrendatária, a título de contraprestação de arrendamento mercantil, pois, nessa hipótese, o resultado tributável na alienação de bem ou direito corresponderá ao respectivo valor da alienação.

11.4. OUTROS AJUSTES DECORRENTES DO CPC 06 (R2)

Conforme determina a Instrução Normativa 1.889 RFB/2019, em relação aos novos procedimentos contábeis das operações de arrendamento mercantil a partir de 2019, estabelecidos pelo Pronunciamento Técnico CPC 06 (R2), deverão ser efetuados ajustes ao lucro líquido para determinação nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL a fim de neutralizar esses efeitos, como segue:

11.4.1. Na Arrendatária

A pessoa jurídica arrendatária tributada pelo lucro real deverá proceder aos ajustes a seguir.

Adição:

- a) dos incentivos de arrendamento nos períodos de apuração em que forem recebidos, na hipótese em que o valor da contraprestação excluída, conforme subitem 11.1 deste trabalho, não tenha sido reduzido pelo valor do referido incentivo (letra “b” do item 24 e “a” do item 27 do CPC 06). Consideram-se incentivos de arrendamento os pagamentos efetuados pelo arrendador ao arrendatário associados ao arrendamento, ou reembolso ou assunção, pelo arrendador, dos custos do arrendatário;
- b) das perdas por redução ao valor recuperável (item 33 do CPC 06);
- c) de outras realizações do ativo, tais como alienação ou baixa, mesmo após eventual reclassificação contábil;
- d) das perdas na avaliação com base no valor justo (item 34 do CPC 06);
- e) das despesas relativas aos pagamentos variáveis de arrendamento de que trata a letra “b” do item 38 do CPC 06, na hipótese em que o valor da contraprestação excluída conforme a letra “a” do subitem 11.1 não tenha sido reduzido pelo valor das referidas despesas.

Exclusão:

- a) dos ganhos na avaliação com base no valor justo (item 34 do CPC 06) e as reversões das perdas por redução ao valor recuperável (item 33 do CPC 06);
- b) das receitas decorrentes da reavaliação ou remensuração, situação mencionada no item 39 do CPC 06, em que há redução do passivo de arrendamento com contrapartida no resultado.

Lucro Presumido ou Arbitrado

A pessoa jurídica arrendatária de contrato de arrendamento mercantil e tributada pelo lucro presumido ou arbitrado poderá, em relação à parcela da base

de cálculo relativa aos ganhos de capital e demais receitas e resultados positivos, desconsiderar:

- a) os ganhos na avaliação com base no valor justo (item 34 do CPC 06);
- b) as reversões das perdas por redução ao valor recuperável (item 33 do CPC 06); e
- c) as receitas decorrentes da situação mencionada no item 39 do CPC 06, em que há redução do passivo de arrendamento com contrapartida no resultado.

Transação de Venda e Retroarrendamento (Sale e Lease Back)

Se a pessoa jurídica (vendedor-arrendatário) transferir o ativo a outra pessoa jurídica (comprador-arrendador) e efetuar o retroarrendamento desse ativo do comprador-arrendador, tanto o vendedor-arrendatário como o comprador-arrendador devem contabilizar o contrato de transferência e o arrendamento, conforme os itens 99 a 103 do CPC 06.

Na transação de venda e retroarrendamento, o ganho na venda será, para fins tributários, a diferença entre o valor da venda e o valor contábil do ativo.

Sendo assim, a pessoa jurídica deverá adicionar ao lucro líquido na determinação do lucro real e do resultado ajustado da CSLL:

- a) a diferença positiva entre o ganho determinado para fins tributários e o ganho reconhecido conforme o CPC 06; e
- b) a despesas financeiras do financiamento adicional mencionado na letra “b” do item 101 do CPC 06, ou seja, na mensuração da venda ao valor justo, quaisquer condições acima do mercado contabilizadas como financiamento adicional fornecido pelo comprador-arrendador ao vendedor-arrendatário.

Em caso de diferença negativa na transação de venda e retroarrendamento, a perda assim calculada não será dedutível na determinação do lucro real, conforme examinamos no subitem 14.1.

A pessoa jurídica que seja arrendatária de contrato de arrendamento mercantil em transação de venda e retroarrendamento e for tributada pelo lucro presumido ou arbitrado deverá, em relação à parcela da base de cálculo relativa aos ganhos de capital e demais receitas e resultados positivos, considerar como ganho na venda a diferença entre o valor da venda e o valor contábil do ativo.

11.4.2. Na Arrendadora

A pessoa jurídica arrendadora que adotar os procedimentos do CPC 06 (R2), a partir de 2019, deverá proceder aos ajustes a seguir.

Transação de Venda e Retroarrendamento – Transferência do Ativo é Uma Venda

Conforme CPC 06, será considerada venda do ativo se a transferência pelo vendedor-arrendatário satisfizer aos requisitos do CPC 47 – Receita de Contrato com Cliente.

Neste caso, para fins tributários, a pessoa jurídica que seja arrendadora de contrato de arrendamento mercantil em transação de venda e retroarrendamento deverá reconhecer:

- a) como receitas as contraprestações previstas no contrato; e
- b) as depreciações calculadas com base no custo de aquisição obtido a partir do valor da venda obtido pelo vendedor-arrendatário.

A pessoa jurídica tributada pelo lucro real deverá fazer os seguintes ajustes ao lucro líquido na parte A do e-Lalur e do e-Lacs:

- adicionar, se positiva, ou excluir, se negativa, a diferença entre a receita determinada conforme a letra “a” anterior e a receita de arrendamento reconhecida conforme o CPC 06;
- excluir, se positiva, ou adicionar, se negativa, a diferença entre a depreciação calculada conforme a letra “b” anterior e a depreciação reconhecida conforme o CPC 06; e
- excluir as receitas financeiras relativas ao financiamento adicional a que se refere a letra “b” do item 101 do CPC 06, qual seja, quaisquer condições acima do mercado contabilizadas como financiamento adicional fornecido pelo comprador-arrendador ao vendedor-arrendatário.

A pessoa jurídica tributada pelo lucro presumido ou arbitrado deverá considerar como receita bruta as receitas de contraprestações previstas no contrato para determinação do resultado presumido ou do resultado arbitrado, acrescido dos ganhos de capital e demais receitas e resultados positivos, devendo:

- determinar o ganho de capital considerando o custo de aquisição obtido a partir do valor da venda pelo vendedor-arrendatário; e
- desconsiderar as receitas financeiras relativas ao financiamento adicional a que se refere a letra “b” do item 101 do CPC 06, isto é, quaisquer condições acima do mercado contabilizadas como financiamento adicional fornecido pelo comprador-arrendador ao vendedor-arrendatário.

Transação de Venda e Retroarrendamento – Transferência do Ativo Não é Uma Venda

A transferência do ativo não é uma venda quando não satisfeitos os requisitos do CPC 47 conforme o item 103 do CPC 06. A pessoa jurídica que seja arrendadora de contrato de arrendamento mercantil em transação de venda e retroarrendamento conforme o item 103 do CPC 06 fica sujeita ao tratamento tributário previsto para o arrendador que realiza operações em que haja transferência substancial dos riscos e benefícios inerentes à propriedade do ativo, tais como examinamos nos itens 11 a 11.2.1.

11.4.3. Contratos Não Tipificados Como Arrendamento Mercantil

O tratamento examinado neste subitem 11.4 também se aplica aos contratos não tipificados como arrendamento mercantil que contenham elementos contabilizados como arrendamento mercantil por força de normas contábeis e da legislação comercial sem prejuízo das demais disposições da legislação tributária.

Assim, a pessoa jurídica locatária de contrato de locação que contabilize a operação conforme o disposto no CPC 06 deverá observar, além do previsto no subitem 11.4, as disposições relativas a aluguéis constantes na legislação tributária, tais como:

- a) a dedução de despesas com aluguéis somente será admitida quando necessárias para que o contribuinte mantenha a posse, o uso ou a fruição do bem ou do direito que produz o rendimento, e o aluguel não constitua aplicação de capital na aquisição do bem ou do direito, nem distribuição disfarçada de lucros; e
- b) as despesas de aluguel devem se referir a bens móveis ou imóveis intrinsecamente relacionados com a produção ou com a comercialização dos bens e dos serviços.

12. BENFEITORIAS EM BENS ARRENDADOS

As benfeitorias em bens arrendados, que aumentem o prazo de vida útil do bem por mais de um ano, devem ser registradas no Ativo Imobilizado.

12.1. AMORTIZAÇÃO DAS BENFEITORIAS

A amortização dos gastos com benfeitorias em bens objeto de arrendamento mercantil será efetuada no decurso do prazo de vida útil desses bens, contado da data de realização das benfeitorias.

Portanto, não é admitida a amortização dos gastos no prazo do contrato, ainda que não haja previsão de indenização por parte da arrendadora.

12.1.1. Condição para a Dedutibilidade dos Encargos

Para efeito de determinação do lucro real e do resultado ajustado da CSLL, somente serão considerados dedutíveis os encargos de amortização relativos a bens e direitos intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços.

13. DESCARACTERIZAÇÃO DO ARRENDAMENTO MERCANTIL

A aquisição, pelo arrendatário, de bens arrendados em desacordo com a legislação de regência, será considerada compra e venda à prestação, ficando, portanto, descaracterizada a operação de arrendamento mercantil. Nesta hipótese, o preço da operação será representado pelo total das contraprestações pagas durante a vigência do contrato, acrescido da parcela paga a título de preço de aquisição.

As importâncias já deduzidas, pela adquirente, como custo ou despesa operacional, serão adicionadas ao lucro líquido, para efeito de determinação do lucro real e do resultado ajustado da CSLL, no período de apuração correspondente à respectiva dedução.

As diferenças de imposto decorrentes das deduções indevidas deverão ser recolhidas e acrescidas de multa e juros.

13.1. DESCUMPRIMENTO EM FUNÇÃO DO PRAZO DO CONTRATO

Dentre outras ocorrências, o arrendamento mercantil será equiparado à operação de compra e venda à prestação se a opção de compra for exercida antes de decorrido o respectivo prazo mínimo mencionado no item 7.

13.2. DESCUMPRIMENTO EM FUNÇÃO DO BEM OBJETO DO CONTRATO

Não é considerada operação de arrendamento mercantil a que tenha por objeto o arrendamento de imóvel construído pela empresa arrendadora em ter-

reno de propriedade da arrendatária, abrangendo o contrato apenas o prédio a ser edificado.

Esse tipo de operação, equiparado a compra e venda parcelada, sujeita-se ao tratamento tributário analisado no item 13.

13.3. DECISÕES DO CONSELHO DE CONTRIBUINTES/CARF

A seguir transcrevemos ementas de Acórdãos do antigo Conselho de Contribuintes e do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) com decisões contrárias e favoráveis à descaracterização de operações de *leasing*:

DECISÕES CONTRÁRIAS À DESCARACTERIZAÇÃO

VALOR RESIDUAL GARANTIDO (VRG) ÍNFIMO – VALOR EFETIVAMENTE DILUÍDO NOS PAGAMENTOS MENSASIS – IRRELEVÂNCIA – INCIDÊNCIA DA SÚMULA Nº 293 DO STJ. Conforme o entendimento há muito pacificado pelo STJ, “a cobrança antecipada do valor residual garantido (VRG) não descaracteriza o contrato de arrendamento mercantil”. Conforme a atual tendência do Carf, aplica-se no âmbito do processo administrativo fiscal, os entendimentos já consolidados no STJ e no STF. (Ac. 9.101.001.467 Carf – 1ª Turma, de 15-8-2012).

VALOR RESIDUAL MÍNIMO – Estando presentes as condições legais que regulam o contrato de arrendamento mercantil, a fixação de valor residual ínfimo não tem o condão de descaracterizar estes contratos para configurá-los como compra e venda. (Ac. 1º CC 103 – 19.176, de 17-2-98).

ANTECIPAÇÃO DE VALOR RESIDUAL GARANTIDO – Não descaracterizam os contratos de arrendamento mercantil a antecipação de valor residual, como previsto na Portaria nº 140/84, inciso II. (Ac. 1º CC 103 – 19.176, de 17-2-98).

COMPRA E VENDA A PRAZO – Não se transforma em compra e venda a prazo, a operação de *leasing* em que o valor pago correspondente a 84% o foi no prazo de 24 (vinte e quatro) meses, contra 16% nos 12 (doze) meses seguintes, não questionado o residual (Ac. 1º CC 101 – 83.239/92 – DO-U de 21-10-92).

VALOR RESIDUAL ÍNFIMO – No negócio jurídico contratado, do qual resulte operação de arrendamento mercantil, o fato de as partes, mediante acordo de interesses, fixarem como valor residual quantia considerada irrisória, quando comparada com o custo financeiro do *leasing*, não descaracteriza a essência do contrato. (Ac. 1º CC 101 – 86.902/94 – DO-U de 19-10-95).

VALOR RESIDUAL – A lei não estabeleceu, nos contratos de arrendamento mercantil (*leasing*), qual o percentual que deve ser estipulado como valor residual para a compra do bem, não havendo, por essa razão, impedimento para que as partes contratantes o fixem livremente (Ac. 1º CC 101 – 83.585/92 – DO-U de 5-8-94).

VALOR RESIDUAL ÍNFIMO – As cláusulas contratuais que estipularem valor residual ínfimo e prazo inferior à vida útil dos bens não descaracterizam o arrendamento mercantil. Há que se distinguir entre concentração de pagamentos prevista contratualmente e antecipação a título de pagamentos, vez que apenas a primeira autoriza a descaracterização. (Ac. 1º CC 110.852/98 – DO-U de 9-4-98).

DECISÕES FAVORÁVEIS À DESCARACTERIZAÇÃO

AQUISIÇÃO POR VALOR SIMBÓLICO – Arrendamento mercantil não se confunde com operação financeira, nem é locação de coisas e, muito menos, é compra e venda a prazo. O fato, entretanto, de o arrendamento mercantil ser contratado com a previsão de, ao seu final, o bem poder ser adquirido por valor simbólico, quando, em realidade, o prazo do acordo é muito inferior ao tempo de vida útil do bem, tem por efeito transformar o arrendamento mercantil em contrato de compra e venda a prazo do bem arrendado, o que autoriza o fisco a proceder à glosa dos valores das prestações que foram escrituradas a débito de conta de resultados do exercício e que diminuiriam indevidamente o lucro tributável (Ac. CSRF/01 – 929 a 933/89 – DO-U de 18-6-90).

CONDIÇÕES DE PAGAMENTO – Caracterizam-se como de compra e venda, sujeitando-se às normas previstas no artigo 235 e seus parágrafos do RIR/80, os contratos que, embora se revistam da forma de arrendamento mercantil, pactuem condições de pagamento que contrariam, em sua significância econômica, os prazos mínimos fixados nos Regulamentos anexos às Resoluções 351/75 e 980/84, do Banco Central do Brasil (Ac. 1º CC 105 – 1.728/86 e 1.729/86 – DO-U de 8-4-88; 2.467/87, 2.468/87 e 2.471/87 – DO-U de 25-7-88; 2.501/88 – DO-U de 28-07-88; 2.404/87 e 2.407/87 – DO-U de 2-8-88; e 2.528/88 – DO-U 9-8-88).

DESPROPORÇÃO DAS PRESTAÇÕES INICIAIS – Confrontação das despesas com as receitas do período-base: a concentração do valor das prestações nos primeiros meses, mais a fixação de valor residual ínfimo e, ainda, o fato de o prazo do contrato ser inferior à expectativa do tempo de vida útil do bem, desvirtuam a sua natureza, convertendo-o, na realidade, em contrato de compra e venda a prazo, tornando indedutíveis, como despesas operacionais ou custo, as contraprestações pagas a título de arrendamento mercantil. (Ac. 1º CC 103 – 13.821/93 – DO-U de 13-2-96)

DESPROPORÇÃO DAS PRESTAÇÕES INICIAIS – Contrato liquidável em 24 contraprestações, concentrando as cinco primeiras a quase totalidade do preço contratado. Desvirtuado a sua essência e os princípios em que se assenta, convertendo-o na realidade em contrato de compra e venda a prazo. (Ac. 1º CC 101 – 83.903/92 – DO-U de 23-3-93)

DESPROPORÇÃO DAS PRESTAÇÕES INICIAIS – Incabível a dedutibilidade quando comprovada a concentração dos pagamentos em curto período, visto que estará, para fins fiscais, descaracterizada a natureza da opção de arrendamento. (Ac. 1º CC 105 – 6.484/93 – DO-U de 21-1-93)

VALOR RESIDUAL INSIGNIFICANTE – A fixação de valor residual ínfimo, em flagrante desproporção com o preço de aquisição dos bens junto ao fabricante, além da concentração do pagamento das prestações nos doze primeiros meses do contrato, desvirtua a essência do contrato de *leasing* dos princípios em que assenta, convertendo-o, na realidade, em contrato de compra e venda a prazo, não obstante a roupagem formal de contrato de *leasing* financeiro. Indedutíveis, por conseguinte, as prestações pagas a título de arrendamento mercantil. (Ac. 1º CC 101 – 85.007/93 – DO-U de 5-8-94)

13.4. DECISÃO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Relativamente à descaracterização do contrato de arrendamento mercantil, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) emitiu as seguintes decisões favoráveis ao contribuinte:

“TRIBUTÁRIO – **LEASING** – IMPOSTO DE RENDA – DESCARACTERIZAÇÃO DO CONTRATO EM COMPRA E VENDA – INOCORRÊNCIA.

1. O contrato de **leasing**, em nosso ordenamento jurídico, é um negócio jurídico complexo definido, no artigo 1º, da Lei nº 6.099, de 12-9-74, com as alterações introduzidas pela Lei nº 7.132, de 26-10-83, como um ‘Negócio jurídico realizado entre pessoas jurídicas, na qualidade de arrendadora, e pessoa física ou jurídica, na qualidade de arrendatária e que tenha por objeto o arrendamento de bens adquiridos pela arrendadora segundo especificações da arrendatária para uso próprio desta’.

2. Por tais características, o referido contrato só se transmuda em forma dissimulada de compra e venda quando, expressamente, ocorrer violação da própria lei e da regulamentação que o rege.

3. Não havendo nenhum dispositivo legal considerando como cláusula obrigatória para a caracterização do contrato de **leasing** e que fixe valor específico de cada contraprestação, há de se considerar como sem influência, para a definição de sua natureza jurídica, o fato das partes ajustarem valores diferenciados ou até mesmo simbólico para efeitos da opção de compra.

4. O Banco Central, por permissão legal, na Resolução nº 2.309, de 28-8-96, considera arrendamento mercantil financeiro a modalidade em que:

I – As contraprestações e demais pagamentos previstos no contrato, devidos pela arrendatária, sejam normalmente suficientes para que a arrendadora recupere o custo do bem arrendado durante o prazo contratual da operação e, adicionalmente, obtenha um retorno sobre os recursos investidos;

II – as despesas de manutenção, assistência técnica e serviços correlatos à operacionalidade do bem arrendado sejam de responsabilidade da arrendatária;

III – o preço para o exercício da opção de compra seja livremente pactuado, podendo ser, inclusive, o valor do mercado do bem arrendado’.

5. Contrato de **leasing**, compondo todos os elementos acima anunciados, firmado livremente pelas partes, não pode ser descaracterizado pelo Fisco para fins tributários, como sendo de compra e venda, passando a não aceitar as prestações pagas como despesas dedutíveis.

6. A descaracterização do contrato de **leasing** só pode ocorrer quando fique devidamente evidenciada uma das situações previstas em lei, no caso, a prevista nos artigos 2º, 9º, 11, § 1º, 14 e 23, da Lei nº 6.099/74. Fora desse alcance legislativo, impossível ao Fisco tratar o contrato de **leasing**, por simples entendimento de natureza contábil, como sendo de compra e venda.

7. Homenagem ao princípio de livre convenção pelas partes quanto ao valor residual a ser pago por ocasião da compra.

8. Não descaracterização de contrato de **leasing** em compra e venda para fins de imposto de renda.

9. Precedentes jurisprudenciais: REsp’s nºs 174.031/SC e 184.932/SP, ambos da 1ª Turma.

10. Recurso desprovido.”

(Recurso Especial 268.005, de 23-10-2000 – DJ de 5-2-2001).

“TRIBUTÁRIO – IRPJ – ARRENDAMENTO MERCANTIL (**LEASING**) – VALOR RESIDUAL IRRISÓRIO – DESCARACTERIZAÇÃO DO CONTRATO PARA COMPRA E VENDA – IMPOSSIBILIDADE.

1. A legislação que disciplinou o contrato de arrendamento mercantil (Lei 6.099/74, com as alterações da Lei 7.132/83, e Resolução do Bacen 2.309/96) não estipulou limites para as contraprestações nem fixou limites ao valor residual. Assim, a circunstância de ser ínfimo o valor restante ao final do ajuste, pela concentração das prestações no início do contrato, não permite à Fazenda Nacional atribuir a este natureza diversa (contrato de compra e venda) daquela pactuada pelas partes (arrendamento mercantil), imputando à empresa arrendatária a obrigação de recolher o IRPJ, nos termos do § 1º do art. 11 da Lei 6.099/74. Precedentes: REsp. 543.234/MG, 1ª Turma, Min. José Delgado, DJ de 3-5-2004; REsp 633.204/MG, 1ª Turma, Min. Luiz Fux, DJ de 13-12-2004; Resp 509.437/MG, 2ª Turma, Min. Francisco Peçanha Martins, DJ de 30-5-2005; Resp 189.931/SP, 2ª Turma, Min. João Otávio de Noronha, DJ de 13-6-2005.

2. Recurso especial a que se nega provimento.”

(Recurso Especial 897.536, de 15-2-2007 – DJ de 29-3-2007).

SÚMULA 293 STJ, de 5-5-2004 – “A cobrança antecipada do valor residual garantido (VRG) não descaracteriza o contrato de arrendamento mercantil.”

13.5. DECISÃO DA PGFN

O Procurador-Geral da Fazenda Nacional, através do Ato Declaratório 9 PGFN/2018, em face da Jurisprudência pacífica do STJ (Superior Tribunal de Justiça) que relaciona, declara que fica autorizada a dispensa de apresentação de contestação, de interposição de recursos e a desistência dos já interpostos, desde que inexistam outros fundamentos relevantes: “nas ações judiciais fundadas no entendimento de que o contrato de *leasing*, cuja operação esteja regulada pelo Banco Central, não sofre desvirtuamento, para contrato de compra e venda, por causa de disposição contratual que antecipa, parcela ou regula outra forma de pagamento da opção de compra, desde que esteja em consonância com as disposições contidas na Lei nº 6.099/74, sendo, portanto, dedutíveis na apuração do lucro real (IRPJ) e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) as contraprestações pagas ou creditadas por força de contrato de arrendamento mercantil, referentes a bens móveis ou imóveis intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços, salvo se estiver devidamente demonstrada a existência de vício que macule a validade do contrato”.

14. OPERAÇÕES DE LEASE BACK

As operações com o próprio vendedor do bem (*lease back*) ou com pessoas a ele coligadas ou interdependentes, somente podem ser contratadas na modalidade de arrendamento mercantil financeiro e desde que a arrendatária seja pessoa jurídica.

Essas operações também podem ser realizadas pelos bancos múltiplos com carteira de investimento, de desenvolvimento e/ou de crédito imobiliário, bancos de investimento, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas e sociedades de crédito imobiliário.

14.1. PERDA NA VENDA DO BEM

Não será dedutível na determinação do lucro real a perda apurada na alienação de bem que vier a ser tomado em arrendamento mercantil pela própria vendedora ou com pessoa jurídica a ela vinculada.

15. ARRENDADORA NO EXTERIOR

Estão sujeitas ao Imposto de Renda na fonte, à alíquota de 15%, as contraprestações pagas, creditadas, empregadas, entregues ou remetidas ao exterior, decorrentes de contratos de arrendamento mercantil de bens de capital, seja do tipo financeiro ou operacional, celebrados com entidades domiciliadas no exterior, inclusive se a empresa arrendadora for domiciliada em país com tributação favorecida.

Até 31-12-99 a alíquota do imposto esteve reduzida a zero. Aos contratos em vigor em 31-12-99, relativos às operações mencionadas, ficou garantido o tratamento tributário a eles aplicável nessa data.

Aeronaves e seus Motores

Está reduzida a zero, em relação aos fatos geradores ocorridos até 31-12-2022, a alíquota do Imposto de Renda na fonte incidente na hipótese de pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa por fonte situada no País à pessoa jurídica domiciliada no exterior, a título de contraprestação de contrato de arrendamento mercantil de aeronave ou dos motores a ela destinados, celebrado por empresa de transporte aéreo público regular, de passageiros ou de cargas, até 31-12-2019.

15.1. PARCELA A EXCLUIR DA BASE DE CÁLCULO DO IR/FONTE

Em relação ao arrendamento mercantil do tipo financeiro, admite-se, para fins de determinação da base de cálculo do Imposto de Renda na fonte, a exclusão do valor de cada parcela remetida que corresponder à amortização do bem arrendado, na forma estabelecida no respectivo contrato de arrendamento.

Para fins da exclusão, a empresa remetente deverá demonstrar, com base no contrato de arrendamento o valor:

- a) de amortização do bem arrendado;
- b) dos encargos financeiros relativos a cada contraprestação.

FUNDAMENTAÇÃO LEGAL: Lei 6.099, de 12-9-74 (Portal COAD); Lei 6.404, de 15-12-76 – Lei das Sociedades por Ações – artigos 176 ao 180 (Portal COAD); Lei 7.132, de 26-10-83 (Informativo 43/83); Lei 9.249, de 26-12-95 – artigos 4º e 13 (Informativo 52/95); Lei 11.638, de 28-12-2007 (Fascículo 01/2008); Decreto 9.580, de 22-11-2018 – Regulamento do Imposto de Renda – artigos 313, 330, 331, 366, 367, 369, 496, 497, 506, 679, 730, 731, 773, 744 e 755 (Portal COAD); Deliberação 717 CVM, 2-12-2010 (DO-U de 22-12-2017, republicada 787 em 26-12-2017; Resolução 7 CVM, de 30-9-2020; Resolução 1.157 CFC, de 13-2-2009 (Portal COAD); Resolução 2.309 Bacen, de 28-8-96 (Informativo 35/96); Resolução 2.465 Bacen, de 19-2-98 (Informativo 08/98); Resolução 2.659 Bacen, de 28-10-99 (Informativo 43/99); Resolução 4.696, de 27-11-2018 (Portal COAD); Portaria 140 MF, de 27-7-84 (Informativo 31/84); Portaria 564 MF, de 3-11-78 (Informativo 46/78); Instrução Normativa 11 SRF, de 21-2-96 – artigo 25 (Informativo 08/96); Instrução Normativa 1.455 RFB, de 6-3-2014 (Fascículo 10/2014); Instrução Normativa 1.662 RFB, de 30-9-2016 (Fascículo

40/2016); 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 1.889 RFB, de 6-5-2019 (Fascículo 19/2019); Ato Declaratório Executivo 38 Cofis, de 13-12-2024 – Manual de Orientação do Leiaute da ECF (Fascículo 51/2023); Norma Brasileira de Contabilidade NBC TG06 (R3) (Portal COAD); Súmula 293 STJ, de 5-5-2004 (Informativo 20/2004); Ato Declaratório 9 PGFN, de 18-6-2018 (Fascículo 26/2018); Parecer Normativo 3 CST, de 28-1-76; Parecer Normativo 22 CST, de 29-9-82; Parecer Normativo 24 CST, de 11-11-82; Parecer Normativo 34 CST, de 31-12-84; Perguntas & Respostas – IRPJ/2024 – Capítulos VI e VII – RFB.